

SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS

L. A. GEELHOED

vom 22. September 2005¹

I — Einleitung

1. Diese vom dänischen Vestre Landsret (Oberlandesgericht West) vorgelegte Rechtsache wirft die Frage auf, ob dann, wenn ein Fahrzeuge kaufendes und sie zurückverleasendes Unternehmen Gebrauchtwagen kauft, sie verleast und schließlich wieder verkauft, ein derartiger Wiederverkauf, erstens, als von der Mehrwertsteuer befreite Lieferung im Sinne von Artikel 13 Teil B der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie² anzusehen ist oder, zweitens, unter die Sonderregelung für den Wiederverkauf von Gebrauchtgegenständen nach Artikel 26a der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie fällt.

1 — Originalsprache: Englisch.

2 — Sechste Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern, ABl. L 145, S. 1.

II — Rechtlicher Rahmen

A — *Gemeinschaftsrecht*

Die Sechste Mehrwertsteuerrichtlinie

2. Artikel 2 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie definiert deren gegenständlichen Anwendungsbereich. Nach Artikel 2 Nummer 1 der Richtlinie unterliegen Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Inland gegen Entgelt ausführt, der Mehrwertsteuer.

3. Artikel 11 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie regelt, wie die Besteuerungsgrundlage für die Lieferung in den Anwendungsbereich der Richtlinie fallender (nicht eingeführter) Gegenstände und Dienstleistungen ermittelt wird. Die allgemeine Regel für diese Ermittlung findet sich in Artikel 11 Teil A Absatz 1; danach gehört zur Besteuerungsgrundlage alles, was den Wert der Gegen-

leistung bildet, die der Leistende für diese Umsätze vom Abnehmer, Empfänger oder von einem Dritten erhält oder erhalten soll, einschließlich der unmittelbar mit dem Preis dieser Umsätze zusammenhängenden Subventionen.

Tätigkeit bestimmt waren, wenn für diese Gegenstände kein Vorsteuerabzug vorgenommen werden konnte, sowie die Lieferungen von Gegenständen, deren Anschaffung oder Zuordnung nach Artikel 17 Absatz 6 vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen war;

4. Abschnitt X der Sechsten Mehrwertsteuer-richtlinie listet Mehrwertsteuerbefreiungen auf, d. h. Lieferungen, die ohne Erhebung von Mehrwertsteuer auf den Kauf durchgeführt werden. Artikel 13 regelt die Steuerbefreiungen im Inland; diese umfassen zwei Kategorien. Die erste, Artikel 13 Teil A, zählt Standardbefreiungen für bestimmte „dem Gemeinwohl“ dienende Tätigkeiten auf. Die zweite, Artikel 13 Teil B, führt eine Anzahl sonstiger Steuerbefreiungen auf. Der hier relevante Teil dieses Artikels bestimmt:

...“

5. Artikel 17 der Sechsten Mehrwertsteuer-richtlinie behandelt die Entstehung und den Umfang des Rechts auf Vorsteuerabzug. Artikel 17 Absatz 6 sieht vor:

„Unbeschadet sonstiger Gemeinschaftsvorschriften befreien die Mitgliedstaaten unter den Bedingungen, die sie zur Gewährleistung einer korrekten und einfachen Anwendung der nachstehenden Befreiungen sowie zur Verhütung von Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und etwaigen Missbräuchen festsetzen, von der Steuer:

„Der Rat legt auf Vorschlag der Kommission vor Ablauf eines Zeitraums von vier Jahren nach dem Inkrafttreten dieser Richtlinie einstimmig fest, bei welchen Ausgaben die Mehrwertsteuer nicht abziehbar ist ...

...

Bis zum Inkrafttreten der vorstehend bezeichneten Bestimmungen können die Mitgliedstaaten alle Ausschlüsse beibehalten, die in den in ihren zum Zeitpunkt des Inkrafttretens dieser Richtlinie bestehenden innerstaatlichen Rechtsvorschriften vorgesehen sind.“

c) die Lieferungen von Gegenständen, die ausschließlich für eine auf Grund dieses Artikels oder des Artikels 28 Absatz 3 Buchstabe b von der Steuer befreite

6. Bislang hat der Rat noch keine detaillierteren Regeln über abziehbare Ausgaben aufgestellt, die für die vorliegende Rechts-sache von Belang wären.

7. Artikel 28 Absatz 3 Buchstabe b sieht vor, dass die Mitgliedstaaten während der Übergangszeit für die Umsetzung der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie die in ihrem Anhang F aufgeführten Umsätze unter den in den betreffenden Mitgliedstaaten bestehenden Bedingungen weiterhin befreien können.

steuer erhoben wird, die gesamte Gegenleistung ist, die der Wiederverkäufer von seinen Kunden erhalten hat, abzüglich des sich auf diese Gegenleistung beziehenden Mehrwertsteuerbetrags, wird die Mehrwertsteuer bei der Differenzbesteuerung auf die Gewinndifferenz erhoben. Im Folgenden wird ein Überblick über die wichtigsten in der vorliegenden Rechtssache relevanten Bestimmungen von Artikel 26a gegeben.

Richtlinie 94/5

8. Die Richtlinie 94/5³ wurde gemäß Artikel 32 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie erlassen, der vorsah, dass der Rat eine gemeinschaftliche Regelung für die Besteuerung von Gebrauchsgegenständen, Kunstgegenständen, Antiquitäten und Sammlungsstücken erlassen sollte⁴. Diese Richtlinie sah Sonderregelungen für Gebrauchsgegenstände, Kunstgegenstände, Sammlungsstücke und Antiquitäten vor und fügte u. a. einen neuen Artikel 26a in die Sechste Mehrwertsteuerrichtlinie ein.

10. Artikel 26a Teil A Buchstabe d definiert Gebrauchsgegenstände als „bewegliche körperliche Gegenstände, die keine Kunstgegenstände, Sammlungsstücke oder Antiquitäten und Edelmetalle oder Edelsteine gemäß der Definition der Mitgliedstaaten sind und die in ihrem derzeitigen Zustand oder nach Instandsetzung erneut verwendbar sind“.

