halten ist, nicht zur Besteuerungsgrundlage; dieser Wert ist nach den Gegebenheiten im Ausfuhrmitgliedstaat zu ermitteln.

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

— bei einer Wertminderung des Gegenstands 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 des Gegenstands während dieses Zeitraums dem vollständigen Betrag der im Ausfuhrmitgliedstaat tatsächlich entrichteten Steuer.

SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS MARCO DARMON

vom 28. November 1985 *

Herr Präsident,
meine Herren Richter!

1. Die drei vom Tribunal d'instance Bordeaux vorgelegten, die Mehrwertsteuer betreffenden Fragen, gehen im wesentlichen dahin, ob

1) bei der Erhebung der Mehrwertsteuer auf eingeführte Gegenstände „danach zu unterscheiden [ist], ob die Leistung gegen Entgelt oder unentgeltlich erbracht wird",

2) — falls diese Frage zu verneinen ist — Besteuerungsgrundlage „der Wert des Gegenstands im Ausfuhrstaat einschließlich Steuern, vermindert um den im Wert des Gegenstands bei seiner Einfuhr noch enthaltenen Restbetrag der Mehrwertsteuer, oder aber der Wert eines gleichartigen Gegenstands im Einfuhrstaat ohne Steuern" ist,

3) der Betrag der vom Einfuhrstaat zu erhebenden Mehrwertsteuer zu bestimmen ist

— anhand eines „Unterschiedssatzes (der im Einfuhrstaat geltende Satz vermindert um den im Ausfuhrstaat geltenden Satz)",

— durch Anrechnung des „Restbetrags der im Ausfuhrmitgliedstaat entrichteten Mehrwertsteuer, der in dem Wert des Gegenstands bei seiner Einfuhr noch enthalten ist, auf den bei der Einfuhr erhobenen Mehrwertsteuerbetrag",

— gegebenenfalls unter Berücksichtigung der Erstattung dieses Restbetrags durch den Ausfuhrmitgliedstaat.

2. Diese Fragen, die sich in einem Rechtsstreit über die Erhebung der Mehrwertsteuer auf ein gebrauchtes Fahrzeug durch

* Aus dem Französischen übersetzt.

die französische Zollverwaltung stellen, das eine in Frankreich wohnhafte Belgierin aus Belgien nach Frankreich eingeführt hat, sind in den beiden Rechtssachen Schul (Urteile vom 5. Mai 1982 in der Rechtssache 15/81, Slg. 1982, 1409, im folgenden: Schul I, und 21. Mai 1985 in der Rechtssache 47/84, Slg. 1985, 1491, im folgenden: Schul II) im wesentlichen bereits beantwortet worden.

Dies ist dem vorlegenden Gericht übrigens nicht entgangen, denn es führt in den Gründen seines Urteils die erste dieser Entscheidungen an und weist in bezug auf die zweite, damals noch nicht ergangene Entscheidung darauf hin, daß der niederländische Hoge Raad dem Gerichtshof wegen der durch Ihr Urteil Schul I verursachten Anwendungsschwierigkeiten mehrere Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt habe.

Was die vor dem Gerichtshof abgegebenen schriftlichen und mündlichen Erklärungen angeht, so scheinen sie die in der Rechtsprechung des Gerichtshofes herausgearbeiteten Lösungen nicht unbedingt in Frage zu stellen, denn sie enthalten im wesentlichen Argumente, die Ihnen bereits bekannt sind und die Sie entweder gelten gelassen oder zurückgewiesen haben.

Ich werde deshalb nur auf die rechtlichen Aspekte des vorliegenden Falles eingehen, die einer besonderen Behandlung bedürfen.

3. Zur *ersten Vorlagefrage* führen die Klägerin, die Niederlande und die Kommission aus, die Unentgeltlichkeit der eingeführten Ware stelle die Geltung der mit den Urteilen Schul I und II aufgestellten Grundsätze nicht in Frage.

