Umständen hat der Gerichtshof Leitlinien festzulegen, die mit dieser Vorschrift vereinbar sind, die dem allgemeinen Aufbau der Sechsten Richtlinie entsprechen und die einfach genug sind, um in allen Mitgliedstaaten einheitlich angewandt werden zu können.

2. Bei der Berechnung der Mehrwertsteuer, die ein Mitgliedstaat auf eine von einem Nichtsteuerpflichtigen gelieferte Ware bei der Einfuhr aus einem anderen Mitgliedstaat erhebt, während diese Steuer bei der Lieferung gleichartiger Waren durch eine Privatperson innerhalb des Einfuhrmitgliedstaats nicht erhoben wird, ist der Betrag der im Ausfuhrmitgliedstaat entrichteten Steuer, der zum Zeitpunkt der Einfuhr noch im Wert der Ware enthalten ist, in der Weise zu berücksichtigen, daß dieser Betrag nicht in die Besteuerungsgrundlage einbezogen wird und darüber hinaus von der bei der Einfuhr geschuldeten Steuer abgezogen wird.

Der im Ausfuhrmitgliedstaat entrichtete Steuerbetrag, der zum Zeitpunkt der Einfuhr noch im Wert der Ware enthalten ist, entspricht

— bei einer Wertminderung der Ware zwischen dem Zeitpunkt der letzten Steuererhebung im Ausfuhrmitgliedstaat und dem der Einfuhr dem im Ausfuhrmitgliedstaat tatsächlich entrichteten Steuerbetrag, verringert um den Prozentsatz dieser Wertminderung,

— bei einer Wertsteigerung der Ware während dieses Zeitraums dem vollen Betrag der im Ausfuhrmitgliedstaat tatsächlich entrichteten Steuer.

SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS MARCO DARMON

vom 5. März 1985 *

Herr Präsident,
meine Herren Richter!

1. Der Hoge Raad der Nederlanden ruft Sie im Rahmen eines Rechtsstreits an, der Ihnen bekannt ist, da er bereits Ihrem Urteil vom 5. Mai 1982 in der Rechtssache 15/81 (Schul, Slg. 1982, 1409, im folgenden: Schul I) zugrunde lag. Um die genaue Bedeutung der von dem hohen niederländischen Gericht vorgelegten Fragen richtig verstehen zu können, ist die wesentliche Vorgeschichte des Ausgangsverfahrens kurz in Erinnerung zu rufen.

2. In dieser Rechtssache geht es um die Einfuhr eines gebrauchten Sport- und Vergnügungsbootes in die Niederlande durch die Gesellschaft mit beschränkter Haftung Gaston Schul, eine Zollspedition, im Auftrag und für Rechnung eines Privatmannes mit Wohnsitz in den Niederlanden, der das Boot in Frankreich von einem anderen Privatmann gekauft hatte (Urteil in der Rechtssache 15/81, Randnr. 2 der Entscheidungsgründe). Die niederländische Finanzverwaltung erhob anläßlich dieser Einfuhr auf den Wiederverkaufspreis in Höhe von 172 300 HFL Mehrwertsteuer in Höhe von 18 % (31 014 HFL), d. h. den normalen

* Aus dem Französischen übersetzt.

Satz, der im Inland auf Lieferungen von Gegenständen gegen Entgelt erhoben wird. Diese Steuererhebung, um die es im ersten Urteil Schul ging, ist deshalb problematisch, weil bei einem vergleichbaren Geschäft zwischen Privatleuten in den Niederlanden keine Mehrwertsteuer erhoben wird.

Die niederländische Verwaltung hatte sich auf Artikel 1 des niederländischen Gesetzes über die Umsatzsteuer gestützt, das gemäß Artikel 2 der sechsten Richtlinie 77/388 des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (ABl. L 145, S. 1) erlassen wurde. Diese Richtlinie bestimmt in Artikel 2:

„Der Mehrwertsteuer unterliegen:

1. ...

2. die Einfuhr von Gegenständen."