9. Im Wesentlichen sieht dieser Artikel eine so genannte „Differenzbesteuerung“ vor, für die Gebrauchtwagenhändler unter bestimmten Umständen anstelle der normalen Mehrwertsteuerregelung optieren können. Während nach der normalen Mehrwertsteuerregelung der Betrag, auf den die Mehrwert-

11. Nach Artikel 26a Teil B Absatz 1 wenden die Mitgliedstaaten bei der Lieferung von Gebrauchsgegenständen, Kunstgegenständen, Sammlungsstücken oder Antiquitäten durch steuerpflichtige Wiederverkäufer eine Sonderregelung zur Besteuerung ihrer Gewinndifferenz (die „Differenzbesteuerung“) an. Artikel 26a Teil B Absatz 2 sieht vor, dass diese Differenzbesteuerung nur anzuwenden ist, wenn die fraglichen Gegenstände dem steuerpflichtigen Wiederverkäufer innerhalb der Gemeinschaft von bestimmten Personen geliefert wurden, nämlich

3 — Richtlinie 94/5/EG des Rates vom 14. Februar 1994 zur Ergänzung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems und zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG — Sonderregelung für Gebrauchsgegenstände, Kunstgegenstände, Sammlungsstücke oder Antiquitäten, ABl. L 60, S. 16.

4 — Die Richtlinie 94/5 hat diesen Artikel aus der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie gestrichen.

„von einem Nichtsteuerpflichtigen oder

von einem anderen Steuerpflichtigen, sofern die Lieferung des Gegenstands durch diesen anderen Steuerpflichtigen gemäß Artikel 13 Teil B Buchstabe c von der Steuer befreit ist,

oder

von einem anderen Steuerpflichtigen, sofern für die Lieferung des Gegenstands durch diesen anderen Steuerpflichtigen die Steuerbefreiung nach Artikel 24 gilt und es sich dabei um ein Investitionsgut handelt,

oder

von einem anderen steuerpflichtigen Wiederverkäufer, sofern die Lieferung des Gegenstands durch diesen anderen steuerpflichtigen Wiederverkäufer gemäß dieser Sonderregelung mehrwertsteuerpflichtig ist“.

12. In jedem dieser Fälle müsste der Wiederverkäufer, gäbe es die Differenzbesteuerung nicht, Mehrwertsteuer auf die gesamte Gegenleistung seines Kunden erheben, könnte aber keine Mehrwertsteuer abziehen.

13. Artikel 26a Teil B Absatz 3 definiert die Besteuerungsgrundlage bei der Lieferung von Gegenständen nach der Differenzbesteuerung als „Differenz des steuerpflichtigen Wiederverkäufers, abzüglich des Betrags der auf diese Differenz erhobenen Mehrwertsteuer. Diese Differenz entspricht dem Unterschied zwischen dem von dem steuerpflichtigen Wiederverkäufer geforderten Verkaufspreis und dem Einkaufspreis des Gegenstands.“

14. Artikel 26a Teil A Buchstabe e definiert den „steuerpflichtige[n] Wiederverkäufer“ als „Steuerpflichtige[n], der im Rahmen seiner gewerblichen Tätigkeit Gebrauchsgüter, Kunstgegenstände, Sammlungsstücke oder Antiquitäten kauft oder zur Deckung seines unternehmerischen Bedarfs verwendet oder zum Zwecke des Wiederverkaufs einführt ...“.

15. Nach Artikel 26a Teil B Absatz 6 ist ein Steuerpflichtiger nicht berechtigt, für Gegenstände, die ihm von einem steuerpflichtigen Wiederverkäufer nach dieser Sonderregelung geliefert werden, Mehrwertsteuer als Vorsteuer abzuziehen.

16. Artikel 26a Teil B Absatz 11 sieht vor, dass der steuerpflichtige Wiederverkäufer für jede gemäß Artikel 26a Teil B Absatz 2 oder 4 unter die Sonderregelung fallende Lieferung die normale Mehrwertsteuerregelung anwenden kann.

B — *Dänisches Recht*

20. Kapitel 9 des dänischen Mehrwertsteuergesetzes enthält folgenden für die vorliegende Rechtssache relevanten Paragraphen:

Allgemeine Mehrwertsteuervorschriften

„§ 42 Unternehmen können die beim Kauf usw. entrichtete Steuer nicht abziehen, wenn es sich handelt um

17. § 4 Absatz 1 Nummer 1 des dänischen Mehrwertsteuergesetzes (vgl. zuletzt Konsolidierungsgesetz Nr. 703 vom 8. August 2003) bestimmt, dass „der Steuer ... die Lieferung von Gegenständen und Dienstleistungen [unterliegen], die gegen Entgelt in Dänemark ausgeführt werden“.

...

7. die Anschaffung und den Betrieb von Personenkraftfahrzeugen, die zur Beförderung von nicht mehr als 9 Personen eingerichtet sind (siehe jedoch Absätze 4, 6 und 7); ...

18. § 13 Absatz 1 des dänischen Mehrwertsteuergesetzes enthält eine Aufzählung von Gegenständen und Leistungen, die von der Mehrwertsteuer befreit sind; diese entsprechen den in Artikel 13 Teil A der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie aufgeführten.

Absatz 6: Unternehmen, die mit Kraftfahrzeugen handeln oder diese vermieten oder Fahrschulen betreiben, können ungeachtet der Bestimmungen des Absatzes 1 Nummer 7 die bei dem zu diesem Zweck erfolgten Kauf usw. entrichtete Mehrwertsteuer abziehen.“

19. § 13 Absatz 2 des dänischen Mehrwertsteuergesetzes sieht vor:

„Die Lieferung von Gegenständen, die ausschließlich für eine nach Absatz 1 von der Steuer befreite Tätigkeit bestimmt waren oder deren Anschaffung oder Benutzung gemäß Kapitel 9 vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen war, sind von der Steuer befreit.“

21. § 42 Absatz 1 Nummer 7 beruht somit auf der Status-quo-Bestimmung von Artikel 17 Absatz 6 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie, die es den Mitgliedstaaten erlaubt, bis zum Erlass von Regeln des Rates zur Harmonisierung der Abzugsberechtigung alle Ausschlüsse beizubehalten, die in ihren zum Zeitpunkt des Inkrafttretens dieser Richtlinie bestehenden innerstaatlichen Rechtsvorschriften vorgesehen sind.

22. § 13 Absatz 2 bewirkt daher, dass unter § 42 Absatz 1 Nummer 7 fallende Unternehmen, weil sie vom Recht auf Steuerabzug ausgeschlossen sind, keine Steuer beim Verkauf von Fahrzeugen anmelden, die unter den letztgenannten Paragrafen fallen.

25. Darüber hinaus kauft die Klägerin im Rahmen dieser unternehmerischen Tätigkeit von Händlern Gebrauchtwagen mit weißen Kennzeichen und verleast diese an andere Händler weiter. Nach Beendigung dieser Leasingverträge verkauft die Klägerin die Gebrauchtwagen weiter.

