4. Artikel 95 EWG-Vertrag verbietet es den Mitgliedstaaten, die Einfuhr von durch eine Privatperson gelieferten Waren aus anderen Mitgliedstaaten der Mehrwertsteuer zu unterwerfen, wenn eine solche Steuer bei der Lieferung von gleichartigen Waren durch eine Privatperson innerhalb des Einfuhrmitgliedstaats nicht erhoben wird, soweit der Restbetrag der im Ausfuhrmitgliedstaat entrichteten Mehrwertsteuer, der in dem Wert der Ware im Zeitpunkt ihrer Einfuhr noch enthalten ist, nicht berücksichtigt wird.

Mertens de Wilmars Bosco Touffait

Due Pescatore Mackenzie Stuart O'Keeffe

Koopmans Everling Chloros Grévisse

Verkündet in öffentlicher Sitzung in Luxemburg am 5. Mai 1982.

Der Kanzler

P. Heim

Der Präsident

J. Mertens de Wilmars

SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS SIMONE ROZÈS VOM 16. DEZEMBER 1981 [1]

Herr Präsident,
meine Herren Richter!

Der Gerechtshof 's-Hertogenbosch hat Sie gemäß Artikel 177 des Vertrages von Rom um Vorabentscheidung über das Problem der Umsatzsteuer bei der Einfuhr von Waren ersucht, die von Privatpersonen innerhalb eines Landes oder grenzüberschreitend geliefert werden.

Der Sachverhalt ist folgender:

Der in Monaco wohnhafte Schwede Giovanni Nanni verkaufte durch einen 1978 oder Anfang 1979 in Cannes abgeschlossenen Vertrag für 365 000 FF in bar an den in Vuren (Niederlande) wohnenden Niederländer Han Van Zanten ein 1973-1974 gebautes Sport- und Vergnügungsboot der Marke „Nautor" von mehr als acht Tonnen mit Seetauglichkeits- und Flaggenzeugnis. Das Schiff war franko Hafen Cannes zu liefern,

1 — Aus dem Französischen übersetzt.

und vom 15. Februar 1979 an ging die Gefahr auf den Käufer über.

Für unsere Erörterung gehe ich davon aus, daß Herr Nanni tatsächlich bei Ankauf seines neuen Schiffes in Frankreich die Mehrwertsteuer (zum erhöhten Satz von 33 1/3 %) bezahlt hat und anläßlich des Exports in die Niederlande keine Rückerstattung erfolgt ist. Ich nehme ebenfalls an, daß Herr Van Zanten das Seetauglichkeits- und das Flaggenzeugnis erhalten hat, wenngleich die Kaufurkunde ihre Nummern nicht angibt.

Am 16. Februar 1979 ließ Herr Van Zanten das zu seinem persönlichen Gebrauch bestimmte Boot in Wernhout (Niederlande) durch die Firma Gaston Schul, eine Zollspedition, anmelden.

Aus diesem Anlaß verlangte und erhielt die niederländische Finanzverwaltung eine Umsatzsteuer in Höhe von 31 014 hfl zum üblichen, bei Gegenständen dieser Art im Inland anwendbaren Satz (18 % von 172 300 hfl, „Einfuhrwert" des Gegenstandes).

Herr Van Zanten erhob gegen die Besteuerung Beschwerde und machte geltend, das Boot sei schon innerhalb des Gemeinsamen Marktes — in Frankreich — mit der Mehrwertsteuer belastet worden, ohne daß bei der Ausfuhr eine Rückerstattung gewährt worden sei.

Diese Beschwerde wurde mit der Begründung zurückgewiesen, daß die Besteuerung im Einklang mit den Bestimmungen des niederländischen Gesetzes von 1968 über die Umsatzsteuer erfolgt sei. Die Firma Gaston Schul und Herr Van Zanten riefen daraufhin den Gerechtshof 's-Hertogenbosch an und machten geltend, die streitige Besteuerung widerspreche den Vorschriften des Artikels 12, gegebenenfalls des Artikels 13 einerseits und des Artikels 95 des EWG-Vertrags andererseits.

Ihnen zufolge ist die Umsatzsteuer bei Einfuhr in die Niederlande aufgrund des Artikels 1 des niederländischen Gesetzes von 1968 erhoben worden, der Artikel 2 der Zweiten Richtlinie des Rates vom 11. April 1967 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern ausführt. Diese Richtlinie wurde in der Folge durch die Sechste Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 ersetzt (Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage). Letztere widerspreche indes aus zwei Gründen dem Vertrag:

— Einerseits ordne die Richtlinie die Erhebung einer Steuer an, wenn eine Privatperson eines Mitgliedstaats einen von einer anderen Privatperson eines anderen Mitgliedstaats gekauften gebrauchten Gegenstand einführe; sie verletze deshalb die Artikel 12 und 13 des Vertrages, wonach der Verkauf eines *gebrauchten* Gegenstandes von Privat an Privat weder in Frankreich noch in den Niederlanden mit der Mehrwertsteuer belastet sei.