Die Zollspedition hatte sich gegen diese Entscheidung der niederländischen Verwaltung gewandt und den Gerechtshof 's-Hertogenbosch angerufen. Auf die Vorlage mehrerer Vorabentscheidungsfragen durch dieses Gericht haben Sie unter anderem für Recht erkannt:

„... bei der Beurteilung der Frage, ob es mit den Erfordernissen des Artikels 95 vereinbar ist, durch Privatpersonen gelieferte Waren aus anderen Mitgliedstaaten insoweit mit Mehrwertsteuer zu belasten, als die Lieferung von gleichartigen Waren durch Privatpersonen innerhalb des Einfuhrmitgliedstaats nicht besteuert wird, [ist] auch die im Ausfuhrmitgliedstaat erhobene Mehrwertsteuer zu berücksichtigen" (Rechtssache 15/81, Randnr. 34 der Entscheidungsgründe).

Daraus haben Sie folgenden Schluß gezogen:

„Soweit eine solche eingeführte, von einer Privatperson gelieferte Ware, die nach den geltenden Regelungen bei der Ausfuhr nicht von der Steuer befreit werden kann, bei ihrer Einfuhr tatsächlich noch mit einem Teil der im Ausfuhrmitgliedstaat entrichteten Mehrwertsteuer belastet ist, muß daher der bei der Einfuhr fällige Mehrwertsteuerbetrag um den Restbetrag der Mehrwertsteuer des Ausfuhrmitgliedstaats verringert werden, der in dem Wert der Ware im Zeitpunkt ihrer Einfuhr noch enthalten ist."

Sie haben noch hinzugefügt:

„Der so abzuziehende Betrag darf jedoch nicht höher sein als der im Ausfuhrmitgliedstaat tatsächlich entrichtete Mehrwertsteuerbetrag" (Rechtssache 15/81, Randnr. 34 der Entscheidungsgründe).

3. Aus dem Vorlageurteil des Hoge Raad der Nederlanden ergibt sich, daß aufgrund Ihres Urteils zwischen den Parteien nicht mehr streitig ist, daß bei der Berechnung der bei der Einfuhr zu erhebenden Mehrwertsteuer hätte berücksichtigt werden müssen, daß der Gegenstand bereits in Frankreich mit einer Mehrwertsteuer von umgerechnet 22 298,91 HFL belastet worden ist. Trotzdem blieben einige Punkte offen, die sich auf die Durchführungsmodalitäten des Abzugs beziehen.

Im einzelnen bestehen unterschiedliche Auffassungen darüber, ob die auf diesen Gegenstand bereits im Ausfuhrmitgliedstaat erhobene Mehrwertsteuer in die *Besteuerungsgrundlage* für die Berechnung der Mehrwertsteuer im Einfuhrland einzubeziehen ist, und außerdem darüber, wie der im Ausfuhrland entrichtete Teil der Mehrwertsteuer, der im Zeitpunkt der Einfuhr noch im Wert des Bootes enthalten war, zu bestimmen ist.

Entgegen dem Standpunkt der niederländischen Finanzverwaltung war der Gerechtshof 's-Hertogenbosch der Auffassung,

— daß die Besteuerungsgrundlage für die niederländische Mehrwertsteuer der Verkaufspreis des Gegenstands ohne Mehrwertsteuer sein müsse,

— daß die in Frankreich entrichtete Mehrwertsteuer vollständig, ohne vorherigen Abzug des Betrags, der der Benutzung des Gegenstands während des Jahres vom Neukauf bis zum Wiederverkauf entspreche, abzuziehen sei.

Gegen diese Entscheidung legte der Staatssecretaris von Financiën Kassationsbeschwerde ein, mit der er folgendes geltend machte:

— Die Besteuerungsgrundlage für die Berechnung der bei der Einfuhr zu entrichtenden Mehrwertsteuer werde vom Wert des Gegenstands im Zeitpunkt der Einfuhr einschließlich der im Ausfuhrmitgliedstaat entrichteten Mehrwertsteuer gebildet;

— die Dauer der Benutzung des Gegenstands müsse zu einer Verringerung des Betrages führen, der von der ursprünglich im Ausfuhrmitgliedstaat entrichteten Mehrwertsteuer abzuziehen sei.