Mehrwertsteuerbestimmungen für Gebrauchtgegenstände

23. Dänemark hat die Richtlinie 94/5 mit den §§ 69 bis 71 des Mehrwertsteuergesetzes von 1994 (Gesetz Nr. 375 vom 18. Mai 1994) umgesetzt und in Bezug auf alle in der vorliegenden Rechtssache relevanten Aspekte der Richtlinie ähnliche Formulierungen verwendet.

26. Das Ausgangsverfahren betrifft den Wiederverkauf von 145 Gebrauchtwagen durch die Klägerin im Zeitraum vom 1. Januar 1999 bis 31. Mai 2001. In keinem dieser Fälle hatten die Verkäufer beim Verkauf der Gebrauchtwagen an die Klägerin Mehrwertsteuer für den Verkauf angemeldet. Wie sich aus § 13 Absatz 2 des dänischen Mehrwertsteuergesetzes ergibt, geschah dies, weil diese Unternehmen zuvor die Wagen ohne Berechtigung zum Abzug der Vorsteuer erworben hatten, was bedeutete, dass diese Verkäufe von der Mehrwertsteuer befreit waren.

III — Zugrunde liegender Sachverhalt und Verfahren

24. Die Firma Jyske Finans A/S (im Folgenden: Klägerin) betreibt ein Fahrzeugleasingunternehmen, in dessen Rahmen sie von Händlern Personenkraftwagen mit so genannten „weißen Kennzeichen“ (d. h. gewöhnlichen dänischen Kennzeichen) kauft und sodann dieselben Autos an diese Händler zurückverleast (sale and lease back).

27. Im Mai 2001 forderten die dänischen Steuerbehörden (Told- og Skatteregion Horsens) die Klägerin zur Abführung von Mehrwertsteuer in Höhe von 2 236 413 DKK auf den Wiederverkaufspreis dieser Fahrzeuge auf.

28. Am 22. Januar 2003 erhob die Klägerin beim Vestre Landsret Klage, wobei sie u. a. mit der Begründung bestritt, Mehrwertsteuer in Höhe dieses Betrages zu schulden, dass diese Steuerforderung der Sechsten Mehr-

wertsteuerrichtlinie widerspreche, weil die Entrichtung der Mehrwertsteuer eine Doppelbesteuerung bedeuten würde. Eine solche Doppelbesteuerung ergäbe sich deshalb, weil die Klägerin, obwohl sie nach § 42 Absatz 6 des dänischen Mehrwertsteuergesetzes zum Abzug der Vorsteuer bei der Anschaffung von Gebrauchtwagen berechtigt sei, dieses Recht nicht ausüben könne, da die Verkäufer zum Zeitpunkt des Verkaufs tatsächlich keine Mehrwertsteuer für diese Fahrzeuge entrichtet hätten.

29. Das Vestre Landsret hat dem Gerichtshof die folgenden Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

1. Ist Artikel 13 Teil B Buchstabe c der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie (77/388/EWG) in Verbindung mit Artikel 2 Nummer 1 und Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a dahin auszulegen, dass diese Bestimmungen es einem Mitgliedstaat verwehren, mit seinem Mehrwertsteuergesetz eine Rechtslage aufrechtzuerhalten, nach der ein Steuerpflichtiger, der Investitionsgüter in erheblichem Umfang seinem Betriebsvermögen zugeführt hat, im Gegensatz zu Gebrauchtwagenhändlern und anderen Gewerbetreibenden, die Gebrauchtfahrzeuge verkaufen, verpflichtet ist, auf den Verkauf dieser Investitionsgüter Mehrwertsteuer zu entrichten, auch wenn der Gegenstand bei steuerpflichtigen Personen gekauft worden ist, die keine Steuer auf den Preis der Gegenstände angemeldet ha-

ben, so dass der Erwerb des Gegenstands vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen war?

2. Ist Artikel 26a Teil A Buchstabe e der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen, dass der Begriff „steuerpflichtiger Wiederverkäufer“ nur Personen erfasst, deren Haupterwerb im An- und Verkauf von Gebrauchtgegenständen besteht, wenn der einzige oder hauptsächliche Zweck des Erwerbs dieser Gegenstände die Erzielung eines Gewinns beim Wiederverkauf ist, oder erfasst dieser Begriff auch Personen, die diese Gegenstände normalerweise nach dem Ende der Vermietung verkaufen, wobei dieser Verkauf unter den oben beschriebenen Umständen ein untergeordneter Bestandteil ihrer gesamten wirtschaftlichen Leasingtätigkeit ist?

30. Nach Artikel 23 der Satzung des Gerichtshofes haben die Klägerin, die Nordania Finans A/S, die BG Factoring A/S, das Skatteministeriet, das Königreich Dänemark, die Hellenische Republik, die Republik Polen und die Kommission der Europäischen Gemeinschaften schriftliche Erklärungen eingereicht. In der Sitzung vom 7. Juli 2005 haben alle oben Genannten, mit Ausnahme der Republik Polen, mündlich verhandelt.

IV — Würdigung

A — Zur ersten Frage

31. Mit seiner ersten Frage möchte das Vestre Landsret im Wesentlichen wissen, ob es Artikel 13 Teil B Buchstabe c der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie widerspricht, dass nach einem nationalen Mehrwertsteuergesetz ein Steuerpflichtiger in der Lage der Klägerin — nämlich ein Sale-and-lease-back-Unternehmen, das Gebrauchtwagen wieder verkauft — auf diese Wiederverkäufe Mehrwertsteuer zu entrichten hat, obwohl es für den Anschaffungspreis dieser Fahrzeuge keine Vorsteuer abziehen kann.

32. Vorab stelle ich fest, dass die dänische Regierung und die Streithelferin im Ausgangsverfahren, die Nordania Finans, die Frage aufgeworfen haben, ob die von der Klägerin gekauften und verleasten Fahrzeuge Investitionsgüter im Sinne der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie darstellen. Diese Frage hat sich im Hinblick auf einen anderen eine Vorschrift des dänischen Mehrwertsteuergesetzes betreffenden Fall gestellt, der beim Højesteret (Oberster Gerichtshof) anhängig ist, und resultiert aus der Formulierung der ersten dem Gerichtshof in der vorliegenden Rechtssache vom Vestre Landsret vorgelegten Frage⁵.

⁵ — Insbesondere aus dem Gebrauch der Formulierung „ein Steuerpflichtiger, der Investitionsgüter in erheblichem Umfang seinem Betriebsvermögen zugeführt hat“.