— Wenn andererseits die in den Niederlanden erhobene Umsatzsteuer Teil einer allgemeinen inländischen Abgabenregelung sei, die im Sinne des Simmenthal-Urteils vom 28. Juni 1978 (Slg. 1455 ff.) systematisch sämtliche inländischen und eingeführten Waren erfasse, dann sei die Umsatzsteuer vorliegend im Sinne des Simmenthal-Urteils weder „nach den gleichen Kriterien" noch „auf der gleichen Handelsstufe" wie bei inländischen Waren erhoben worden, da bei Gelegenheitsverkäufen die betroffenen Erzeugnisse bei Veräußerung unter Privaten in den Niederlanden nicht umsatzsteuerpflichtig seien.

Selbst wenn man annehme, daß die Einfuhrbesteuerung vom Prinzip her ge-

rechtfertigt sei, hätte der Gegenstand gemäß Artikel 96 des Vertrages bei der Ausfuhr aus Frankreich in den Genuß einer Erstattung der inländischen Steuer kommen müssen, die der Besteuerung in Höhe der französischen Mehrwertsteuer entsprochen hätte, mit der der Gegenstand unmittelbar oder mittelbar belastet gewesen sei. Die Richtlinie sehe indes keine Befreiung vor, wenn eine Privatperson eines Mitgliedstaats einen von einer Privatperson eines anderen Mitgliedstaats gekauften Gegenstand einführe; sie sei daher rechtswidrig.

Vor diesem Hintergrund bittet das niederländische Gericht Sie, die Gültigkeit des Artikels 2 Nr. 2 der Richtlinie sowohl hinsichtlich der zollrechtlichen (Artikel 12 und 13) wie der steuerrechtlichen Bestimmungen des Vertrages (Artikel 95 ff.) zu beurteilen. Beide Gesichtspunkte werde ich nun nacheinander untersuchen.

Zunächst aber empfiehlt sich, die Grenzen der von dem niederländischen Gericht erbetenen Untersuchung abzustekken: Es geht nämlich nicht um die absolute Gültigkeit des Artikels 2 Nr. 2 der Sechsten Richtlinie, sondern nur um dessen Gültigkeit hinsichtlich der Erhebung der Umsatzsteuer bei der Einfuhr von gebrauchten Gegenständen, die von Privat an Privat geliefert werden, d. h. von registermäßig erfaßten gebrauchten Gegenständen.

I — 1. Im Hinblick auf den Grundsatz des freien Warenverkehrs hat die schlichte Tatsache, daß der gebrauchte Gegenstand von einem Mitgliedstaat in einen anderen gelangt ist, vorliegend zu einer Verteuerung geführt. Obwohl die Abgabe, der das Boot in den Niederlanden unterworfen war, *bei der Einfuhr* erhoben wurde, wird man darin jedoch keine Abgabe mit zollgleicher Wirkung im Sinne von Artikel 12 des Vertrages sehen dürfen.

Es handelt sich um eine inländische Abgabe, die integrierender Bestandteil des *Steuer*systems auf dem Gebiete der Umsatzsteuer ist. Daß ihr gegebenenfalls nach unterschiedlichen Kriterien und auf unterschiedlichen Handelsstufen inländische wie eingeführte Waren unterliegen, nimmt ihr diese Eigenschaft nicht und ist höchstens im Hinblick auf die steuerlichen Vorschriften des Vertrages zu würdigen.

Diese Vorschriften, die sich unter Kapitel 2 im Titel I („Gemeinsame Regeln") des Dritten Teils des Vertrages („Die Politik der Gemeinschaft") finden, liegen genau auf derselben Linie wie die Vorschriften über die Abschaffung der Zölle, die zum Kapitel 1 des Titels I („Der freie Warenverkehr") im Zweiten Teil des Vertrages („Grundlagen der Gemeinschaft") gehören.