Um die beiden Probleme lösen zu können, hat Ihnen der Hoge Raad der Nederlanden die beiden nachstehenden Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

„1) Erhebt ein Mitgliedstaat bei der Einfuhr einer Ware aus einem anderen Mitgliedstaat, die von einem Nichtsteuerpflichtigen (einer Privatperson) geliefert worden ist, Mehrwertsteuer, während diese Steuer bei der Lieferung gleichartiger Waren durch eine Privatperson innerhalb des Einfuhrmitgliedstaats nicht erhoben wird, muß dann der Einfuhrmitgliedstaat, um zu verhindern, daß diese Steuer eine höhere inländische Abgabe im Sinne von Artikel 95 EWG-Vertrag darstellt, den Betrag der im Ausfuhrmitgliedstaat entrichteten Mehrwertsteuer, der zum Zeitpunkt der Einfuhr noch im Wert der Ware enthalten ist,

a) in der Weise berücksichtigen, daß dieser Betrag nicht in die Besteuerungsgrundlage für die bei der Einfuhr fällige Mehrwertsteuer einbezogen wird und darüber hinaus von der bei der Einfuhr geschuldeten Mehrwertsteuer abgezogen wird, oder

b) in der Weise, daß der genannte Betrag allein von der bei der Einfuhr fälligen Mehrwertsteuer abgezogen wird?

2) Wie ist in dem unter 1 genannten Fall der dort bezeichnete Betrag zu berechnen?"

Entsprechend dieser Reihenfolge behandele ich nacheinander die zu den beiden Vorabentscheidungsfragen jeweils abgegebenen Erklärungen.

4. Zunächst geht es darum, wie die Besteuerungsgrundlage für die Mehrwertsteuer bei der Einfuhr strukturiert sein muß; die dazu vor dem Gerichtshof vorgebrachten Argumente lassen sich wie folgt zusammenfassen:

Nach Auffassung der niederländischen Regierung wird die bei der Einfuhr geschuldete Mehrwertsteuer nach den Bestimmungen des niederländischen Umsatzsteuergesetzes von 1968 und nach Artikel 11 Teil B Absatz 3 Buchstabe a der sechsten Richtlinie auf den Wert des Gegenstands im Zeitpunkt seiner Einfuhr, d. h. einschließlich aller Abgaben, erhoben. Die genannte Bestimmung der sechsten Richtlinie lautet:

„In die Besteuerungsgrundlage sind einzubeziehen, soweit nicht bereits darin enthalten:

a) die außerhalb des Einfuhrlandes sowie die aufgrund der Einfuhr geschuldeten

Steuern, Zölle, Abschöpfungen und sonstigen Abgaben, mit Ausnahme der zu erhebenden Mehrwertsteuer ...“

Im übrigen führt die niederländische Regierung aus, auf dem Inlandsmarkt unterlägen Geschäfte zwischen Privatpersonen und Steuerpflichtigen, bei denen es um Gebrauchtgegenstände gehe, den gleichen Regeln.

Diese Auffassung kann ich aus Gründen, die ich darlegen werde, nicht teilen.

— Tatsächlich entspricht es der Argumentation in Ihrem Urteil Schul I, wenn die im Ausfuhrmitgliedstaat entrichtete Mehrwertsteuer nicht in die Besteuerungsgrundlage einbezogen wird. Sie haben dort entschieden, daß unter den Umständen jenes Falles (keine Erstattung der Steuer bei der Ausfuhr, aber Erhebung der Mehrwertsteuer bei der Einfuhr, obwohl das gleiche Geschäft im Inland mehrwertsteuerfrei ist) die Mehrwertsteuer, mit der die Ware im Zeitpunkt der Einfuhr noch belastet ist, von der bei der Einfuhr geschuldeten Mehrwertsteuer abzuziehen ist, da anderenfalls

„die Besteuerung bei der Einfuhr in Wirklichkeit eine *zusätzliche Abgabe* wäre, die die eingeführten Waren stärker belasten würde als gleichartige inländische Waren“ (Rechtssache 15/81, Randnr. 31 der Entscheidungsgründe, Unterstreichung von mir).

Diese Lösung stützt sich vor allem auf Artikel 95,

„der es verbietet, auf Waren aus anderen Mitgliedstaaten nicht nur unmittelbar, *sondern auch mittelbar* höhere inländische Abgaben zu erheben, als gleichartige inländische Waren zu tragen haben“ (Rechtssache 15/81, Randnr. 32 der Entscheidungsgründe, Unterstreichung von mir).

Sie haben damit auf diesem Gebiet eine Regel angewandt, die man folgendermaßen formulieren könnte: Keine Besteuerung einer Steuer. Die Einbeziehung der im Ausfuhrmitgliedstaat entrichteten Mehrwertsteuer in die Besteuerungsgrundlage würde aber gegen diesen Grundsatz verstoßen, da sie eine „zusätzliche Abgabe“ wäre, die die eingeführten Waren „mittelbar“ stärker belasten würde als gleichartige inländische Waren.

