SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS GIUSEPPE TESAURO
vom 24. Oktober 1989 *

Herr Präsident,
meine Herren Richter!

1. Die vorliegenden Vorabentscheidungsfragen stellen sich, weil die Harmonisierung des Steuerrechts in der Gemeinschaft noch unvollständig ist. Zwar haben die Erste, die Zweite und die Sechste Richtlinie[1] die Grundlagen und die allgemeinen Grundsätze des harmonisierten Mehrwertsteuersystems eingeführt; da jedoch ausdrücklich befristete Ausnahmen vorgesehen und einige Bereiche noch nicht vollständig harmonisiert sind, muß der Gerichtshof Konflikte entscheiden, die aus dem Widerspruch zwischen dem Erfordernis der Beachtung der allgemeinen Grundsätze und dem Fehlen einer gemeinsamen Regelung über gewiß nicht unwichtige Punkte des Systems entstehen.

Der uns heute beschäftigende Fall ist insoweit beispielhaft. Zwar ist nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofes einer der wesentlichen Grundsätze des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems die Nichtkumulierung von Steuern, da es jedoch keine gemeinsame Regelung für die Besteuerung von Gebrauchtgegenständen gibt, wird dieser Grundsatz in einem Fall, wie ihn uns das nationale Gericht vorgelegt hat, nicht beachtet. Daraus erwächst die Notwendigkeit, zu beurteilen, ob die Nichtverwirklichung des Grundsatzes der Beseitigung der doppelten Besteuerung mit dem Gemeinschaftsrecht vereinbar ist.

2. Ich möchte kurz den Sachverhalt des bei dem vorlegenden Gericht, dem Gerechtshof Amsterdam, anhängigen Rechtsstreits zwischen den Klägerinnen, ORO Amsterdam Beheer BV und Concerto BV, und dem Beklagten, Inspecteur der Omzetbelastingen, darstellen.

Nachdem sie den Unterschied zwischen dem Mehrwertsteuerbetrag aus dem Verkauf von neuen und gebrauchten Gegenständen und der als Vorsteuer gezahlten Umsatzsteuer vorschriftsmäßig an den niederländischen Staat gezahlt hatten, beantragten die Klägerinnen die Erstattung eines bestimmten Betrages, da in dieser Höhe im Preis der zum Zwecke des Wiederverkaufs gekauften Waren noch Mehrwertsteuer enthalten gewesen sei. Der niederländische Staat lehnte diesen Antrag ab.

Der Gerechtshof Amsterdam hat festgestellt, daß keine Bestimmung der nationalen Regelung den völligen oder teilweisen Abzug der noch im Preis der Gebrauchtgegenstände enthaltenen Mehrwertsteuer erlaubt und daß die dadurch entstandene Rechtslage ein Problem der Auslegung des Gemeinschaftsrechts, insbesondere des Artikels 32 der Sechsten Richtlinie, aufwirft, und hat daher dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

* Originalsprache: Italienisch.

1 — Erste und Zweite Richtlinie des Rates vom 11. April 1967 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern (ABl. Nr. 71 vom 14.4.1967, S. 1301).
Sechste Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (ABl. L 145 vom 13.6.1977, S. 1).

„1) Steht es mit dem Recht der Europäischen Gemeinschaften, insbesondere mit dem Vertrag zur Gründung der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft und der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (77/388/EWG), in Einklang, daß ein Mitgliedstaat im Dezember 1986 Umsatzsteuer in voller Höhe auf die Lieferung von Gebrauchtgegenständen erhebt, ohne dabei in irgendeiner Weise dem Umstand Rechnung zu tragen, daß diese Gegenstände Privatpersonen abgekauft worden sind, obwohl sich doch der Rat der Europäischen Gemeinschaften in dieser Sechsten Richtlinie verpflichtet hat und angekündigt hat, vor dem 31. Dezember 1977 die gemeinschaftliche Regelung für die Besteuerung von Gebrauchtgegenständen zu erlassen, dem bis heute jedoch noch nicht nachgekommen ist?