Demgegenüber hat sich die französische Regierung in der mündlichen Verhandlung in dem Sinne geäußert, daß dem Einführer einer unentgeltlich zugewendeten Sache kein Recht auf Abzug der Mehrwertsteuer des Ausfuhrmitgliedstaats zuerkannt werden könne, weil er diese Steuer beim Erwerb der Sache nicht selbst habe tragen müssen.

Dieser Auslegung kann nicht gefolgt werden. Der aufgrund einer Schenkung eingeführte Gebrauchtgegenstand ist nämlich notwendigerweise mit der Mehrwertsteuer belastet, die ursprünglich im Ausfuhrmitgliedstaat auf ihn erhoben worden ist. Die Nichtberücksichtigung des in dem Wert des Gegenstands zum Zeitpunkt der Einfuhr noch enthaltenen Mehrwertsteueranteils könnte zu einer Mehrwertsteuerkumulierung zu Lasten des eingeführten Gegenstands führen, soweit der Erwerb desselben Gegenstands von Privatpersonen innerhalb des Einfuhrmitgliedstaats — sei er unentgeltlich oder entgeltlich — nicht besteuert wird (Urteil in der Rechtssache 15/81, Schul I, Randnrn. 15, 31 und 34 der Entscheidungsgründe).

Insoweit haben Sie insbesondere aus den Artikeln 2 Absatz 2 und 7 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie (Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage, ABl. L 145) abgeleitet, daß

„bei *Einfuhrumsätzen* der Steuertatbestand *allein darin besteht, daß ein Gegenstand in das Innere eines Mitgliedstaats gelangt*, unabhängig davon, ob ein Rechtsgeschäft zugrunde liegt, ob die Leistung *gegen Entgelt oder unentgeltlich*, durch einen Steuerpflichtigen oder eine Privatperson ausgeführt wird" (Schul I, Randnr. 14 der Entscheidungsgründe, Unterstreichungen durch den Verfasser),

während bei Umsätzen *innerhalb eines Mitgliedstaats* die von einem *Steuerpflichtigen als solchem* ausgeführte Lieferung eines Gegenstands *gegen Entgelt* die Besteuerung auslöse.

Anders gewendet: Da die Einfuhr, soweit eine solche vorliegt, allein den Steuertatbestand darstellt, kommt es auf die Art und

Weise der Übertragung des Eigentums an dem eingeführten Gegenstand nicht an. Folglich finden die mit Ihren Urteilen Schul I und II in bezug auf die Einfuhr eines gegen Entgelt erworbenen Gegenstands herausgearbeiteten Grundsätze auf durch Schenkung erhaltene Gegenstände Anwendung.

4. Zur *zweiten Vorlagefrage* ist darauf zu verweisen, daß Sie, insoweit meinem Vorschlag folgend, in Ihrem Urteil Schul II für Recht erkannt haben, daß der Teil der Mehrwertsteuer des Ausfuhrmitgliedstaats, mit dem der Gegenstand bei der Einfuhr noch belastet ist,

„nicht Teil der Steuerbemessungsgrundlage für die Mehrwertsteuer bei der Einfuhr ist, weil die Steuerbemessungsgrundlage für vergleichbare inländische Waren ebenfalls ein Wert ohne Steuern ist" (Schul II, Randnr. 21 der Entscheidungsgründe, siehe auch Randnr. 23 der Entscheidungsgründe).

Damit wird jedoch die von dem vorlegenden Gericht aufgeworfene Frage nicht erschöpfend beantwortet. Zwei Schwierigkeiten bleiben bestehen.

Erstens ergibt sich aus den Gründen des Urteils des Tribunal d'instance Bordeaux wie aus dem Wortlaut seiner zweiten Vorlagefrage das Problem, ob die Besteuerungsgrundlage ausgehend von dem Wert der Ware im *Einfuhr*mitgliedstaat zu ermitteln ist. Nach dem unbestrittenen Vortrag der Klägerin geht die Praxis der französischen Zollverwaltung dahin, den Wert des eingeführten Fahrzeugs anhand seines „Argus"-Preises (Gebrauchtwagennotierung im französischen Staatsgebiet) zu ermitteln.