— Was das auf Artikel 11 Teil B Absatz 3 Buchstabe a der sechsten Richtlinie gestützte Argument angeht, so ist darauf hinzuweisen, daß diese Richtlinie mit Ausnahme von Artikel 2 Absatz 2, wonach alle Einfuhren der Mehrwertsteuer unterliegen (Rechtssache 15/81, Randnr. 15 der Entscheidungsgründe), nicht für Geschäfte nichtsteuerpflichtiger Personen gilt, die sich auf Gebrauchtgegenstände beziehen.

Folglich ist Argumenten, die sich auf die Richtlinie stützen, mit Vorbehalt zu begegnen, wenn sie im Widerspruch zu dem in Artikel 95 EWG-Vertrag niedergelegten Grundsatz stehen, so wie Sie ihn ausgelegt haben (Rechtssache 15/81, Randnr. 38 der Entscheidungsgründe).

— Im übrigen setzt das durch die sechste Richtlinie geschaffene System, dem zufolge — wie Sie es formuliert haben —

„bei allen Umsätzen die Mehrwertsteuer nur abzüglich des Mehrwertsteuerbetrags geschuldet [wird], der die verschiedenen Kostenelemente unmittelbar belastet hat“ (Rechtssache 15/81, Randnr. 10 der Entscheidungsgründe),

notwendigerweise voraus, wenn seine Geschlossenheit gewahrt werden soll, daß die Mehrwertsteuer auf jeder Handelsstufe auf einer Besteuerungsgrundlage gleicher Art berechnet wird. Daher kann Artikel 11 Teil B Absatz 3 Buchstabe a nicht dahin ausgelegt werden, daß die Besteuerungsgrundlage für die bei der Einfuhr geschuldete Mehrwertsteuer auch die im Ausfuhrmitgliedstaat entrichtete Mehrwertsteuer umfaßt. Jedes andere Vorgehen würde nämlich dem wesentlichen Grundsatz der Neu-

tralität der innerstaatlichen Besteuerung Abbruch tun, da die eingeführte Ware im Verhältnis zur einheimischen Ware stärker belastet würde.

Wie sowohl die Klägerin des Ausgangsverfahrens als auch die französische Regierung und die Kommission zu Recht ausgeführt haben, würde es letztlich zu einer *Doppelbesteuerung* führen, wenn man die auf der früheren Handelsstufe gezahlte Mehrwertsteuer in den Wert des Gegenstands einbeziehen würde, denn die bei der Einfuhr zu zahlende Mehrwertsteuer würde teilweise auf die Mehrwertsteuer des Ausfuhrmitgliedstaats erhoben.

Die erste Frage des Hoge Raad der Nederlanden ist deshalb dahin zu beantworten, daß unter den von mir beschriebenen Umständen des vorliegenden Falles die Mehrwertsteuer bei der Einfuhr entsprechend dem in Artikel 95 niedergelegten Grundsatz, so wie ihn der Gerichtshof in seinem Urteil vom 5. Mai 1982 ausgelegt hat, aufgrund des Wertes der betreffenden Ware im Zeitpunkt der Einfuhr abzüglich des Restbetrages der Mehrwertsteuer des Ausfuhrmitgliedstaats zu berechnen ist.

5. Diese erste Antwort läßt die Frage offen, wie der

„*Rest*betrag der Mehrwertsteuer des Ausfuhrmitgliedstaats ..., der in dem Wert der Ware im Zeitpunkt ihrer Einfuhr noch enthalten ist" (Rechtssache 15/81, Randnr. 34 der Entscheidungsgründe, Satz 2 am Ende, Unterstreichung von mir) zu bestimmen ist. Die Ermittlung dieses Restbetrages ist, wie ich dargelegt habe, sowohl für die Bestimmung der Besteuerungsgrundlage als auch, Ihrem Urteil zufolge, für die Festsetzung des vom Importeur im Einfuhrmitgliedstaat zu zahlenden Mehrwertsteuerbetrages maßgeblich. Genauer genommen ergibt sich aus dem Vorlagebeschluß, daß sich das zur Diskussion stehende Problem insoweit auf die Berechnungsmodalitäten für diesen Restbetrag beschränkt.