2) Falls die erste Frage verneint wird, auf welche Weise ist dann bei der Festsetzung der für die Lieferung von Gebrauchtgegenständen geschuldeten Umsatzsteuer dem Umstand Rechnung zu tragen, daß die Gegenstände von Privatpersonen gekauft wurden?"

3. Das Vorbringen der Parteien ist im Sitzungsbericht wiedergegeben und wurde in der mündlichen Verhandlung nicht grundlegend geändert. Ich kann daher darauf verzichten, es noch einmal darzulegen.

4. Vorab möchte ich darauf hinweisen, daß sowohl das schriftliche Verfahren als auch die mündliche Verhandlung gezeigt haben, daß die Parteien im vorliegenden Fall in der Beurteilung der steuerrechtlichen Aspekte nicht unterschiedlicher Meinung sind. Es ist nämlich unstreitig, daß die niederländischen Steuervorschriften es nicht erlauben, die Mehrwertsteuer, die im Preis des von einer Privatperson an einen Steuerpflichtigen verkauften Gebrauchtgegenstands enthalten ist, bei einem späteren Verkauf dieses Gegenstands durch den Steuerpflichtigen völlig oder teilweise abzuziehen, und daß sie dadurch zu einer doppelten Besteuerung (Kumulierung von Steuern) führen.

Die zentrale Frage des Rechtsstreits ist, wie wir noch sehen werden, ob sich diese doppelte Besteuerung mit Artikel 32 der Sechsten Richtlinie[2] rechtfertigen läßt oder ob die Mitgliedstaaten die Untätigkeit des Rates dadurch hätten wettmachen müssen, daß sie in ihr Steuersystem Bestimmungen aufnehmen, die eine doppelte Besteuerung verhindern.

5. Die erste Frage des vorlegenden Gerichts macht eine Prüfung von Artikel 32 der Sechsten Richtlinie erforderlich, um festzustellen, ob die Mitgliedstaaten in Anbetracht der Untätigkeit des Rates, der vor dem 31. Dezember 1977 keine gemeinschaftliche Regelung für die Besteuerung von Gebrauchtgegenständen erlassen hat, die Sonderregelung, die sie vor Inkrafttreten der Sechsten Richtlinie angewandt haben, beibehalten können.

6. Dazu macht die Regierung der Niederlande geltend, Artikel 32 enthalte ein *Verbot*, die vor Inkrafttreten der Sechsten

2 — Artikel 32 lautet wie folgt:
„Der Rat erläßt vor dem 31. Dezember 1977 auf Vorschlag der Kommission einstimmig die gemeinschaftliche Regelung für die Besteuerung von Gebrauchtgegenständen, Kunstgegenständen, Antiquitäten und Sammlungsstücken. Bis zur Anwendung dieser Gemeinschaftsregelung können die Mitgliedstaaten, die auf diesem Gebiet bei Inkrafttreten dieser Richtlinie eine Sonderregelung anwenden, diese beibehalten."

Richtlinie bestehenden Sonderregelungen zu ändern, solange der Rat keine Gemeinschaftsregelung erlassen habe.

Dies ist von der Kommission und den Klägerinnen des Ausgangsverfahrens bestritten worden.

7. Es besteht meines Erachtens kein Zweifel, daß Artikel 32 Absatz 2 nicht in dem von der niederländischen Regierung vorgetragenen formalen Sinn ausgelegt werden kann. Ich vermag nämlich nicht zu erkennen, wie man der Ansicht sein kann, daß eine *Ermächtigung,* eine Sonderregelung weiter anzuwenden, in ein *Verbot,* diese Regelung zu ändern, umgedeutet werden kann. Abgesehen von allen auf dem Wortlaut der Vorschrift beruhenden Zweifeln, genügt der Hinweis darauf, daß der Gerichtshof im Urteil vom 10. Juli 1985 in der Rechtssache 16/84 (Kommission/Niederlande, Slg. 1985, 2355) als inzidente Antwort auf die damals — kurioserweise — von der Kommission vertretene Auffassung, nach Artikel 32 „sei jede Änderung bestehender einzelstaatlicher Regelungen verboten", erklärt hat, daß „dies nicht für Anpassungen gilt, die lediglich bezweckten, eine einzelstaatliche Regelung dieser Vorschrift vollständig anzupassen".

