

URTEIL DES GERICHTSHOFES (Fünfte Kammer)

14. Mai 1985 *

In der Rechtssache 139/84

betreffend ein dem Gerichtshof gemäß Artikel 177 EWG-Vertrag vom Hoge Raad der Niederlanden in dem vor diesem Gericht anhängigen Rechtsstreit

Van Dijk's Boekhuis BV

gegen

Staatssecretaris van Financiën

vorgelegtes Ersuchen um Vorabentscheidung über die Auslegung von Artikel 5 Absatz 2 Buchstabe d der Richtlinie 67/288 des Rates vom 11. April 1967 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Struktur- und Anwendungsmodalitäten des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems (ABl. 1967, S. 1303) und Artikel 5 Absatz 5 Buchstabe a der Richtlinie 77/388 des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuer — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (ABl. L 145, S. 1)

erläßt

DER GERICHTSHOF (Fünfte Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten O. Due, der Richter C. Kakouris, U. Everling, Y. Galmot und R. Joliet,

Generalanwalt: C. O. Lenz

Kanzler: H. A. Rühl, Hauptverwaltungsrat

Beteiligte, die Erklärungen abgegeben haben:

- die Klägerin des Ausgangsverfahrens, vertreten durch Wisselink & Co. BV, Steuerberater,
- die Kommission der EG, vertreten durch ihren Rechtsberater J. F. Bühl als Bevollmächtigten im Beistand von Rechtsanwalt M. Mees, zugelassen beim Hoge Raad, Den Haag,

* Verfahrenssprache: Niederländisch.

- die französische Regierung, vertreten durch ihren Bevollmächtigten J. P. Cortes,
- die niederländische Regierung, vertreten durch ihren Bevollmächtigten E. F. Jacobs,

nach Anhörung der Schlußanträge des Generalanwalts in der Sitzung vom 5. März 1985,

folgendes

URTEIL

(Tatbestand nicht wiedergegeben)

Entscheidungsgründe

- 1 Der Hoge Raad der Nederlanden hat mit Urteil vom 16. Mai 1984, beim Gerichtshof eingegangen am 24. Mai 1984, gemäß Artikel 177 EWG-Vertrag zwei Fragen nach der Auslegung der Richtlinien 67/228 und 77/388 des Rates vom 11. April 1967 (ABl. 1957, S. 1303) und vom 17. Mai 1977 (ABl. L 145, S. 1) zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern zur Vorabentscheidung vorgelegt.
- 2 Diese Fragen stellen sich in einem Rechtsstreit zwischen der Klägerin des Ausgangsverfahrens, der Van Dijk's Boekhuis BV, Kampen, und dem im Ausgangsverfahren beklagten Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen von Zwolle über eine gegen die Klägerin des Ausgangsverfahrens gerichtete Steuernachforderung.
- 3 Die Klägerin des Ausgangsverfahrens führt unter anderem im Auftrag von Dritten mehr oder weniger umfangreiche Instandsetzungsarbeiten an diesen gehörenden Schulbüchern durch. Von 1976 bis 1979 entrichtete sie auf die Beträge, die sie für diese Instandsetzungsarbeiten in Rechnung gestellt hatte, Umsatzsteuer zu dem nach niederländischem Recht für die Lieferung von Büchern vorgesehenen ermäßigten Satz von 4 %.
- 4 Nach einer im Jahre 1981 durchgeführten Prüfung kam der Beklagte des Ausgangsverfahrens zu dem Schluß, daß diese Instandsetzungsarbeiten keine Lieferung im Sinne des niederländischen Rechts, sondern eine Dienstleistung darstell-

ten, für die der Steuersatz von 18 % gilt. Er erließ daher einen Nachforderungsbescheid für die Jahre 1976 bis 1979. Ein gegen diesen Bescheid gerichteter Einspruch der Klägerin des Ausgangsverfahrens blieb ohne Erfolg.