Sie haben dies, woran die französische Regierung in ihren mündlichen Ausführungen zutreffend erinnert, in Ihrem Demag-Urteil vom 22. Dezember 1974 (Slg. 1974, 1046) bestätigt; ich zitiere aus dessen Begründung die Randnummer 6:

„Die Artikel 12 und 13 einerseits und 95 andererseits können nicht auf ein und denselben Sachverhalt angewendet werden, denn die Abgaben zollgleicher Wirkung einerseits und die inländischen Abgaben andererseits unterliegen ganz verschiedenartigen Regelungen und Vorschriften. Im übrigen sind nicht allein die Umsatzsteuern und vergleichbare Steuern als inländische Abgaben anzusehen, sondern auch die steuerlichen und sonstigen Maßnahmen, die dazu bestimmt sind, die Folgen dieser Abgaben bei der Wareneinfuhr und -ausfuhr auszugleichen."

Der besondere Charakter der Steuervorschriften hat zur Folge, daß sie im Verhältnis zu den Vorschriften über die Zollunion *autonom* sind. Deshalb ist es

nicht möglich, diese jenen vorgehen zu lassen, noch die Schwierigkeiten bei der Anwendung letzterer mit Hilfe der „praktischen Wirksamkeit" ersterer zu meistern: Zollunion ist nicht gleich Steuerunion.

2. Es war den Verfassern des Vertrages nicht entgangen, daß die direkte oder indirekte Besteuerung je nach Art ihrer Handhabung die Verwirklichung der Ziele, die sie sich gesteckt hatten, behindern kann.

Bei den inländischen Abgaben gleich welcher Art, die die Waren unmittelbar oder mittelbar belasten, haben sich die Verfasser des Vertrages besonders der Umsatzsteuer angenommen (Kapitel 2 des Titels I, „Gemeinsame Regeln").

Die im Inland erhobene Abgabe und die im Inland hierfür gewährte Rückvergütung waren Gegenstand der Artikel 95, 96 und 97. Ich sage „waren", denn man hat begonnen, die Rechtsvorschriften der verschiedenen Mitgliedstaaten auf diesen Gebieten „im Interesse des Gemeinsamen Marktes" zu harmonisieren, so wie es Artikel 99 vorsieht; die einzige Ausnahme macht Griechenland, wo die gemeinschaftliche Mehrwertsteuer noch nicht in Kraft ist.

Die Erste Richtlinie des Rates vom 11. April 1967 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuer bestimmte, daß die Mitgliedstaaten ihr Umsatzsteuersystem durch ein gemeinsames Mehrwertsteuersystem zu ersetzen hatten. Den Grundgedanken des Mehrwertsteuersystems hat Herr Generalanwalt Mayras in seinen Schlußanträgen in der Rechtssache Nederlandse Ondernemingen (Slg. 1977, 129 ff.) dargelegt, über die Sie durch Urteil vom 1. Februar 1977 (Slg. 1977, 114 ff.) entschieden haben. Es sei daran erinnert, daß bei diesem System die Mehrwertsteuer auf jeder Besteuerungsstufe geschuldet und bei allen Umsätzen nach dem auf den Preis des Gegenstandes oder der Dienstleistung anwendbaren Satz errechnet wird, jedoch *abzüglich* des Mehrwertsteuerbetrages, der die verschiedenen Kostenelemente unmittelbar belastet hat. Mit diesem System, das die Neutralität der Umsatzsteuer hinsichtlich der Herkunft der Gegenstände und Dienstleistungen gewährleistet, geht die Abschaffung der bis dahin gemäß Artikel 95 und 96 des Vertrages erlaubten Grenzausgleichsleistungen für diese Steuer auf den Handel zwischen den Mitgliedstaaten einher (Artikel 2 der Ersten Richtlinie des Rates vom 11. April 1967).

Erst eine zweite Richtlinie des Rates vom selben Tage hat wirklich die Grundlagen für die Struktur und die Handhabung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems geschaffen.

Auch die Sechste Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 über die einheitliche Bemessungsgrundlage der Mehrwertsteuer ist unter dem *Gesichtspunkt* der Abschaffung der Steuergrenzen mit dem Ziel der fristgerechten Verwirklichung eines Marktes zu sehen, der ähnliche Merkmale wie ein echter gemeinsamer Markt aufweist. Obwohl diese Richtlinie, wie noch zu zeigen ist, ergänzt werden muß, stellt sie schon jetzt ein echtes gemeinsames Mehrwertsteuergesetz dar.

Das Institut des Vorsteuerabzugs (Artikel 17 der Sechsten Richtlinie) bleibt der Eckpfeiler des gemeinsamen Systems. Auf jeder Stufe des Herstellungs- oder des Vermarktungsprozesses eines Gegenstandes wird der an den Fiskus abzuführende Betrag in der Weise bestimmt, daß vom Betrag der geschuldeten Steuer die auf einer früheren Stufe von den Lieferanten gezahlte Steuer abgezogen wird. Der Steuerpflichtige kann von der von ihm geschuldeten Mehrwertsteuer die Vorsteuer abziehen, die auf den von

einem anderen Steuerpflichtigen gelieferten Gegenständen und erbrachten Dienstleistungen, auf eingeführten Waren sowie auf den an sich selbst gelieferten Gegenständen oder sich selbst erbrachten Dienstleistungen lasten.