8. Unter diesen Umständen kann ich die Meinung der niederländischen Regierung nicht teilen. Die „Standstill"-Klausel des Artikels 32 Absatz 2 ist meines Erachtens dahin auszulegen, daß die Mitgliedsstaaten, die in ihre Rechtsvorschriften eine Regelung über die Besteuerung von Gebrauchtgegenständen aufnehmen möchten, um eine doppelte Besteuerung zu verhindern, befugt sind, die vor Inkrafttreten der Sechsten Richtlinie bestehende Sonderregelung für die Besteuerung von Gebrauchtgegenständen zu ändern. Sie würden dadurch nicht gegen Artikel 32 Absatz 2 verstoßen. Das technische Argument, daß jede Änderung der bestehenden Rechtsvorschriften die Harmonisierung auf Gemeinschaftsebene erschweren würde, halte ich nämlich nicht für überzeugend; selbstverständlich muß das Ziel, das dabei — sei es auch mit von Mitgliedstaat zu Mitgliedstaat verschiedenen Mitteln — verfolgt wird, mit den allgemeinen Grundsätzen des Mehrwertsteuersystems, insbesondere dem Grundsatz der Beseitigung jeder doppelten Besteuerung, vereinbar sein.

9. Diese erste Feststellung löst das von dem vorlegenden Gericht aufgeworfene Problem offensichtlich nicht. Sowohl nach dem Wortlaut der ersten Frage als auch nach den Erklärungen der Klägerinnen und der Kommission betrifft nämlich die wirkliche Frage nicht das *Recht* eines Mitgliedstaates, seine Steuerregelung zu ändern, sondern das Bestehen einer *Verpflichtung,* bei einer Untätigkeit des Rates innerstaatliche Maßnahmen zu ergreifen, um eine doppelte Besteuerung zu verhindern.

10. Ich räume ein, daß es auf den ersten Blick merkwürdig erscheinen kann, daß der Rat trotz der ausdrücklichen Bestimmung in Artikel 32 Absatz 1 dreizehn Jahre nach Ablauf der angegebenen Frist noch keine gemeinschaftliche Steuerregelung in einem so wichtigen Bereich wie dem der Gebrauchtgegenstände erlassen hat.

11. Ich meine jedoch nicht, daß diese Situation eine *Verpflichtung* der Mitgliedstaaten entstehen läßt, nationale Maßnahmen zu ergreifen, um die Untätigkeit des Rates wettzumachen.

12. Zum einen teile ich die von der niederländischen Regierung geäußerte Ansicht, daß die Ratio decidendi des Urteils vom 5. Mai 1982 in der Rechtssache 15/81 (Schul I, Slg. 1982, 1409) hier nicht einschlägig ist. Anlaß für dieses Urteil war ein Verstoß gegen eine besondere Vertragsbestimmung, Artikel 95, die im vorliegenden Fall nicht anwendbar ist.

Streng juristisch gesprochen, besteht die Untätigkeit des Rates darin, daß er einer Verpflichtung nicht nachgekommen ist, innerhalb einer bestimmten Frist, die *er sich selbst gesetzt* hat, ohne daß ihm dies in einer bestimmten Vertragsbestimmung vorgeschrieben worden wäre, Rechtsvorschriften zu erlassen. In Anwendung der Theorie der Normenhierarchie könnte man sogar versucht sein, zu behaupten, daß der Rat keine höherrangige Norm verletzt hat und durch seine Untätigkeit nur einer Verfahrensvorschrift nicht nachgekommen ist, die er selbst erlassen hat, wobei der peremptorische Charakter der darin festgesetzten Frist noch keineswegs erwiesen ist.