- 5 Die Klägerin des Ausgangsverfahrens erhob sodann Klage vor dem Gerichtshof Arnheim. Dieser war der Auffassung, trotz der durchgeführten Arbeiten bestehe das alte Buch fort; es handele sich nicht um die Herstellung eines neuen Gegenstands und um die Lieferung eines Gegenstands im Sinne des niederländischen Umsatzsteuergesetzes. Das Gericht wies die Klage daher mit Urteil vom 14. April 1983 ab.
- 6 Gegen dieses Urteil erhob die Klägerin des Ausgangsverfahrens Kassationsbeschwerde vor dem Hoge Raad. Zur Begründung macht sie geltend, die von ihr an auseinandergefallenen Büchern vorgenommenen Arbeiten führten zur Herstellung eines Buches. Mit seiner Weigerung, hierin eine Lieferung zu sehen, habe der Gerichtshof somit das niederländische Umsatzsteuergesetz von 1968 verletzt.
- 7 Nach Auffassung des Hoge Raad wirft das Vorbringen der Klägerin des Ausgangsverfahrens die Frage auf, welche Bedeutung dem Begriff „hergestellt“ im Umsatzsteuergesetz beizumessen ist. Dem Hoge Raad zufolge wollte der niederländische Gesetzgeber diesem Begriff keine andere Bedeutung beimessen, als sie dem Wort „hergestellt“ in Artikel 5 Absatz 2 Buchstabe d der Richtlinie 67/228 des Rates vom 11. April 1967 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern, Struktur und Anwendungsmodalitäten des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems (ABl. 1967, S. 1303; im folgenden als „Zweite Richtlinie“ bezeichnet) zukommt. Seit dem 1. Januar 1979 habe der Begriff „hergestellt“ im niederländischen Gesetz dieselbe Bedeutung wie der Ausdruck „hergestellt oder zusammengestellt“ in Artikel 5 Absatz 5 Buchstabe a der Richtlinie 77/388 des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern (ABl. L 145, S. 1; im folgenden als „Sechste Richtlinie“ bezeichnet).
- 8 Der Hoge Raad hält die Auslegung der Artikel 5 der Zweiten und Sechsten Richtlinie für eine Entscheidung des Rechtsstreits für erforderlich. Er hat dem Gerichtshof daher folgende Fragen vorgelegt:
 - „1) Sind die Leistungen eines Steuerpflichtigen, der im Auftrag eines anderen einen ihm von diesem zur Verfügung gestellten beweglichen Gegenstand um-

fassend instandsetzt oder erneuert und dem Auftraggeber sodann abgeliefert, nur dann als Herstellung eines beweglichen Gegenstands bzw. als Herstellung oder Zusammenstellung eines beweglichen Gegenstands im Sinne von Artikel 5 Absatz 2 Buchstabe d der Zweiten Richtlinie bzw. Artikel 5 Absatz 5 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie anzusehen, wenn das Ergebnis dieser Leistungen nach dem allgemeinen Sprachgebrauch wie auch gemäß der allgemeinen Verkehrsauffassung einen neuen Gegenstand darstellt?

- 2) Für den Fall, daß das in der vorstehenden Frage genannte Kriterium nicht entscheidend ist:
- a) Welche Mindestvoraussetzungen müssen erfüllt sein, damit derartige Leistungen als Herstellung bzw. als Herstellung oder Zusammenstellung eines beweglichen Gegenstands angesehen werden können?
 - b) Ist in diesem Zusammenhang zu unterscheiden zwischen Gegenständen, die vornehmlich durch stoffliche Eigenschaften gekennzeichnet sind, und Gegenständen, die — wie Bücher — vornehmlich durch nichtstoffliche Eigenschaften gekennzeichnet sind?
 - c) Ist in diesem Zusammenhang zu unterscheiden zwischen der Instandsetzung oder Erneuerung von Gegenständen, die in lose Teile zerfallen sind oder vom Auftraggeber erst in lose Teile zerlegt werden, und der Instandsetzung oder Erneuerung von Gegenständen, die noch als ein Ganzes bestehen und als solches bestehen bleiben?
 - d) Kommt es in diesem Zusammenhang darauf an, in welchem Umfang der Auftragnehmer neue Materialien hinzufügt?“

9 Artikel 5 Absatz 2 Buchstabe d der Zweiten Richtlinie lautet:

„Als Lieferungen im Sinne des Absatzes 1 gelten ferner:

...

- d) die Ablieferung eines aufgrund eines Werkvertrages hergestellten beweglichen Gegenstands, d. h. die Übergabe eines beweglichen Gegenstands, den der Auftragnehmer aus Stoffen hergestellt hat, die der Auftraggeber ihm zu diesem Zweck ausgehändigt hatte, an den Auftraggeber, wobei es unerheblich ist, ob der Auftragnehmer hierfür einen Teil des verwandten Materials selbst beschafft hat oder nicht.“

10 Artikel 5 Absatz 5 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie lautet:

„Als Lieferung im Sinne des Absatzes 1 können die Mitgliedstaaten betrachten:

a) die Ablieferung eines aufgrund eines Werkvertrags hergestellten beweglichen Gegenstands, d. h. die Übergabe eines beweglichen Gegenstands, den der Auftragnehmer aus Stoffen und Gegenständen hergestellt oder zusammengestellt hat, die der Auftraggeber ihm zu diesem Zweck ausgehändigt hatte, an den Auftraggeber, wobei es unerheblich ist, ob der Auftragnehmer hierfür einen Teil des verwandten Materials selbst beschafft hat oder nicht ...“