Artikel 17 Absatz 4 bestimmt:

„Der Rat wird möglichst vor dem 31. Dezember 1977 auf Vorschlag der Kommission einstimmig gemeinschaftliche Durchführungsbestimmungen erlassen, nach denen Erstattungen nach Absatz 3 an nicht im Inland ansässige Steuerpflichtige erfolgen."

Artikel 17 Absatz 6 bestimmt:

„Der Rat legt auf Vorschlag der Kommission vor Ablauf eines Zeitraums von vier Jahren nach dem Inkrafttreten dieser Richtlinie (als Zeitpunkt wurde der 1. Januar 1978 festgesetzt, aber alsdann für Dänemark, die Bundesrepublik Deutschland, Frankreich, Irland, Italien, Luxemburg und die Niederlande auf den 1. Januar 1979 verschoben) einstimig fest, bei welchen Ausgaben die Mehrwertsteuer nicht abziehbar ist. Auf jeden Fall werden diejenigen Ausgaben vom Vorsteuerabzugsrecht ausgeschlossen, die keinen streng geschäftlichen Charakter haben, wie Luxusausgaben, Ausgaben für Vergnügungen und Repräsentationsaufwendungen.

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."

Auf diese Weise sind die in den einzelnen Mitgliedstaaten erhobenen Umsatzsteuern nunmehr zum Teil angeglichen. Zumindestens teilweise haben sie ihre Eigenschaft als nationale Steuern verloren und unterliegen einem „gemeinsamen System".

Es besteht ein zusätzlicher Grund für die Annahme, daß die nach „dem gemeinsamen Mehrwertsteuersystem" erhobene Umsatzsteuer Gemeinschaftscharakter hat: Seit dem Beschluß des Rates vom 21. April 1970 über die Ersetzung der Finanzbeiträge der Mitgliedstaaten durch eigene Mittel der Gemeinschaft „[umfassen] diese Mittel ... Einnahmen, die sich aus der Anwendung eines Satzes ergeben, der 1 % einer steuerpflichtigen Bemessungsgrundlage nicht überschreiten darf, welche einheitlich für die Mitgliedstaaten nach Gemeinschaftsvorschriften bestimmt wird ..." (Artikel 4 Absatz 1). Die Verordnung Nr. 2892/77 des Rates vom 19. Dezember 1977 wendet den Beschluß vom 21. April 1970 auf die eigenen, aus der Mehrwertsteuer stammenden Mittel der Gemeinschaft an.

Technisch gesprochen ist diese Bemessungsgrundlage die „reale Bemessungsgrundlage" der letzten Anwendungsstufe des Mehrwertsteuersystems, d. h. der für den nicht vorsteuerabzugsberechtigten Verbraucher maßgebliche Preis der Gegenstände oder Leistungen (ohne Mehrwertsteuer).

Daraus folgt nicht nur, daß die streitige, in den Niederlanden erhobene Abgabe keine Steuer mit zollgleicher Wirkung im Sinne von Artikel 12 des Vertrages ist, sondern auch, daß sie genau genommen auch keine nationale „inländische Abgabe" im Sinne von Artikel 95 mehr ist, wie das zum Beispiel noch Verbrauchsteuern auf alkoholische Getränke, auf Tabak, auf Mineralölprodukte und Registersteuern oder andere Steuern sind, die nicht den Charakter von Umsatzsteuern haben (vgl. Artikel 33 der Sechsten Richtlinie). Daraus ergibt sich gleichfalls, daß die Artikel 95 und 96 zwar noch auf diese Abgaben oder Steuern anwendbar sind, jedoch nicht mehr ohne weiteres auf die nach dem gemeinsamen Mehrwertsteuersystem erhobenen Umsatzsteuern.

II — Ziel der Sechsten Richtlinie — wie übrigens auch der Artikel 95, 96 und 97 — ist es, Wettbewerbsneutralität zwischen den Unternehmen herzustellen (Artikel 3 Buchstabe f des Vertrages).

Artikel 2 der Sechsten Richtlinie, der Artikel 2 der Zweiten Richtlinie ersetzt hat, und die einzelstaatlichen Rechtsvorschriften, die erlassen oder abgeändert worden sind, um dieser Richtlinie nachzukommen, unterwerfen zu diesem Zweck der Mehrwertsteuer:

„1. Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Inland gegen Entgelt ausführt;

2. die Einfuhr von Gegenständen."