Wie der Gerichtshof nämlich in seinem Urteil Schul I ausführt, ist „der Teil der Mehrwertsteuer", mit dem die Ware bei ihrer Einfuhr „*noch* belastet" ist, d. h. der „*Teil* der im Ausfuhrmitgliedstaat entrichteten Mehrwertsteuer", mit der diese Ware „*tatsächlich noch* ... belastet ist", oder „*der Restbetrag*„ *der* in dem Wert der Ware im Zeitpunkt ihrer Einfuhr „*noch* enthalten *ist*„ abzuziehen (Rechtssache 15/81, Randnrn. 32 und 34 der Entscheidungsgründe, Unterstreichungen von mir).

Unbestreitbar ist der anfänglich im Ausfuhrmitgliedstaat beim Kauf der Ware entrichtete Mehrwertsteuerbetrag im Zeitpunkt des Weiterverkaufs zur Ausfuhr erneut zu prüfen oder, genauer gesagt, zu aktualisieren, wenn die Ware zwischenzeitlich in den Wirtschaftskreislauf gelangt ist. Es bleibt allein die Frage, wie sich die Dauer der Benutzung auf die Berechnung des zu berücksichtigenden Mehrwertsteuerbetrages auswirkt.

Die Mehrwertsteuer ist nämlich eine Verbrauchsteuer (Rechtssache 15/81, Randnr. 10 der Entscheidungsgründe); wird der Gegenstand zunächst in einem Mitgliedstaat genutzt und die Nutzung dann in einem anderen Mitgliedstaat fortgesetzt, so wird daher normalerweise nach den Regeln der sechsten Richtlinie die Mehrwertsteuer des Einfuhrlandes auf den Wert der Ware abzüglich der im Ausfuhrmitgliedstaat entrichteten Mehrwertsteuer erhoben: Dieses sogenannte Bestimmungslandprinzip bedeutet, daß die Mehrwertsteuer des Landes Anwendung findet, in dem der Gegenstand benutzt wird (Rechtssache 15/81, Randnrn. 13 bis 15 der Entscheidungsgründe). Bei Geschäften zwischen Nichtsteuerpflichtigen besteht das Problem folglich darin, den *Bruchteil* der Mehrwertsteuer zu berechnen, der noch im Wert des Gegenstands im Zeitpunkt der Einfuhr steckt,

oder, anders ausgedrückt, wie die französische Regierung vorgetragen hat, zu ermitteln, welcher Teil der im Ausfuhrmitgliedstaat entrichteten Mehrwertsteuer als der Teil angesehen werden kann, der nicht der Nutzung der Ware in diesem Staat entsprochen hat. Dazu ein Beispiel: Liegt der Wert eines Gegenstands im Zeitpunkt der Einfuhr erheblich unter seinem ursprünglichen Wert, so könnte der vollständige Abzug der beim Kauf gezahlten Mehrwertsteuer den Wiederverkaufswert des betreffenden Gegenstands übersteigen. In einem solchen Fall könnte man nicht behaupten, daß die Ziele des Artikels 95 sowie der Artikel 2 und 3 EWG-Vertrag verwirklicht werden (Rechtssache 15/81, Randnrn. 26 und 33 der Entscheidungsgründe).

Vor einem derartigen Problem steht das vorlegende Gericht, wobei — anders als in dem angeführten Beispiel — der Wert des Gegenstands im Zeitpunkt der Einfuhr *höher* ist als sein ursprünglicher Wert. Die Parteien des Ausgangsverfahrens und die anderen am Vorabentscheidungsverfahren Beteiligten haben verschiedene Methoden zur Lösung dieses Problems vorgeschlagen. Dabei zeichnen sich drei Lösungsmöglichkeiten ab, die ich nacheinander untersuche.

6. Eine erste Methode (im folgenden Pro-rata-temporis-Methode genannt), die der niederländische Inspecteur der invoerrechten en accijnzen sowie die niederländische und die französische Regierung vorgeschlagen haben und die auch der Kommission vorschwebt, besteht darin, die Restmehrwertsteuer, die noch im Wert des Gegenstands im Zeitpunkt der Einfuhr steckt, nach dem Verhältnis zwischen der tatsächlichen Dauer der Benutzung des Gegenstands und der Gesamtdauer seiner Benutzung zu berechnen. Diese Gesamtdauer läßt sich unterschiedlich berechnen, und zwar entweder aufgrund der mutmaßlichen Lebensdauer des Gegenstands (die im vorliegenden Fall nach Auffassung des niederländischen Inspecteur bei einem Schiff 30 Jahre beträgt) oder aufgrund einer Pauschalabschreibungsdauer (die die französische und die niederländische Regierung auf 5 Jahre veranschlagen).