33. Hierzu möchte ich feststellen, dass dieser Punkt vom nationalen Gericht in seinem Vorlagebeschluss nicht angesprochen worden ist, und kein weiterer Beteiligter des vorliegenden Verfahrens hat hierzu nennenswerte Argumente vorgebracht. Der Gerichtshof muss sich daher darauf beschränken, die Fragen zu beantworten, die das Vestre Landsret gestellt hat. Insbesondere kann er nicht darüber befinden, ob eine Prämisse, auf der diese Fragen beruhen, nach dänischem Recht zutrifft. Daher ist es für mich weder erforderlich noch tunlich, auf diesen Punkt hier weiter einzugehen.

34. Was den Kern der ersten Frage betrifft, so sieht Artikel 13 Teil B Buchstabe c, wie oben ausgeführt, in zwei Fällen eine Befreiung von der Mehrwertsteuer vor.

35. Der erste betrifft die Lieferung von Gegenständen, „die ausschließlich für eine auf Grund dieses Artikels oder des Artikels 28 Absatz 3 Buchstabe b von der Steuer befreite Tätigkeit bestimmt waren, wenn für diese Gegenstände kein Vorsteuerabzug vorgenommen werden konnte ...“.

36. Der zweite betrifft Gegenstände, deren Anschaffung oder Zuordnung nach Artikel 17 Absatz 6 vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen war.

37. Offensichtlich liegt keiner dieser Fälle beim Wiederverkauf von Gebrauchtwagen durch die Klägerin vor, und zwar aus zwei Gründen:

38. Erstens sind die von der Klägerin gelieferten Gegenstände — Gebrauchtwagen — nach den uns vom Vestre Landsret vorgelegten Informationen nicht ausschließlich für eine nach Artikel 13 von der Steuer befreite Tätigkeit (seien es dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten oder sonstige) bestimmt. Auch ist Artikel 28 Absatz 3 Buchstabe b, eine Übergangsvorschrift, nicht auf den vorliegenden Fall anwendbar. Derartige Lieferungen sind somit grundsätzlich nach der allgemeinen, in Artikel 2 der Richtlinie enthaltenen Regel zu besteuern.

39. Zweitens verleiht § 42 Absatz 6 des dänischen Mehrwertsteuergesetzes der Klägerin als einem Unternehmen, das mit Kraftfahrzeugen handelt oder diese vermietet, ausdrücklich das Recht, die Mehrwertsteuer abzuziehen, die bei zu diesen Zwecken getätigten Käufen entrichtet wurde. Wie das vorliegende Gericht in seinem Vorlagebeschluss erkannt hat, liegt der Grund, weswegen es im vorliegenden Fall zu keinem Abzug kam, einfach darin, dass keine abziehbare Vorsteuer anfiel. Dies lag daran, dass die Klägerin Gebrauchtwagen von Wirtschaftsteilnehmern gekauft hatte, die gemäß § 13 Absatz 2 und § 42 des dänischen Mehrwertsteuergesetzes beim Verkauf keine Mehrwertsteuer in Rechnung gestellt hatten.

40. Somit ist eine Voraussetzung für die Befreiung des von der Klägerin getätigten Wiederverkaufs von der Mehrwertsteuer nach Artikel 13 Teil B Buchstabe c der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie nicht erfüllt, dass nämlich die Klägerin kein Recht zum Vorsteuerabzug hat.

41. Daraus folgt, dass die Klägerin auf den im Vorlagebeschluss beschriebenen Wiederverkauf von Wagen nach jeder möglichen natürlichen Lesart der Bestimmungen des allgemeinen Mehrwertsteuersystems der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie und insbesondere von deren Artikel 13 Teil B Buchstabe c Mehrwertsteuer zu entrichten hat.

42. Wie die dänische Regierung einräumt, bedeutet das, dass die Klägerin einer Doppelbesteuerung unterliegt, weil dieses Unternehmen auf seine Wiederverkäufe Mehrwertsteuer entrichten muss, ohne in der Lage zu sein, hierbei irgendeine Vorsteuer abzuziehen.

43. Nach den Ausführungen der Klägerin läuft dieses Ergebnis dem Ziel der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie zuwider, weil die Mehrwertsteuer im Wesentlichen eine den Endverbraucher belastende Steuer sei und sie nicht einen Wirtschaftsteilnehmer in der Handelskette belasten solle, die zu diesem Endverbraucher hinführe. Die Mehrwertsteuer solle für alle Wirtschaftsteilnehmer in dieser Kette neutral sein, außer wenn die Sechste Mehrwertsteuerrichtlinie eine aus-

drückliche Ausnahme von diesem Grundsatz vorsehe. Daher schlägt die Klägerin vor, die erste Frage zu bejahen.

allgemeinen Mehrwertsteuersystem der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie grundsätzlich eng auszulegen ist⁶.

44. Dieses Vorbringen überzeugt mich nicht.

45. Es trifft zu, dass, wie ich weiter unten ausführen werde, eine Bestimmung der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie, wenn ihr Wortlaut mehr als eine Auslegung zulässt, so ausgelegt werden sollte, dass die Ziele der Richtlinie möglichst effektiv verwirklicht werden. Es trifft auch zu, dass eines der Ziele der Richtlinie in der Aufrechterhaltung der steuerlichen Neutralität zwischen Steuerpflichtigen und der Vermeidung ihrer Doppelbesteuerung besteht.

46. Jedoch schreibt der Wortlaut von Artikel 13 Teil B Buchstabe c bei natürlicher Lesart klar vor, dass ein Steuerpflichtiger in der Lage der Klägerin Mehrwertsteuer für seine im Wege des Wiederverkaufs erfolgenden Fahrzeuglieferungen abführt. Meiner Ansicht nach bleibt für eine entgegengesetzte Auslegung dieses Artikels kein Raum.

47. Dies ist insbesondere deshalb der Fall, weil der Anwendungsbereich der Befreiungen von Artikel 13 als Ausnahmen vom

48. In einem solchen Fall ist es nicht möglich, Artikel 13 in einem Sinn auszulegen, der die Doppelbesteuerung eines Steuerpflichtigen in der Lage der Klägerin vermeiden würde. Das Ziel der Vermeidung einer Doppelbesteuerung kann nicht den ausdrücklichen Wortlaut einer der Bestimmungen der Richtlinie „ausstechen“⁷.

49. Daher sollte auf die erste Frage des Vestre Landsret geantwortet werden, dass Artikel 13 Teil B Buchstabe c der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie in Verbindung mit Artikel 2 Nummer 1 und Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a nicht dahin auszulegen ist, dass diese Bestimmungen es einem Mitgliedstaat verwehren, mit seinem Mehrwertsteuergesetz eine Rechtslage aufrechtzuerhalten, nach der ein Steuerpflichtiger verpflichtet ist, auf den Wiederverkauf von in seinem Unternehmen genutzten Gebrauchtwagen Mehrwertsteuer zu entrichten, auch wenn dieser Steuerpflichtige keine beim Erwerb der Wagen gezahlte Mehrwertsteuer abziehen kann, weil konkret keine derartige Mehrwertsteuer entrichtet wurde.