Die Annahme, daß durch eine solche Nichtbeachtung einer Frist, die offensichtlich nur eine Ordnungsfunktion hat, für die Mitgliedstaaten eine Verpflichtung entsteht, in ihre Rechtsordnung eine Regelung aufzunehmen, die dieselben Wirkungen hat wie die, die der Rat hätte erlassen müssen, jedoch nicht erlassen hat, läuft praktisch darauf hinaus, ein Ermessen des Rates im Bereich der Steuerharmonisierung zu verneinen.

Ich bin daher nicht der Auffassung, daß durch die Nichtbeachtung der festgesetzten Frist für die Mitgliedstaaten eine Verpflichtung entsteht, eine gemeinschaftliche Entscheidung „vorwegzunehmen", die der Rat aus ihm eigenen Gründen nicht hat erlassen können.

13. Außerdem spricht schon der Wortlaut von Artikel 32 meines Erachtens nicht für das Vorbringen der Kommission. Hätte der Gesetzgeber die Dauer der Ermächtigung der Mitgliedstaaten, eine Sonderregelung nur bis zum 31. Dezember 1977 weiter anzuwenden, begrenzen wollen, hätte er in Absatz 2 nicht die Formulierung „bis zur Anwendung dieser Gemeinschaftsregelung" gebraucht. Er hätte einfacher und direkter die Formulierung „bis zum 31. Dezember 1977" verwendet.

Diese Auslegung stimmt mit der des Generalanwalts Darmon in seinen Schlußanträgen in der bereits genannten Rechtssache 16/84 (Kommission/Niederlande) überein. Unter Hinweis auf Artikel 32 stellt er fest: „Diese Bestimmung erlaubt es, übergangsweise — *bis zur völligen Harmonisierung auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer* — von der mit der Sechsten Richtlinie eingeführten gemeinsamen Regelung Ausnahmen zuzulassen ... (Hervorhebung durch mich).

14. Ich glaube nicht, daß gegen dieses Ergebnis, wie es die Kommission versucht, die Urteile vom 28. März 1984 in den verbundenen Rechtssachen 47 und 48/83 (Pluimveeslachterij, Slg. 1984, 1721) und vom 5. Mai 1981 in der Rechtssache 804/79 (Kommission/Vereinigtes Königreich, Slg. 1981, 1045) angeführt werden können. Nach Ansicht der Kommission begegnet es nach diesen Urteilen bei einer Untätigkeit des Rates grundsätzlich keinen Bedenken, wenn ein Mitgliedstaat auf der Grundlage der Pflicht zur Zusammenarbeit gemäß Artikel 5 EWG-Vertrag nationale Maßnahmen beibehält oder einführt, die die mit der Gemeinschaftsregelung verfolgten Ziele verwirklichen sollen.

15. Das Vorbringen der Kommission hält einer kritischen Prüfung nicht stand. Aus den angeführten Urteilen ergibt sich, daß ihnen eine ganz andere *Ratio decidendi* zugrunde liegt, als es die Kommission darstellt. Die Formulierung der Urteile läßt nicht den geringsten Zweifel zu: Es geht ausschließlich um ein den Mitgliedstaaten zuerkanntes *Recht,* bei einer Untätigkeit des Rates nationale Vorschriften „beizubehalten oder einzuführen". Zwischen der Anerkennung eines *Rechtes* und dem angeblichen Bestehen einer *Verpflichtung* besteht eine Kluft, die auch der Hinweis des Gerichtshofes auf die Verpflichtung zur Zusammenarbeit gemäß Artikel 5 EWG-Vertrag nicht überbrücken kann. Das auf Artikel 5 beruhende und in dem genannten Urteil in der Rechtssache 804/79 (Kommission/Vereinigtes Königreich) aufgegriffene Argument hat eine völlig andere Funktion, als die Kommission ihm beimessen möchte. Der Gerichtshof hat mit anderen Worten nicht festgestellt, daß die Mitgliedstaaten, weil eine Pflicht zur Zusammenarbeit gemäß Artikel 5 bestehe, *verpflichtet* seien, der Untätigkeit des Gemeinschaftsgesetzgebers abzuhelfen. Er hat sich vielmehr auf Artikel 5 gestützt, um die Möglichkeit der Mitgliedstaaten zu begrenzen, Rechtsvorschriften in einem Bereich zu erlassen, der von einer gemeinsamen Marktorganisation geregelt wird. In Randnummer 23 des Urteils Pluimveeslachterij (47/83 und 48/83) stellt er nämlich eindeutig fest, daß „derartige Maßnahmen jedoch nicht als in Ausübung einer eigenen Zuständigkeit der Mitgliedstaaten erlassen anzusehen [sind]".