Zweitens muß, da es sich im vorliegenden Fall um eine Schenkung handelt, wegen des Fehlens eines festgesetzten Verkaufspreises eine Methode zur Ermittlung des Preises des eingeführten Gegenstands gefunden werden. Diese Frage wird durch Artikel 11 Teil B der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie ausdrücklich wie folgt geregelt:

„1) Die Besteuerungsgrundlage ist:

...

b) der Normalwert, wenn ein Preis fehlt ...

Unter ‚Normalwert' bei der Einfuhr eines Gegenstands ist alles zu verstehen, was ein Importeur auf der Stufe, auf der die Einfuhr bewirkt wird, an einen selbständigen Lieferanten im Herkunftsland des Gegenstands zum Zeitpunkt der Entstehung des Steueranspruchs unter den Bedingungen des freien Wettbewerbs zahlen müßte, um den gleichen Gegenstand zu erhalten."

Der zweite Absatz des zitierten Artikels 11 Teil B eröffnet den Mitgliedstaaten insoweit eine Alternative. Hiernach können die Mitgliedstaaten „als Besteuerungsgrundlage den in der Verordnung (EWG) Nr. 803/68 definierten Wert [d. h. den Zollwert] annehmen". Diese Verordnung wurde durch die am 1. Juli 1980 in Kraft getretene Verordnung Nr. 1224/80 ersetzt [Artikel 22 Absätze 1 und 2 der Verordnung (EWG) Nr. 1224/80 des Rates vom 28. Mai 1980 über den Zollwert der Waren, ABl. L 134, S. 1]. Die Artikel 2 bis 7 dieser Verordnung regeln die verschiedenen Methoden zur Ermittlung dieses Wertes.

Mit diesen Bestimmungen läßt sich die zweite angesprochene Schwierigkeit überwinden: Ob „Normalwert" oder „Zollwert", der Wert des eingeführten Gegenstands ist zweifellos der *im Ausfuhrmitgliedstaat,* das heißt im vorliegenden Fall der in Belgien ermittelte Wert. Diese Lösung entspricht der Logik dieser den Verbrauch treffenden Besteuerung.

Diese Auffassung liegt im übrigen auch Ihren Urteilen Schul I und II zugrunde. Sie

haben nämlich entschieden, daß der Restbetrag der im Ausfuhrmitgliedstaat entrichteten Mehrwertsteuer zur Ermittlung der Besteuerungsgrundlage von dem Wert des eingeführten Gegenstands abzuziehen ist. Diese Methode impliziert, daß der Referenzwert der des Ausfuhrmitgliedstaats ist.

Dies klargestellt, verweise ich darauf, daß Sie für Recht erkannt haben,

„daß es Sache desjenigen ist, der die Befreiung von der normalerweise bei der Einfuhr erhobenen Mehrwertsteuer oder deren Herabsetzung verlangt, nachzuweisen, daß die Voraussetzungen dafür erfüllt sind", und daß „es ... dem Einfuhrmitgliedstaat daher frei[steht], von einem solchen Importeur die Vorlage der erforderlichen Unterlagen zum Nachweis der im Ausfuhrmitgliedstaat erhobenen Mehrwertsteuer, mit der die Ware im Zeitpunkt der Einfuhr noch belastet ist, zu verlangen" (Schul I, Randnr. 36 der Entscheidungsgründe).

5. Mit seiner *letzten Frage* möchte das Tribunal d'instance Bordeaux Sie zu einer Präzisierung der Art und Weise der Anwendung der Mehrwertsteuer im Einfuhrmitgliedstaat veranlassen.

Insoweit genügt der Hinweis darauf, daß der mit dem Urteil Schul I aufgestellte Grundsatz, wonach der im Ausfuhrmitgliedstaat erhobene Mehrwertsteuerbetrag zu berücksichtigen ist, die Zollbehörden des Einfuhrmitgliedstaats lediglich dazu verpflichtet, den bei der Einfuhr fälligen Mehrwertsteuerbetrag

„um den Restbetrag der Mehrwertsteuer des Ausfuhrmitgliedstaats [zu verringern], der in dem Wert der Ware im Zeitpunkt ihrer Einfuhr noch enthalten ist". In diesem Urteil heißt es weiter: „Der so abzuziehende Betrag darf jedoch nicht höher sein als der im Ausfuhrmitgliedstaat tatsächlich entrichtete Mehrwertsteuerbetrag" (Schul I, Randnr. 34 der Entscheidungsgründe).