6 — Vgl. z. B. Urteile vom 3. März 2005 in der Rechtssache C-428/02 (Fonden Marselisborg, Slg. 2005, I-1527), und vom 20. November 2003 in der Rechtssache C-8/01 (Taksatorringen, Slg. 2003, I-13711).

7 — Vgl. für ein Beispiel einer nicht beseitigten Doppelbesteuerung, der der Gerichtshof nicht abhelfen konnte, Urteil des Gerichtshofes vom 5. Dezember 1989 in der Rechtssache C-165/88 (ORO Amsterdam Beheer en Concerto, Slg. 1989, 4081), auf das ich weiter unten eingehen werde.

B — Zur zweiten Frage

50. Mit seiner zweiten Frage möchte das Vestre Landsret im Wesentlichen wissen, ob ein Steuerpflichtiger, der Gebrauchtwagen wieder verkauft, die er in seinem Fahrzeugleasingunternehmen genutzt hat, als ein „steuerpflichtiger Wiederverkäufer“ einzustufen ist und damit unter die Mehrwertsteuerregelung für Gebrauchtgegenstände in Artikel 26a der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie fällt.

51. Nach dem Sachverhalt des Ausgangsverfahrens ist es unstreitig, dass die in Rede stehenden Gebrauchtwagen als „Gebrauchtgegenstände“ im Sinne von Artikel 26a Teil A Buchstabe d der Sechsten Mehrwertsteuererrichtlinie einzustufen sind und dass sie von Personen gekauft wurden, die unter die Definition von Artikel 26a Teil B Absatz 2 fallen.

52. Der entscheidende Punkt bei der Frage, ob es der Klägerin nach dem Sachverhalt des Ausgangsverfahrens freisteht, die Differenzbesteuerung bei der Entrichtung ihrer Mehrwertsteuer anzuwenden, liegt somit darin, ob sie als „Steuerpflichtige[r], der im Rahmen seiner gewerblichen Tätigkeit Gebrauchtgegenstände, Kunstgegenstände, Sammlungsstücke oder Antiquitäten kauft oder zur Deckung seines unternehmerischen Bedarfs verwendet oder zum Zwecke des Wiederverkaufs einführt“, unter die Definition des steuerpflichtigen Wiederverkäufers in Artikel 26a Teil A Buchstabe e fällt.

53. Würde ich nur auf der Grundlage der englischen Fassung der Richtlinie argumentieren, so wäre es offenkundig, dass die Klägerin unter diese Definition fiele, weil sie Wagen „for the purposes of his undertaking“ (zur Deckung ihres unternehmerischen Bedarfs) kauft. Das Kriterium „with a view to resale“ (zum Zwecke des Wiederverkaufs) ist in dieser Fassung auf den ersten Blick für die Einstufung als steuerpflichtiger Wiederverkäufer keine zwingende Voraussetzung.

54. Dies wäre jedoch keine zulässige Argumentationsweise, weil sich die anderen Sprachfassungen in diesem Punkt entscheidend von der englischen unterscheiden.

55. Einige andere Sprachfassungen von Artikel 26a definieren vielmehr den steuerpflichtigen Wiederverkäufer als jemanden, der zum Zwecke des Wiederverkaufs Gebrauchtgegenstände, Kunstgegenstände, Sammlungsstücke oder Antiquitäten kauft oder zur Deckung seines unternehmerischen Bedarfs verwendet oder einführt⁸. Mit anderen Worten stellen diese anderen Fassungen klar, dass eine zwingende Voraussetzung für die Einstufung als steuerpflichtiger Wiederverkäufer darin besteht, dass die Gegenstände zum Zwecke des Wiederverkaufs verkauft oder verwendet wurden.

⁸ — So definiert die französische Fassung den steuerpflichtigen Wiederverkäufer als „l'assujetti qui, dans le cadre de son activité économique, achète ou affecte aux besoins de son entreprise ou importe, en vue de leur revente, des biens d'occasion, des objets d'art, de collection ou d'antiquité ...“ und die niederländische Fassung als „de belastingplichtige die in het kader van zijn economische activiteit gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen of antiques koopt, voor bedrijfsdoeleinden bestemd dan wel invoert met het oog op wederverkoop ...“.

56. Die Auslegung der Wendung „zum Zwecke des Wiederverkaufs“ ist somit für die Würdigung der zweiten Frage des Vestre Landsret zentral.

57. Wie im Vorlagebeschluss ausgeführt, ist diese Wendung bei natürlicher Lesart im Zusammenhang mit dem Sachverhalt des Ausgangsverfahrens einer Reihe möglicher Auslegungen zugänglich. Insbesondere ist es denkbar, sie auf Steuerpflichtige zu beziehen, die Gebrauchtwagen kaufen, wobei

- der Hauptwerb des Steuerpflichtigen im (Kauf und) Wiederverkauf von Gebrauchtwagen besteht,
- der Hauptwerb des Steuerpflichtigen im (Kauf und) Wiederverkauf von Gebrauchtwagen besteht und die konkreten in Rede stehenden Fahrzeuge zu dem einzigen Ziel ihres Wiederverkaufs gekauft wurden, oder
- zur Zeit des Kaufs der Steuerpflichtige die Absicht hatte, die Fahrzeuge zu einem späteren Zeitpunkt nach vorheriger Nutzung für seine eigenen unternehmerischen Zwecke zu verkaufen.

58. Es gibt keinen Hinweis darauf, dass sich der Gemeinschaftsgesetzgeber beim Erlass der Richtlinie 94/5 dazu äußerte oder ausdrücklich Erwägungen dazu anstellte, welche dieser Auslegungen die richtige ist und ob sich der Begriff „steuerpflichtiger Wiederverkäufer“ auf Sachverhalte wie den der vorliegenden Rechtssache erstreckt.

59. Denn wie ich in den Schlussanträgen in der Rechtssache Frankreich/Parlament und Rat ausgeführt habe, liegt es in der Natur der Gesetzgebung, dass der Gesetzgeber nicht alle möglichen tatsächlichen Anwendungsbereiche eines gesetzgeberischen Aktes vorhersehen und dort ausdrücklich regeln kann⁹. Dies wäre nicht praktisch und darüber hinaus auch unmöglich. Auf dem Gebiet des Handels- und Steuerrechts können die Gesetzgeber offenkundig nicht alle potenziellen Geschäftsmodelle oder Formen kaufmännischer Organisation, die sich ständig entwickeln, vorhersehen und ausdrücklich regeln.