Für den Handel zwischen den Mitgliedstaaten wie für den Handel mit Drittländern beruht das gemeinsame Mehrwertsteuersystem nach wie vor auf dem sich aus den gegenwärtigen internationalen Praktiken ergebenden Prinzip der Besteuerung durch das „Bestimmungsland", d. h. des Verbrauchslandes. Dieses Prinzip liegt den innerhalb der Gemeinschaft fortbestehenden Steuergrenzen zugrunde: Die Einfuhr, der Vorgang, durch den die Waren „ins Inland" gelangen, ist vorbehaltlich der in Artikel 14 der Richtlinie vorgesehenen Befreiungen an der Grenze steuerpflichtig; die Steuerbefreiung bei der Ausfuhr erfolgt ebenfalls an der Grenze (Artikel 15 und 16).

Sie selbst haben dieses Prinzip im Urteil Carciati vom 9. Oktober 1980 (Slg. 2780, Randnr. 10) bestätigt:

„Was das von einem Mitgliedstaat den in seinem Hoheitsgebiet wohnhaften Personen auferlegte Verbot angeht, vorübergehend unter Freistellung von den Eingangsabgaben eingeführte Fahrzeuge zu benutzen, so stellt es ein wirksames Mittel dar, Steuerhinterziehungen zu verhindern und sicherzustellen, daß die Steuern im *Bestimmungsland der Gegenstände* entrichtet werden."

Der freie Warenverkehr innerhalb des Gemeinsamen Marktes bedeutet keineswegs, daß die Waren im Bestimmungsland nicht besteuert werden dürfen: Der einzige Grundsatz, den einzuhalten die Mitgliedstaaten insoweit verpflichtet sind, ist das Verbot, zwischen inländischen und eingeführten Waren zu diskriminieren (Artikel 95).

In der Mehrzahl der Fälle bietet die Einführung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems die Gewähr, daß der Wettbewerb im Gemeinsamen Markt nicht verfälscht wird. Die Mehrwertsteuer trägt so dazu bei, daß die Hemmnisse für den freien Warenverkehr beseitigt werden. Sie macht den Rückgriff auf die in Artikel 97 vor Einführung dieses Systems vorgesehenen Durchschnittssätze überflüssig. Da die Mehrwertsteuer in einer Besteuerung der Gegenstände genau proportional zu ihrem Preis besteht, wird die Gleichbehandlung inländischer und ausländischer Erzeugnisse dadurch gewährleistet, daß auf den Wert der eingeführten Erzeugnisse der Steuersatz angewendet wird, dem diese Erzeugnisse im Einfuhrland unterliegen. Da die Ausfuhr selbst steuerbefreit ist, führt die bei der Ausfuhr erfolgende Rückerstattung der Steuer, die beim Ankauf der zu exportierenden oder zu ihrer Herstellung notwendigen Erzeugnisse in Rechnung gestellt worden ist, tatsächlich zu einer steuerlichen Entlastung der Verkäufe ins Ausland.

Es bestehen jedoch einige Anomalien fort. Das ist der Fall bei den „gebrauchten" Gegenständen.

1. Die Begriffsbestimmung des gebrauchten Gegenstandes selbst ist nicht einfach. Allgemein kann man sagen, daß es sich um einen Gegenstand handelt, der — möglicherweise erst nach Instand-

setzung — zur Wiederverwendung anstelle eines neuwertigen Gutes zum selben Zweck geeignet ist.

Aber diese Bezeichnung erfaßt

— haltbare Verbrauchsgüter, die im Verlauf aufeinanderfolgender Nutzungskreisläufe an Wert verlieren;

— die „registrierten" gebrauchten Gegenstände wie Kraftfahrzeuge und Schiffe;

— Kunst- und Sammlergegenstände, deren Wert im Gegenteil mit der Zeit steigen kann.

Alle diese Gegenstände besitzen die Besonderheit, daß sie — nachdem sie nach Durchlaufen aller Handelsstufen einmal beim Endverbraucher angekommen sind — nach einer gewissen Nutzung wieder in den Handels- oder Nutzungskreislauf zurückgeführt werden können. Gleich welcher Kategorie sie angehören, ist für sie darüber hinaus charakteristisch, daß sie im Gegensatz zu neuen Gegenständen ohne Einschaltung eines Zwischenhändlers übereignet werden können.