Konkreter, da das fragliche Boot nach einem Jahr weiterverkauft worden ist, würde diese Berechnungsmethode zu einer Restmehrwertsteuer in Höhe der ursprünglich entrichteten Mehrwertsteuer, vermindert um ein Dreißigstel im ersten Fall und um ein Fünftel im zweiten Fall, führen.

Ich weise jedoch gleich darauf hin, daß mir diese Berechnungsmethode auf Gemeinschaftsebene als kaum praktikabel erscheint, sofern man dabei auf die mutmaßliche Lebensdauer des eingeführten Gegenstands abstellt. Wie die französische Regierung bemerkt, handelt es sich dabei nämlich immer um eine einfache Schätzung, die je nach den Mitgliedstaaten und den Bräuchen variiert. Es ist aber wesentlich, um Wettbewerbsverzerrungen zu verhindern, daß das angewandte System auf Gemeinschaftsebene soweit wie möglich wettbewerbsneutral ist. Meiner Ansicht nach ist deshalb in diesem Stadium zunächst die *pauschale* Pro-rata-temporis-Methode vorzuziehen, wobei ich mir vorbehalte, eingehender zu prüfen, ob an ihr festzuhalten ist.

7. Eine zweite Berechnungsmethode wird in einem Entwurf einer sechzehnten Richtlinie der Kommission vorgeschlagen, mit der eine gemeinsame Mehrwertsteuerregelung für Geschäfte zwischen Privatpersonen geschaffen werden soll, die die Einfuhr von Gebrauchtgegenständen betreffen (ABl. C 226, S. 2, vom 28. August 1984).

Die Kommission unterscheidet dort bezüglich der Restmehrwertsteuer zwischen zwei verschiedenen Berechnungsmethoden je nachdem, ob der betreffende Gegenstand zwischen dem Zeitpunkt seines ersten Inverkehrbringens und dem seiner Einfuhr im Wert gestiegen oder gesunken ist. Diese Methoden will ich kurz darstellen.

Hat der Gegenstand an Wert verloren, wird die ursprünglich im Ausfuhrmitgliedstaat entrichtete Mehrwertsteuer im Verhältnis zum ermittelten Wertverlust herabgesetzt. Konkret ist dies nach Auffassung der Kommission das Ergebnis eines einfachen Dreisatzes: Zunächst ist der Wert des Gegenstands bei der Einfuhr ohne Mehrwertsteuer zu ermitteln; dazu wird der Wiederverkaufspreis einschließlich Mehrwertsteuer mit dem Wert multipliziert, der aus dem Verhältnis zwischen dem ursprünglichen Verkaufspreis ohne Mehrwertsteuer und dem ursprünglichen Verkaufspreis mit Mehrwertsteuer gebildet wird. Die Restmehrwertsteuer ergibt sich sodann aus der Differenz zwischen dem beim Weiterverkauf erzielten Bruttowert und dem vorerwähnten Wert. Man kommt offenbar schneller zum selben Ergebnis, wenn man den Prozentsatz des ermittelten Wertverlustes auf den Betrag der ursprünglich gezahlten Mehrwertsteuer anwendet.

Diese Berechnungsmethode ist nach Ansicht der Kommission bei einem Wertzuwachs des Gegenstands insoweit nicht anwendbar, als sie zu einem höheren als dem ursprünglich entrichteten Steuerbetrag führen würde. Für diesen Fall schlägt die Kommission deshalb vor, nur die Wertsteigerung zu besteuern, die der Gegenstand im Verhältnis zum ursprünglichen Kaufpreis erfahren habe, wobei die auf den ursprünglichen Wert gezahlte Mehrwertsteuer dem Ausfuhrmitgliedstaat verbleibe.

8. Die dritte und letzte Berechnungsmethode ist die von der Klägerin des Ausgangsverfahrens vorgeschlagene, für die sich auch der Gerechtshof ‚s-Hertogenbosch entschieden hat. Wie die zweite Methode geht auch sie von der Entwicklung des Wertes des betreffenden Gegenstands aus.