60. Folglich obliegt es dem Gerichtshof, im Rahmen des Wortlauts von Artikel 26a aufzuzeigen, welche der möglichen Auslegungen am ehesten mit dem Ziel der Sonderregelung für Gebrauchtgegenstände in Einklang steht und welche somit die Absichten des Gemeinschaftsgesetzgebers am besten verwirklicht.

⁹ — Vgl. Schlussanträge vom 17. März 2004 in der Rechtssache C-244/03 (Frankreich/Parlament und Rat, Slg. 2004, I-4021), Nrn. 74 und 75.

61. In den Begründungserwägungen der Richtlinie 94/5 kommen zwei wesentliche Aspekte dieses Zieles zum Ausdruck, nämlich

- die Vermeidung der Doppelbesteuerung und
- die Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen zwischen Steuerpflichtigen.

62. So betonen die Begründungserwägungen das Erfordernis des Erlasses einer „gemeinschaftlichen Regelung zur Vermeidung von Doppelbesteuerungen und Wettbewerbsverzerrungen zwischen den Steuerpflichtigen“ und führen aus, dass „[d]er Gerichtshof ... in einer Reihe von Urteilen die Notwendigkeit betont [hat], zu einer Harmonisierung zu gelangen, welche Doppelbesteuerungen im innergemeinschaftlichen Handel verhindert“¹⁰.

63. Außerdem unterstreichen die Begründungserwägungen die Notwendigkeit, „äußerst unterschiedliche [Mehrwertsteuer-] Regelungen [zu vermeiden] ...“, die Wettbewerbsverzerrungen und Handelsverlagerungen sowohl im Inland als auch im Verhältnis zwischen den Mitgliedstaaten zur Folge haben“¹¹.

10 — 3. und 5. Begründungserwägung.

11 — 2. Begründungserwägung.

64. Zuletzt sind diese Ziele von Generalanwältin Stix-Hackl in ihren Schlussanträgen in der Rechtssache Stenholmen¹² aufgezeigt worden. Die Rechtssache betraf die Anwendbarkeit der Richtlinie 94/5 auf ein Pferd, das eine Privatperson kauft, ausbildet und sodann als Reitpferd verkauft. Zu ihrem Ergebnis, dass die Richtlinie anwendbar sei, führte die Generalanwältin aus, dass dieses mit den Zielen der Vermeidung der Doppelbesteuerung und der Vermeidung der Wettbewerbsverzerrung, die Artikel 26a verfolge, in Einklang stehe:

„[Eine solche Wettbewerbsverzerrung] zu vermeiden ist jedoch das Ziel von Artikel 26a der Sechsten Richtlinie und die Absicht des Gemeinschaftsgesetzgebers, wie sie aus der diese Sonderbestimmung einfüührenden Richtlinie 94/5 hervorgeht“¹³.

65. In diesem Punkt stimmte der Gerichtshof der Generalanwältin ausdrücklich zu, indem er eine restriktive Auslegung des relevanten Begriffs zur Definition der Gebrauchtgegenstände in Artikel 26a mit der Begründung zurückwies, dass

„ein Ausschluss dieser Lieferungen von der Sonderregelung für Gebrauchtgegenstände

12 — Schlussanträge vom 10. Juli 2003 in der Rechtssache C-320/02 (Stenholmen, Slg. 2004, I-3509).

13 — Genannte Schlussanträge, Nrn. 60 und 61. Siehe auch die Schlussanträge der Generalanwältin Kokott vom 24. Februar 2005 in der Rechtssache C-305/03 (Kommission/Vereinigtes Königreich, noch nicht in der amtlichen Sammlung veröffentlicht, Nr. 59) und, zum Hintergrund der Vorschläge der Kommission, die schließlich zur Richtlinie 94/5 geführt haben, die Rechtssache 16/84 (Kommission/Niederlande, Slg. 1985, 2355).

der ausdrücklichen Absicht des Gesetzgebers, die Doppelbesteuerung zu vermeiden, zuwider[liefe]^{14a}.

66. Dieses Ziel liegt z. B. klar der in Artikel 26a Teil B Absatz 2 zu findenden Definition der Verkäufer zugrunde, von denen ein Wiederverkäufer die Gebrauchsgüter gekauft haben muss, um in den Anwendungsbereich von Artikel 26a zu fallen. Wie ich oben ausgeführt habe, müsste der Wiederverkäufer in jedem Fall, gäbe es nicht die Differenzbesteuerung, Mehrwertsteuer auf die gesamte Gegenleistung entrichten, wäre aber nicht in der Lage, Vorsteuer abzuziehen.

67. Daraus folgt, dass in Fällen, in denen es mehrere plausible Auslegungen von Artikel 26a gibt, diejenige, die am besten die Ziele der Vermeidung der Doppelbesteuerung und der Wettbewerbsverzerrungen verwirklicht, den Vorzug verdient.

68. Um auf die drei möglichen Auslegungen des Begriffes „steuerpflichtiger Wiederverkäufer“ zurückzukommen, die ich oben zusammengefasst habe, so lässt sich das Ziel der Vermeidung der Doppelbesteuerung unbestreitbar am besten durch die Übernahme der umfassendsten dieser Auslegungen erreichen, d. h. der, die sich auf Steuerpflichtige erstreckt, die Gebrauchtwagen mit der Absicht kaufen, diese Wagen zu einem späteren Zeitpunkt wieder zu verkaufen.

69. Wie das vorliegende Gericht ausgeführt hat, wird die Doppelbesteuerung auf ein Minimum reduziert, wenn nicht sogar vermieden, wenn die Klägerin berechtigt ist, die Differenzbesteuerung bei der Berechnung des Betrages anzuwenden, auf den Mehrwertsteuer erhoben wird. Dies ist deswegen so, weil es infolge der Amortisierung der Fahrzeugwerte wahrscheinlich, wenn überhaupt, nur einen geringen Gewinn beim Wiederverkauf gäbe, auf den Mehrwertsteuer erhoben werden könnte.