Im vorliegenden Fall ist das verkaufte Boot, zumindest nehme ich dies an, zum Teil in Frankreich benutzt worden, sofern es dort neu gekauft und zugelassen worden war, und zum Teil in den Niederlanden, dem Mitgliedstaat, in den es sodann eingeführt worden ist.

Klarzustellen ist, daß hinsichtlich der niederländischen Umsatzsteuer Herr Van Zanten *Steuerpflichtiger,* die Firma Gaston Schul aber *Steuerschuldnerin* ist.

Wenn ein Gegenstand im Besitz eines privaten, nicht steuerpflichtigen Endverbrauchers *von einem Steuerpflichtigen* gebraucht erworben wird, enthält der von diesem Steuerpflichtigen gezahlte Kaufpreis eine Reststeuerbelastung. Wenn dieser nun seinerseits den Gegenstand (möglicherweise nach Instandsetzung) weiterverkauft, ohne die auf der vorhergehenden Stufe auferlegte Steuerlast abziehen zu können, erfaßt die Mehrwertsteuer mangels besonderer Regelung den Wiederverkaufspreis in seiner Gesamtheit und nicht bloß den vom Verkäufer möglicherweise erbrachten Mehrwert: Der vom Vorsteuerabzugsrecht ausgeschlossene Gegenstand unterliegt einer Doppelbesteuerung und die dem neuen Endverbraucher verkaufte Ware ist daher mit einer Reststeuer belastet.

Wird ein Sport- und Vergnügungsboot im Besitz eines privaten, nicht steuerpflichtigen Endbenutzers einer anderen, *nicht steuerpflichtigen* Privatperson gebraucht verkauft, dann enthält der von dieser zu zahlende Rechnungspreis ebenfalls eine Reststeuer, da der Verkäufer die bei der Fakturierung des neuen Bootes erhobene Mehrwertsteuer nicht hat abziehen können. Es tritt eine *Steuerkumulierung* ein.

Die Verwirklichung des Ziels der Steuerneutralität und damit die Besteuerung von gebrauchten Gegenständen ist schwierig, da beim Handel mit diesen Gegenständen eine ganze Reihe sehr unterschiedlicher Personen beteiligt sein kann: Der Gegenstand kann von seinem Erstbenutzer verkauft werden, der gegebenenfalls die Mehrwertsteuer hat abziehen können, weil er nicht steuerpflichtig ist oder weil eine besondere Vorschrift selbst den Steuerpflichtigen den Abzug verbietet (vgl. Artikel 13 Buchstaben B c der Richtlinie). Der Gegenstand kann an einen schlichten Privatmann oder an einen Steuerpflichtigen verkauft werden, an einen Gelegenheitsvermittler oder an einen Zwischenhändler, der seinerseits, gegebenenfalls nach Instandsetzung, verkauft.

Wenn der Gegenstand nicht mehr im Ursprungsstaat (Frankreich), sondern nach Einfuhr in einen anderen Mitgliedstaat (Niederlande) weitergenutzt wird, dann

entspricht diese Einfuhr unter steuerlichen Gesichtspunkten der Wiedereinführung des Gutes in den Wirtschaftskreislauf; alles läuft so ab, als ob der Gegenstand mit dem Passieren der Steuergrenze in diesen Kreislauf zurückgelange. Herr Van Zanten ist als Privatmann aufgrund der schlichten Tatsache, daß der von ihm erworbene gebrauchte Gegenstand die Grenze passiert, Steuerpflichtiger im Sinne von Artikel 4 der Richtlinie.

2. Das Problem fehlender oder, im Gegensatz dazu, doppelter Besteuerung bei der Mehrwertsteuer innerhalb der Gemeinschaft ist schon während der Arbeit an der Ersten Richtlinie des Rates aufgeworfen worden.

Eine Gemeinschaftsregelung zur Erleichterung der Einfuhrbesteuerung bei der Umsatz- und Verbrauchsteuer ist durch die Richtlinie des Rates vom 28. Mai 1969 für den internationalen Reiseverkehr geschaffen worden.

Eine weitere Richtlinie des Rates vom 19. Dezember 1974 gewährt eine Steuerbefreiung bei der Einfuhr von Waren in Kleinsendungen nichtkommerzieller Art innerhalb der Gemeinschaft.

Die Sechste Richtlinie selbst sieht vor, daß bewegliche körperliche Gegenstände (einschließlich Kraftfahrzeuge) steuerbefreit wieder in den Mitgliedstaat re-importiert werden können, aus dem sie zeitweise ausgeführt worden sind, wenn an ihnen eine nicht vorsteuerabzugsfähige Arbeit oder Reparatur vorgenommen worden ist (Artikel 14 Absatz 1 Buchstabe f).