Aus Randnummer 25 des Urteils ergibt sich schließlich eindeutig, daß es immer um eine „Ermächtigung" („die Bestimmungen, die die Mitgliedstaaten in der oben beschriebenen Situation erlassen oder beibehalten, [sind] nur dann *zulässig*") und nicht um eine den Mitgliedstaaten obliegende Pflicht geht. Der Vollständigkeit halber will ich schließlich noch darauf hinweisen, daß die Schlußanträge der Generalanwältin Rozès deutlich machen, daß es sich hier um eine „Ersatz-Zuständigkeit" der Mitgliedstaaten handelt (siehe insbesondere Slg. 1984, 1745) und nicht um eine obligatorische staatliche Ersatzhandlung für eine Unterlassung des Rates. Dies würde darüber hinaus ein anderes Problem aufwerfen, auf das ich nur hinweisen möchte, ohne es zu vertiefen, und zwar das des Nutzens der Untätigkeitsklage gemäß Artikel 175, wenn bei einer Untätigkeit des Rates eine Handlungsverpflichtung der Mitgliedstaaten angenommen würde.

16. Obwohl die Kommission nicht auf eine solche Argumentation zurückgegriffen hat, möchte ich schließlich der Vollständigkeit halber noch erwähnen, daß eine Verpflichtung der Mitgliedstaaten bei Untätigkeit des Rates auch nicht aus dem Umstand abgeleitet werden kann, daß die Kommission mehrfach Vorschläge für Richtlinien eingebracht hat, um Artikel 32 Absatz 1 durchzuführen. Im Urteil vom 16. Dezember 1981 in der Rechtssache 269/80 (Tymen, Slg. 1981, 3079) heißt es nämlich:

„Hierzu ist zu bemerken, daß nicht davon ausgegangen werden kann, daß durch einen von der Kommission an den Rat gerichteten Vorschlag für eine abgestimmte gemeinschaftliche Aktion als solchen eine einseitige nationale Maßnahme selbst gleichen Inhalts gebilligt wird, die auf einem der Zuständigkeit der Gemeinschaft unterliegenden Gebiet getroffen wird. Würde man der Argumentation der britischen Regierung folgen, so würden damit im Zuständigkeitsbereich der Gemeinschaft getroffene nationale Maßnahmen allein deshalb als rechtmäßig anerkannt, weil es einen im wesentlichen identischen Gemeinschaftsvorschlag gibt. Dies widerspräche nicht nur der Rechtssicherheit, sondern würde auch die Verteilung der Zuständigkeiten zwischen der Gemeinschaft und den Mitgliedstaaten verfäl-

schen und so die im Vertrag vorgesehene grundlegende Ausgewogenheit beeinträchtigen."

17. Da die erste Frage verneint worden ist, besteht zur Beantwortung der zweiten kein Anlaß.

18. Abschließend schlage ich ihnen vor, dem vorlegenden Gericht zu antworten, daß es beim gegenwärtigen Stand des Gemeinschaftsrechts nicht im Widerspruch zur Sechsten Richtlinie des Rates zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern, insbesondere zu Artikel 32, steht, daß ein Mitgliedstaat Umsatzsteuer in voller Höhe auf die Lieferung von Gebrauchtgegenständen erhebt, ohne dabei dem Umstand Rechnung zu tragen, daß die Gegenstände Privatleuten abgekauft worden sind.