Bei einem Wertverlust entspricht die vorgeschlagene Berechnungsmethode der von der Kommission befürworteten Methode, wie ich sie soeben erläutert habe.

Hat der Gegenstand an Wert gewonnen, ist nach Auffassung der Klägerin des Ausgangsverfahrens der ursprünglich im Ausfuhrmitgliedstaat entrichtete Mehrwertsteuerbetrag voll von dem bei der Einfuhr zu zahlenden Mehrwertsteuerbetrag abzuziehen. Dieses Ergebnis folge aus Randnummer 34 der Entscheidungsgründe Ihres Urteils Schul I, in der es im letzten Satz heiße, daß der abzuziehende Restbetrag der Mehrwertsteuer „jedoch nicht höher sein [darf] als der im Ausfuhrmitgliedstaat tatsächlich entrichtete Mehrwertsteuerbetrag". Wie ich bereits ausgeführt habe, würde die Anwendung der bei einem Wertverlust des Gegenstands vorgesehenen Berechnungsmethode zu einer Restmehrwertsteuer führen, die höher wäre als die ursprüngliche Mehrwertsteuer.

9. Zur Darstellung dieser verschiedenen Lösungsmöglichkeiten möchte ich folgendes sagen. Die von der Kommission für den Fall des Wertzuwachses des Gegenstands vorgeschlagene Lösungsmöglichkeit kann offensichtlich nicht berücksichtigt werden, wie sie selbst eingeräumt hat. Denn vorläufig, bis zur möglichen Annahme des Vorschlags einer sechzehnten Richtlinie durch den Gemeinschaftsgesetzgeber muß die geeignete Berechnungsmethode in der von Ihrem Urteil Schul I gewiesenen Richtung gesucht werden; nach diesem Urteil ist entsprechend dem in Artikel 95 EWG-Vertrag niedergelegten Grundsatz die Restmehrwertsteuer abzuziehen.

Es sind also noch die beiden anderen Berechnungsmethoden zu prüfen.

10. Die Methode der Pauschalierung ist in zweifacher Hinsicht vorteilhaft. Zum einen ist sie unabhängig von der Entwicklung des Wertes des Gegenstands; zum anderen läßt sie sich auf eine analoge Anwendung von Artikel 20 der sechsten Richtlinie stützen, der die „Berichtigung der Vorsteuerabzüge" regelt und in dem es heißt:

„2) Für Investitionsgüter wird eine Berichtigung vorgenommen, die sich auf einen Zeitraum von fünf Jahren einschließlich des Jahres, in dem die Güter erworben oder hergestellt wurden, erstreckt. Die jährliche Berichtigung betrifft nur ein Fünftel der Steuer, mit der diese Güter belastet waren."

Aus dieser Sicht würde, wie die französische und die niederländische Regierung ausgeführt haben, die Übertragung dieser Lösung auf Geschäfte der hier in Rede stehenden Art zu einer Vereinheitlichung der Abschreibungsvorschriften führen, unabhängig von der Eigenschaft der Vertragspartner als Steuerpflichtige oder Nichtsteuerpflichtige.

Dennoch glaube ich nicht, Ihnen die Übernahme dieser Methode vorschlagen zu können.

Wie die Kommission bemerkt, ist festzustellen, daß die Mehrwertsteuer grundsätzlich auf den *tatsächlichen* Preis bei der Einfuhr erhoben wird, was beim gegenwärtigen Stand des Gemeinschaftsrechts offenbar jede Form der *pauschalen* Berechnung der Restmehrwertsteuer ausschließt, die sich auf die Bestimmung des Preises bei der Einfuhr auswirken würde. Insoweit ist zu unterstreichen, daß Sie sich in Ihrem Urteil Schul I ausdrücklich auf den Teil der Mehrwertsteuer bezogen haben, mit der die Ware „bei ihrer Einfuhr *tatsächlich* noch ... belastet ist" (Randnr. 34, der Entscheidungsgründe, Unterstreichung von mir).

Ferner glaube ich nicht, daß sich ein Pauschalsystem, das den Abschreibungszeitraum für *alle* Waren und *alle* Mitgliedstaaten auf fünf Jahre festsetzt, auf Artikel 95 stützen läßt.