Um Präzisierung gerade dieses Punktes bat Sie der Hoge Raad der Nederlande in der Rechtssache Schul II. Meinen Schlußanträgen insoweit folgend, haben Sie für Recht erkannt, daß der Betrag der im Ausfuhrmitgliedstaat bereits entrichteten Mehrwertsteuer — der in dem Wert der Ware im Zeitpunkt ihrer Einfuhr noch enthaltene Restbetrag der Mehrwertsteuer —

„— bei einer *Wertminderung* der Ware zwischen dem Zeitpunkt der letzten Mehrwertsteuererhebung im Ausfuhrmitgliedstaat und dem der Einfuhr dem im Ausfuhrmitgliedstaat tatsächlich entrichteten Mehrwertsteuerbetrag, verringert um den Prozentsatz dieser Wertminderung,

— bei einer *Wertsteigerung* der Ware während dieses Zeitraums dem vollständigen Betrag der im Ausfuhrmitgliedstaat tatsächlich entrichteten Mehrwertsteuer"

entspricht (Schul II, Randnr. 34 der Entscheidungsgründe, Unterstreichungen durch den Verfasser).

Soweit noch erforderlich, bestätigt diese Methode, daß der Wert des Gegenstands in diesem Mitgliedstaat zu beurteilen ist. Wie in den Randnummern 34 der Entscheidungsgründe Ihrer beiden Urteile Schul dargelegt, besteht diese Methode darin, nachdem der Wert des eingeführten Gegenstands ohne Restmehrwertsteuer ermittelt ist, von dem Betrag der im Einfuhrmitgliedstaat grundsätzlich entstandenen Mehrwertsteuer den Teil der im Ausfuhrmitgliedstaat erhobenen Mehrwertsteuer abzuziehen, der in dem Wert dieses Gegenstands noch enthalten ist. Diese Auslegung scheint mir die Zweifel des vorlegenden Gerichts zu beseitigen und eine klare Leitlinie für die Praxis der Zollbehörden auf diesem Gebiet darzustellen.

6. Ich schlage Ihnen deshalb vor, die vom Tribunal d'instance Bordeaux vorgelegten Fragen wie folgt zu beantworten:

1) Bei der Einfuhr besteht der Steuertatbestand darin, daß der Gegenstand in das Innere des Mitgliedstaats gelangt, unabhängig davon, ob die Leistung gegen Entgelt oder unentgeltlich erbracht wird.

2) Die Besteuerungsgrundlage für die Berechnung des Betrags der Mehrwertsteuer des Einfuhrmitgliedstaats ist der Wert des Gegenstands im Ausfuhrmitgliedstaat, ermittelt nach Artikel 11 Teil B der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie 77/388 vom 17. Mai 1977, abzüglich der Mehrwertsteuer des Ausfuhrmitgliedstaats, die in diesem Wert noch enthalten ist.

3) Der Betrag der Mehrwertsteuer des Ausfuhrmitgliedstaats, der von dem Betrag der im Einfuhrmitgliedstaat anzuwendenden Mehrwertsteuer abzuziehen ist, entspricht

   — bei einer Wertminderung des Gegenstands zwischen dem Zeitpunkt der letzten Mehrwertsteuererhebung im Ausfuhrmitgliedstaat und dem der Einfuhr dem im Ausfuhrmitgliedstaat tatsächlich entrichteten Mehrwertsteuerbetrag, verringert um den Prozentsatz dieser Wertminderung,

   — bei einer Wertsteigerung des Gegenstands während dieses Zeitraums dem vollständigen Betrag der im Ausfuhrmitgliedstaat tatsächlich entrichteten Mehrwertsteuer.