Zur ersten Frage

- 11 Mit seiner ersten Frage ersucht der Hoge Raad um Auskunft darüber, ob umfassende Instandsetzungs- oder Erneuerungsarbeiten an einem beweglichen Gegenstand, der einem Dritten gehört, nur dann unter den Begriff der Herstellung eines beweglichen Gegenstands aufgrund eines Werkvertrags im Sinne der Artikel 5 Absatz 2 Buchstabe d der Zweiten Richtlinie und 5 Absatz 5 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie fallen, wenn sie zur Schaffung eines neuen Gegenstands führen, und wie diese Neuheit zu beurteilen ist.
- 12 Die Klägerin des Ausgangsverfahrens führt in ihren beim Gerichtshof eingereichten Erklärungen aus, nach der Zweiten und der Sechsten Richtlinie komme es nicht auf die Neuheit des hergestellten Gegenstands, sondern auf die Art der Arbeiten an, die durchgeführt würden, um zu dem produzierten Gegenstand zu kommen. Wenn also ein Kunde einem Unternehmer Material, Gegenstände usw. überlasse, liege die Herstellung eines beweglichen Gegenstands aufgrund eines Werkvertrags vor. Diese Auslegung gelte auch für den Fall, daß die überlassenen Stoffe von einem auseinandergefallenen Gegenstand stammten.
- 13 Die niederländische Regierung stützt sich auf die niederländische Fassung von Artikel 5 der Zweiten Richtlinie. Danach könnten materielle Verrichtungen nur dann als Herstellung eines beweglichen Gegenstands aufgrund eines Werkvertrags angesehen werden, wenn sie vom „fabrikant van dat werk“ (Hersteller des Gegenstands) vorgenommen würden. Nach allgemeinem Sprachgebrauch werde diese Bezeichnung nur für eine Person verwandt, die neue Gegenstände herstelle. Umfassende Instandsetzungs- und Erneuerungsarbeiten an einem beweglichen Gegenstand, der einem Dritten gehöre, seien daher nur dann als Herstellung eines beweglichen Gegenstands aufgrund eines Werkvertrags anzusehen, wenn sie zur Schaffung eines neuen Gegenstands führten.

- 14 Die Kommission geht bei ihrer Auslegung der fraglichen Bestimmungen der Zweiten und Sechsten Richtlinie von der Bedeutung des Wortes „hergestellt“ im allgemeinen Sprachgebrauch aus. Danach würden unter Herstellung Verrichtungen verstanden, die zur Schaffung eines neuen Gegenstands führten, eines Gegenstands also, dessen wesentliche Merkmale verändert seien. Nur in diesem Fall könne von einer Herstellung eines beweglichen Gegenstands aufgrund eines Werkvertrags gesprochen werden.
- 15 Nach Auffassung der französischen Regierung wollte der Rat beim Erlaß der Richtlinien den Mitgliedstaaten die Freiheit lassen, die in der Zweiten und Sechsten Richtlinie angesprochene Arbeit im Rahmen eines Werkvertrags nach ihrer innerstaatlichen Rechtsordnung als Lieferung von Gegenständen oder als Dienstleistung einzustufen.
- 16 Die Ausführungen der französischen Regierung werfen die Vorfrage auf, ob der in der Zweiten und Sechsten Richtlinie verwendete Begriff der Herstellung eines beweglichen Gegenstands aufgrund eines Werkvertrags gemeinschaftsrechtliche Bedeutung hat oder ob er sich nach den Rechtsordnungen der Mitgliedstaaten bestimmt. Der Umstand, daß der Wendung „Ablieferung eines aufgrund eines Werkvertrags hergestellten beweglichen Gegenstands“ in den Artikeln 5 der Zweiten und Sechsten Richtlinie eine durch den Ausdruck „d. h.“ eingeleitete Definition folgt, spricht eindeutig dafür, daß der Rat diesem Begriff eine gemeinschaftsrechtliche Bedeutung geben wollte.
- 17 Nach Artikel 5 Absatz 2 Buchstabe d der Zweiten Richtlinie und Artikel 5 Absatz 5 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie besteht die Herstellung eines beweglichen Gegenstands aufgrund eines Werkvertrags in der Herstellung oder Zusammenstellung eines beweglichen Gegenstands aus Material, das der Auftraggeber zu diesem Zweck zur Verfügung gestellt hat.
- 18 Die Kommission hat in ihren Erklärungen zu Recht darauf hingewiesen, daß es bei dem vom Hoge Raad aufgeworfenen Problem um den Sinngehalt des in der Zweiten Richtlinie gebrauchten Wortes „hergestellt“ geht, dessen Bedeutung nicht durch die Hinzufügung des Wortes „zusammengestellt“ in der Sechsten Richtlinie geändert worden ist.