70. Demgegenüber würde jede der beiden anderen Auslegungen, die ich oben skizziert habe — und nach denen der Haupterwerb des Steuerpflichtigen der (Kauf und) Wiederverkauf von Gebrauchtwagen sein muss und die konkret in Rede stehenden Wagen zu dem einzigen Ziel des Wiederverkaufs gekauft worden sein müssen — Steuerpflichtige wie die Klägerin vom Anwendungsbereich des Artikels 26a ausschließen. Wie das Vestre Landsret in seinem Vorabentscheidungsersuchen ausgeführt hat, würde dies zu einer Doppelbesteuerung des Wiederverkaufs der in Rede stehenden Gebrauchtwagen führen, weil die Wagen wiederum in voller Höhe und ohne ein Recht des Wiederverkäufers auf Vorsteuerabzug bei ihrem Wiederverkauf besteuert würden.

71. Außerdem würde es zu einer Wettbewerbsverzerrung auf dem Gebiet des Gebrauchtwagenhandels führen, wenn Steuerpflichtige in der Lage der Klägerin nicht unter die Sonderregelung für Gebrauchsgüter in Artikel 26a fielen. Da Steuerpflichtige wie die Klägerin gezwungen wären, die Mehrwertsteuerlast in Form höherer Wiederverkaufspreise an ihre Käufer weiterzugeben, hätten diejenigen Gebrauchtwagenhändler, deren Haupterwerb der Wiederver-

14 — Urteil vom 1. April 2004 in der Rechtssache C-320/02 (Stenholmen, Slg. 2004, I-3509, Randnr. 25).

kauf von Wagen ist, deshalb, weil sie unter Artikel 26a fielen, auf diesem Gebiet einen Wettbewerbsvorteil. Im Interesse der steuerlichen Neutralität zwischen den Steuerpflichtigen ist also eine Auslegung von Artikel 26a, die Wirtschaftsteilnehmer in der Lage der Klägerin mit umfasst¹⁵.

72. Hinzufügen möchte ich, dass ich nicht von dem Vorbringen der dänischen Regierung überzeugt bin, dass die Wiederverkäufe reiner Gebrauchtwagenhändler und die von Sale-and-lease-back-Gesellschaften wie der Klägerin kaum oder gar nicht miteinander in Wettbewerb stünden.

73. Mir ist zudem nicht klar, wie in allen Fällen eine brauchbare Unterscheidung zwischen Steuerpflichtigen, deren „Haupt“-Erwerb der Wiederverkauf von Gebrauchsgegenständen ist (z. B. Gebrauchtwagenhändlern), und Steuerpflichtigen wie der Klägerin gemacht werden könnte, die diese Gegenstände neben dem Wiederverkauf für andere Tätigkeiten (in diesem Fall für das Leasing) nutzen.

74. In der vorliegenden Rechtssache hat es beispielsweise nach dem Vorlagebeschluss

und dem klägerischen Vorbringen den Anschein, dass der Wiederverkauf der Wagen ein integrierender Bestandteil des Geschäftsplans der Klägerin ist. So werden ihre Leasingverträge für eine bestimmte Zeit geschlossen und enthalten eine ausdrückliche Wiederverkaufsklausel bei Ablauf des Vertrages (die allerdings von bestimmten Bedingungen abhängig ist). Außerdem errechnet die Klägerin das monatliche Leasingentgelt auf der Grundlage des ursprünglichen Anschaffungspreises des Wagens abzüglich seines wahrscheinlichen Wiederverkaufspreises. Folglich ist klar, dass der Wiederverkauf der Wagen als ein Ziel, wenn auch nicht als das einzige Ziel, angesehen werden kann, das die Klägerin bei deren Kauf verfolgt.

75. Aus all diesen Gründen kann ich der dänischen Regierung nicht darin folgen, dass der Begriff des „steuerpflichtigen Wiederverkäufers“ in Artikel 26a so ausgelegt werden sollte, dass er sich nur auf Unternehmen bezieht, deren Haupterwerb der Kauf und Verkauf von Gebrauchsgegenständen ist und deren wesentliches Ziel beim Kauf dieser Gegenstände darin besteht, beim Wiederverkauf einen Gewinn zu erzielen. Auch akzeptiere ich nicht das Vorbringen der polnischen Regierung, dass eine derartige enge Auslegung zugrunde zu legen sei, weil die Sonderregelungen von Artikel 26a für Gebrauchsgegenstände eine Ausnahme vom allgemeinen Mehrwertsteuersystem für Waren und Dienstleistungen darstellten.

15 — Feststellen möchte ich, dass die Kommission (Generaldirektion Steuern und Zollunion) in einer dem Verband dänischer Finanzunternehmen gegebenen Antwort vom 20. Dezember 2002 ausführte, dass die Definition des „steuerpflichtigen Wiederverkäufers“ in Artikel 26a Teil A Buchstabe e nichts enthalte, das es ermöglichen würde, diese Sonderregelungen auf Steuerpflichtige zu beschränken, die ausschließlich oder hauptsächlich das Geschäft des Kaufens und Weiterverkaufs von Gebrauchsgegenständen betreiben.

76. Daraus folgt, dass der Begriff des „steuerpflichtigen Wiederverkäufers“ meiner Ansicht nach so ausgelegt werden sollte, dass er Steuerpflichtige mit umfasst, die Gebrauchtwagen mit der Absicht kaufen, diese Wagen zu einem späteren Zeitpunkt wieder zu verkaufen, auch wenn dieser Wiederverkauf nicht das einzige oder das hauptsächliche Ziel des Kaufes darstellt.

77. Die dänische Regierung bringt gegen dieses Ergebnis zwei weitere Punkte vor.

78. Zunächst nimmt sie auf einige Ausführungen von Generalanwalt Saggio in seinen Schlussanträgen in der Rechtssache Bakcsi Bezug¹⁶. Diese Rechtssache betraf Artikel 26a nicht unmittelbar. Vielmehr warf sie in der Passage, auf die sich die dänische Regierung stützt, die allgemeine Frage der Mehrwertsteuerpflichtigkeit eines Steuerpflichtigen nach den Grundsätzen von Artikel 2 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie auf, der für unternehmerische Zwecke Gegenstände von einer Privatperson ohne ein Recht zum Steuerabzug erwarb und in der Folge veräußerte. Die zentrale Frage war die Abgrenzung zum Zwecke des Mehrwertsteuerabzugs von (teilweiser) Zuordnung der Gegenstände zum Betriebsvermögen und deren Entnahme aus diesem.

79. Der Generalanwalt kam zu dem Ergebnis, dass ein Steuerpflichtiger, der sich dafür entschieden hat, einen Gegenstand seinem Betriebsvermögen zuzuordnen, in vollem Umfang der Mehrwertsteuer unterliegen solle, wenn er nur unter die allgemeinen Grundsätze von Artikel 2 Absatz 1 falle, und führte aus, dass seiner Ansicht nach Artikel 26a nicht anwendbar sei. Er fügte hinzu, dass „[d]iese Regelung [von Artikel 26a] ... ausschließlich auf die steuerpflichtigen Wiederverkäufer begrenzt [ist], also auf die Personen, die hauptberuflich Gebrauchsgüter an- und verkaufen“¹⁷.