Schließlich ist diese Methode nicht ohne Nachteile: So kann sie, wenn der betreffende Gegenstand an Wert verliert, zu einer Berechnung führen, bei der die Restmehrwertsteuer den Wert des Gegenstands zum Zeitpunkt seiner Einfuhr übersteigt. Überdies müßte bei einer Übernahme dieser Methode ein besonderes System für Gebrauchtgegenstände mit einer tatsächlichen Lebensdauer von weniger als fünf Jahren geschaffen werden.

11. Diese Feststellungen veranlassen mich letztlich, Ihnen die vom Gerechtshof 's-Hertogenbosch angewendete kombinierte Methode vorzuschlagen.

Diese Methode hat den Vorzug der Praktikabilität:

— Hat der Gegenstand an Wert verloren, wird die noch im Wert des Gegenstands enthaltene Mehrwertsteuer des Ausfuhrmitgliedstaats im Zeitpunkt der Einfuhr in der bereits erläuterten Weise nach dem Prozentsatz des festgestellten Wertverlustes berechnet. Im Einklang mit Ihrem Urteil Schul I wird also der *tatsächliche* Restbetrag der Mehrwertsteuer berücksichtigt.

— Ist der Wert des Gegenstandes gestiegen, ist der Mehrwertsteuerbetrag abzuziehen, der ursprünglich im Ausfuhrmitgliedstaat gezahlt wurde. Diese zweite Berechnungsart trägt dem ausdrücklichen Vorbehalt im letzten Satz der Randnummer 34 der Entscheidungsgründe Ihres Urteils Schul I Rechnung.

Sie hat darüber hinaus den Vorteil, daß sie nicht nur für eine Verteilung des Steueraufkommens unter den Mitgliedstaaten sorgt, da der Ausfuhrmitgliedstaat die ursprünglich entrichtete Mehrwertsteuer behält und der Einfuhrmitgliedstaat den Wertzuwachs des Gegenstandes besteuern kann, sondern daß sie auch gemäß dem in Artikel 95 EWG-Vertrag niedergelegten Grundsatz eine Doppelbesteuerung verhindert, da unabhängig davon, wie sich der Wert des betreffenden Gegenstands entwickelt, der abzugs-

fähige Mehrwertsteuerbetrag der Betrag ist, mit dem dieser Gegenstand „bei seiner Einfuhr tatsächlich noch ... belastet ist" (Rechtssache 15/81, Randnr. 34 der Entscheidungsgründe).

Ich schlage Ihnen deshalb als Antwort auf die zweite Frage vor, daß die Restmehrwertsteuer, die im Wert des Gegenstands bei der Einfuhr noch enthalten ist,

— bei einem Wertverlust des eingeführten Gegenstands dem ursprünglich entrichteten Mehrwertsteuerbetrag, vermindert um den Prozentsatz dieses Wertverlustes, und

— bei einem Wertzuwachs dieses Gegenstands dem Gesamtbetrag der ursprünglich im Ausfuhrmitgliedstaat entrichteten Mehrwertsteuer entspricht.

12. Ich schlage daher vor, die vom Hoge Raad der Nederlanden vorgelegten Fragen wie folgt zu beantworten:

Erhebt ein Mitgliedstaat bei der Einfuhr von Waren aus einem anderen Mitgliedstaat, die eine Privatperson geliefert hat, eine Mehrwertsteuer, obwohl eine derartige Steuer nicht erhoben wird, wenn eine Privatperson gleichartige Waren innerhalb des Einfuhrmitgliedstaats liefert, so hat der Einfuhrmitgliedstaat nach dem in Artikel 95 EWG-Vertrag niedergelegten Grundsatz den im Ausfuhrmitgliedstaat entrichteten Mehrwertsteuerbetrag, der im Zeitpunkt der Einfuhr noch im Wert der Ware enthalten ist, in der Weise zu berücksichtigen, daß dieser Betrag

— nicht in die Besteuerungsgrundlage für die bei der Einfuhr geschuldete Mehrwertsteuer einbezogen wird

— und

  — bei einem Wertverlust des eingeführten Gegenstands dem ursprünglich entrichteten Mehrwertsteuerbetrag, vermindert um den Prozentsatz dieses Wertverlustes, und

  — bei einem Wertzuwachs dieses Gegenstands dem Gesamtbetrag der ursprünglich im Ausfuhrmitgliedstaat entrichteten Mehrwertsteuer entspricht.