- 19 Nach dieser Verdeutlichung der Frage ist festzustellen, daß die übrigen Vorschriften der Zweiten und Sechsten Richtlinie keine Hinweise auf die Bedeutung des Wortes „hergestellt“ geben. Auch der vom Rat mit dem Erlaß dieser Richtlinie verfolgte Zweck bietet insoweit keinen Aufschluß. Diese Richtlinien dienen nämlich vor allem der einheitlichen und nach Gemeinschaftsvorschriften erfolgenden Bestimmung einer steuerpflichtigen Bemessungsgrundlage. Dieser Zweck wird jedoch unabhängig davon erreicht, welche Bedeutung man dem Wort „hergestellt,“ beimißt, solange diese Bedeutung nur in allen Mitgliedstaaten gleich ist.
- 20 Daher läßt sich das Wort „hergestellt“ nur unter Zugrundlegung des allgemeinen Sprachgebrauchs auslegen. Danach enthält der Begriff der Herstellung den Gedanken der Schaffung eines Gegenstands, der bis dahin noch nicht existierte.
- 21 Ein aufgrund eines Werkvertrags hergestellter beweglicher Gegenstand liegt also nur dann vor, wenn ein Auftragnehmer aus Material, das der Auftraggeber ihm ausgehändigt hat, einen neuen Gegenstand schafft.
- 22 Neu ist der Gegenstand, wenn durch die Arbeit des Auftragnehmers ein Gegenstand entsteht, dessen Funktion sich nach der allgemeinen Verkehrsauffassung von derjenigen unterscheidet, die das ausgehändigte Material besaß. Es ist Sache des innerstaatlichen Gerichts, anhand des Verwendungszwecks des Gegenstands zu beurteilen, ob er neu in diesem Sinne ist.
- 23 Folglich handelt es sich bei Instandsetzungs- und Erneuerungsarbeiten, die — wie umfassend sie auch sein mögen — dem überlassenen Gegenstand nur seine bisherige Funktion zurückgeben, ohne zur Schaffung eines neuen Gegenstands zu führen, nicht um die Herstellung eines beweglichen Gegenstands aufgrund eines Werkvertrags.
- 24 Auf die erste Frage des Hoge Raad der Nederlanden ist daher zu antworten, daß es sich nur dann um einen aufgrund eines Werkvertrags hergestellten beweglichen Gegenstand im Sinne von Artikel 5 Absatz 2 Buchstabe d der Zweiten Richtlinie und von Artikel 5 Absatz 5 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie handelt, wenn ein Auftragnehmer aus Material, das der Auftraggeber ihm ausgehändigt hat, einen neuen Gegenstand schafft; neu ist der Gegenstand, wenn durch die Arbeit des Auftragnehmers ein Gegenstand entsteht, dessen Funktion sich nach der allgemeinen Verkehrsauffassung von derjenigen unterscheidet, die das ausgehändigte Material besaß.

Zur zweiten Frage

- 25 Angesichts dieser Antwort auf die erste Frage des Hoge Raad ist die zweite Frage gegenstandslos.

Kosten

- 26 Die Auslagen der niederländischen Regierung, der französischen Regierung und der Kommission der Europäischen Gemeinschaften, die Erklärungen vor dem Gerichtshof abgegeben haben, sind nicht erstattungsfähig. Für die Parteien des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren vor dem Gerichtshof ein Zwischenstreit in dem vor dem vorliegenden Gericht anhängigen Rechtsstreit; die Kostenentscheidung ist daher Sache dieses Gerichts.

Aus diesen Gründen

hat

DER GERICHTSHOF (Fünfte Kammer)

auf die ihm vom Hoge Raad der Nederlanden mit Urteil vom 16. Mai 1984 vorgelegten Fragen für Recht erkannt:

Es handelt sich nur dann um die Herstellung eines beweglichen Gegenstands aufgrund eines Werkvertrags im Sinne von Artikel 5 Absatz 2 Buchstabe d der Richtlinie 67/228 des Rates vom 11. April 1967 (ABl. 1967, S. 1303) und von Artikel 5 Absatz 5 Buchstabe a der Richtlinie 77/388 des Rates vom 17. Mai 1977 (ABl. L 145, S. 1) zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern, wenn ein Auftragnehmer aus Material, das der Auftraggeber ihm ausgehändigt hat, einen neuen Gegenstand schafft. Neu ist der Gegenstand, wenn durch die Arbeit des Auftragnehmers ein Gegenstand entsteht, dessen Funk-

tion sich nach der allgemeinen Verkehrsauffassung von derjenigen unterscheidet, die das ausgehändigte Material besaß.

Due

Kakouris

Everling

Galmot

Joliet

Verkündet in öffentlicher Sitzung in Luxemburg am 14. Mai 1985.

Der Kanzler

Der Präsident der Fünften Kammer

P. Heim

O. Due