80. Das ändert nichts an der Überzeugungskraft des obigen Ergebnisses, wonach Steuerpflichtige wie die Klägerin unter den Begriff des „steuerpflichtigen Wiederverkäufers“ fallen, und zwar aus folgenden Gründen.

81. Zunächst waren diese Bemerkungen offensichtlich keine tragenden Gründe in dieser Rechtssache, die, wie oben ausgeführt, eine ganz andere Frage betraf. Es gibt keinen Hinweis darauf, dass vor dem Gerichtshof nennenswerte Argumente dazu vorgebracht worden wären, dass Artikel 26a nur anwendbar sei, wenn der Wiederverkauf den einzigen oder den Hauptideal eines Steuerpflichtigen (in Abgrenzung zu einem bedeutenden, aber zusätzlichen Erwerb des Steuerpflichtigen) darstellte.

16 — Schlussanträge vom 13. April 2000 in der Rechtssache C-415/98 (Bakcsi, Slg. 2001, I-1831).

17 — Ebenda, Nr. 34.

82. Darüber hinaus nahm der Gerichtshof in seinem Urteil auf diese Ausführungen weder Bezug, noch erwog er ausdrücklich die Möglichkeit einer Anwendung der Regelung von Artikel 26a.

83. Zweitens nimmt die dänische Regierung auf das Urteil des Gerichtshofes in der Rechtssache ORO Bezug, und insbesondere auf die folgenden Ausführungen:

„Das gemeinsame Mehrwertsteuersystem insgesamt ist das Ergebnis einer schrittweisen Harmonisierung der nationalen Rechtsvorschriften im Rahmen der Artikel 99 und 100 EWG-Vertrag. Wie der Gerichtshof schon wiederholt festgestellt hat, ist diese Harmonisierung so, wie sie durch aufeinander folgende Richtlinien und insbesondere durch die Sechste Richtlinie verwirklicht worden ist, erst eine teilweise Harmonisierung.

Diese Harmonisierung bezweckt zwar unter anderem, eine doppelte Besteuerung auszuschließen, denn es ist dem Mehrwertsteuersystem inhärent, dass auf jeder Besteuerungsstufe die Steuer abgezogen wird, die einen Umsatz als Vorsteuer belastet.

Dieses Ziel ist jedoch, wie der Wortlaut von Artikel 32 der Sechsten Richtlinie zeigt, noch

nicht erreicht, und es ist unmöglich, in dem gemeinsamen Mehrwertsteuersystem bei seinem gegenwärtigen Stand die Grundlagen zu finden, die für die Definition und die Festlegung von Anwendungsmodalitäten eines gemeinsamen Steuersystems notwendig sind, mit dem auf dem Gebiet des Handels mit Gebrauchtgegenständen eine doppelte Besteuerung verhindert werden könnte.“¹⁸

84. Nach Auffassung der dänischen Regierung gilt dieser Gedankengang in ähnlicher Weise für die vorliegende Rechtssache. Dass die Klägerin bei dieser Auslegung des Begriffes „steuerpflichtiger Wiederverkäufer“ einer Doppelbesteuerung unterworfen wäre, liege einfach an einer Lücke des gegenwärtigen Mehrwertsteuersystems, die Ausfluss des zurzeit lediglich teilweisen Harmonisierungsstandes sei.

85. Hierzu genügt der Hinweis, dass die Rechtssache ORO zwar in der Tat die steuerliche Behandlung von Gebrauchtgegenständen betraf, aber vor Inkrafttreten der Sonderregelungen von Artikel 26a entschieden wurde. Somit hatte der Gerichtshof nicht den Anwendungsbereich einer bereits bestehenden Mehrwertsteuersonderregelung auszulegen, sondern die Frage zu beantworten, ob das Vorliegen einer Doppelbesteuerung als Folge des seinerzeit anwendbaren nationalen Mehrwertsteuersystems als solches den allgemeinen Grundsätzen der Sechsten Richtlinie widersprach. Der Gedankengang des Gerichtshofes ist somit für die vorliegende Rechtssache nicht entscheidend.

18 — Urteil in der Rechtssache C-165/88 (ORO, oben in Fußnote 7 zitiert, Randnrn. 21 bis 23).

86. Daher ist auf die zweite Frage zu antworten, dass der Begriff „steuerpflichtiger Wiederverkäufer“ nach Artikel 26a Teil A Buchstabe e sich nicht nur auf einen Steuerpflichtigen bezieht, dessen Haupterwerb im Kauf und Verkauf von Gebrauchsgegenständen besteht, wenn diese Gegenstände zu dem einzigen oder hauptsächlichsten Zweck

der Gewinnerzielung beim Wiederverkauf erworben werden. Unter diesen Begriff fällt vielmehr eine Person, die zur Zeit des Kaufes die Absicht hatte, die Gegenstände zu einem späteren Zeitpunkt und nach vorheriger Nutzung für ihre eigenen unternehmerischen Zwecke wieder zu verkaufen.

V — Ergebnis

87. Aus den oben ausgeführten Gründen bin ich der Ansicht, dass der Gerichtshof die Vorlagefragen des Vestre Landsret wie folgt beantworten sollte:

1. Artikel 13 Teil B Buchstabe c der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern (Sechste Mehrwertsteuerrichtlinie) in Verbindung mit Artikel 2 Nummer 1 und Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a ist nicht dahin auszulegen, dass diese Bestimmungen es einem Mitgliedstaat verwehren, mit seinem Mehrwertsteuergesetz eine Rechtslage aufrechtzuerhalten, nach der ein Steuerpflichtiger verpflichtet ist, auf den Wiederverkauf von in seinem Unternehmen genutzten Gebrauchtwagen Mehrwertsteuer zu entrichten, auch wenn dieser Steuerpflichtige keine beim Erwerb der Wagen gezahlte Mehrwertsteuer abziehen kann, weil konkret keine derartige Mehrwertsteuer entrichtet wurde.
2. Unter den Begriff „steuerpflichtiger Wiederverkäufer“ nach Artikel 26a Teil A Buchstabe e der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie fällt ein Steuerpflichtiger, der zur Zeit des Kaufes die Absicht hatte, die Gegenstände zu einem späteren Zeitpunkt und nach vorheriger Nutzung für seine eigenen unternehmerischen Zwecke wieder zu verkaufen.