Gleichwohl konnte keine der vorgeschlagenen Lösungen bei „Gebrauchsgegenständen" durchgesetzt werden; Artikel 32 der Sechsten Richtlinie beschränkt sich daher auf folgende Bestimmungen:

„Der Rat erläßt vor dem 31. Dezember 1977 auf Vorschlag der Kommission einstimmig die gemeinschaftliche Regelung für die Besteuerung von Gebrauchsgegenständen, 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."

Die Kommission hat dem Rat am 11. Januar 1978 einen Vorschlag für eine Siebte Richtlinie „über eine gemeinsame Regelung über die Anwendung der Mehrwertsteuer auf Umsätze von Kunstgegenständen, Sammlungsstücken, Antiquitäten und Gebrauchsgegenständen" unterbreitet; am 16. Mai 1979 hat sie den Vorschlag etwas abgeändert. Der Text bezieht sich gerade auch auf „Vergnügungsboote" (Artikel 4 Absatz 1). Indessen hat der Rat noch keine Entscheidung getroffen. Jedenfalls zielt der Text nur darauf ab, allein den Steuerpflichtigen den Abzug der Mehrwertsteuer zu gestatten, die im Verkaufspreis des ihnen von Privaten verkauften gebrauchten Gegenstandes enthalten ist, um so jede Reststeuer zu beseitigen: sie erfaßt nicht die Übertragung dieser Gegenstände zwischen Privatpersonen.

Daß der Stichtag des 31. Dezember 1977, den der Rat sich gesetzt hatte, abgelaufen ist, hat keineswegs zur Folge, daß Privatpersonen sich auf „irgendeine praktische Wirksamkeit" dieser Bestimmung berufen können.

3. Der freie Warenverkehr von gebrauchten Gegenständen ist durch diese Doppelbesteuerung tatsächlich beeinträchtigt. „Damit der Bevölkerung der Mitgliedstaaten die Existenz der Europäischen Gemeinschaft stärker zum Bewußtsein gebracht wird, erscheint es angebracht, die zur Schaffung binnen-

marktähnlicher Verhältnisse in der Gemeinschaft unternommenen Aktionen zugunsten der Privatpersonen weiter voranzutreiben" (so die erste Begründungserwägung des von der Kommission dem Rat vorgelegten Vorschlags für eine Richtlinie über Steuerbefreiungen der endgültigen Einfuhr von persönlichen Gegenständen durch Privatpersonen aus einem Mitgliedstaat, von der Kommission dem Rat vorgelegt am 30. Oktober 1975); entgegen der Annahme des Anwalts der Firma Gaston Schul beruht diese Situation jedoch nicht auf einem Versehen, sondern sie ist durchaus beabsichtigt.

In dieser Art der Besteuerung liegt eine wirtschaftspolitische Entscheidung, die meiner Ansicht nach dem gegenwärtigen Stand des Gemeinschaftsrechts entspricht.

Zunächst ist zu bemerken, daß diese Einfuhrabgabe die in den Niederlanden verkauften gebrauchten Gegenstände nicht spezifisch begünstigt: Sie wirkt ebenso zugunsten von gebrauchten Gegenständen, die innerhalb jedes anderen Mitgliedstaats verkauft werden, und zum Nachteil der in einem anderen Mitgliedstaat gekauften gebrauchten Gegenstände. In dieser Hinsicht sind alle Privatpersonen aller Mitgliedstaaten, die gebrauchte Gegenstände einführen, gegenüber öffentlichen Abgaben gleichgestellt. Ihre Rechtsprechung sieht nicht jede Ungleichbehandlung als willkürliche Diskriminierung an, sondern nur solche Differenzierungen, die nicht objektiv zu rechtfertigen sind.

Eine zumindest teilweise Besteuerung des in die Niederlande eingeführten Bootes wird jedenfalls durch den Grundsatz der Besteuerung in dem Land, in dem das Boot weiterhin benutzt wird, gerechtfertigt. Man müßte in der Tat eine Umlenkung der normalen Handelsströme befürchten, wenn es möglich wäre, in einem Mitgliedstaat einen bei einer Privatperson in einem anderen Mitgliedstaat erworbenen und bei dieser Gelegenheit nicht mit der Mehrwertsteuer belasteten gebrauchten Gegenstand (zum Beispiel ein Kraftfahrzeug) ohne Zahlung der Mehrwertsteuer einzuführen, während die Ausfuhr des gleichen bei einem Steuerpflichtigen erworbenen Gegenstandes kein Recht auf Vorsteuerabzug eröffnet.

Um einen Gegenstand zum günstigsten Mehrwertsteuersatz zu erhalten, würde es genügen, daß eine Privatperson den Gegenstand gebraucht in dem Mitgliedstaat mit diesem günstigsten Satz kauft und ihn sich dann in seinen eigenen Staat schicken läßt. Bekanntlich sind ja die Mehrwertsteuersätze bis heute nicht vereinheitlicht.

Die in den Niederlanden erhobene Umsatzsteuer von 18 % wird im übrigen nicht vom Kaufpreis des Bootes im Neuzustand, sondern von dem Abgabepreis berechnet, den Herr Nanni Herrn Van Zanten in Rechnung gestellt hat. Grundsätzlich müßte dieser Preis dem Wertverlust des Gegenstandes sowie der Tatsache Rechnung tragen, daß die in der von Herrn Zanten gezahlten Summe enthaltene Reststeuerbelastung von diesem nicht in Abzug gebracht werden kann. Wenn der mit Herrn Van Zanten vereinbarte Abgabenpreis von Herrn Nanni richtig berechnet worden ist, ist die Einfuhrbesteuerung nicht höher als der Teil der Umsatzsteuer, der von einer Privatperson beim Verkauf eines gebrauchten Bootes an eine andere Privatperson in den Niederlanden übergewälzt wird.

4. Herr Van Zanten und die Firma Gaston Schul wollen letztlich wohl behaupten, daß mangels vollständiger Befreiung von der Umsatzsteuer bei der Einfuhr in die Niederlande wenigstens eine Verringerung der indirekten Rest-

umsatzsteuer hätter erlaubt sein müssen, so daß das Boot bei der Ausfuhr aus Frankreich in den Genuß einer Rückvergütung der in Frankreich erhobenen Steuer hätte kommen können.

Will man diese Ansicht teilen, müßte man statt von der in der Richtlinie vorgesehenen Vorsteuerabzugsregelung (die Steuer beruht auf dem Unterschied zwischen der Steuer beim Verkauf und der Steuer beim Kauf) von einer „Vorumsatzabzugsregelung" ausgehen, nach der die Steuer auf dem Unterschied zwischen dem Ankaufs- und dem Verkaufspreis beruhen müßte. Die Rechnung des Lieferanten würde so als Beleg für den Abzug auf der nachfolgenden Stufe dienen. Die Rechnung weist nun aber gerade nicht den Teil der Mehrwertsteuer aus, der in dem vom Käufer gezahlten Preis enthalten ist. Darüber hinaus würde eine derartige Rückvergütungsregelung voraussetzen, daß die Lieferung des Bootes durch Herrn Nanni an Herrn Van Zanten besteuert worden wäre: Jede Befreiung setzt notwendig den Beweis einer vorangegangenen Besteuerung voraus.

Es bleibt festzuhalten, daß Privatpersonen, die sich auf Geschäfte mit gebrauchten Gegenständen innerhalb eines Mitgliedstaats beschränken, eine solche Besteuerung nicht begrüßen würden, zumal sie darüber hinaus nach dem jetzigen Stand des Gemeinschaftsrechts unmöglich ist; denn die Richtlinie schreibt in Artikel 13 Buchstabe B c den Mitgliedstaaten vor, die Lieferung von Gegenständen zu befreien, deren Erwerb mit einer nicht abzugsfähigen Mehrwertsteuer belastet worden ist (Artikel 17 Absatz 6).

Um auch nur teilweise die Mehrwertsteuer bei der Ausfuhr aus Frankreich, wo das Boot ebenfalls benutzt worden ist, rückvergüten zu können, hätte einerseits anläßlich des Verkaufs durch Herrn Nanni die Reststeuer, die in dem von ihm seinerzeit gezahlten Preis enthalten war, festgestellt werden müssen und andererseits hätte die Umsatzsteuer, die der nachfolgenden Nutzung des Boots durch Herrn Van Zanten in den Niederlanden entsprochen hätte, festgesetzt und erhoben werden müssen.

Die Staaten und Institutionen, die in der vorliegenden Rechtssache schriftliche oder mündliche Erklärungen abgegeben haben, haben sehr die administrativen Schwierigkeiten unterstrichen, die dieses Verfahren mit sich bringen würde; diese Schwierigkeiten stünden in einigen Fällen in keinem Verhältnis zu den auf dem Spiele stehenden Interessen. Die Privatpersonen, die sich derartigen Geschäften widmen, müßten sich in Buchhalter und Steuereintreiber verwandeln.

Über diese schwerwiegenden Verwaltungsprobleme hinaus besteht eine weit gravierendere Schwierigkeit. Sie hängt damit zusammen, wie das Aufkommen aus der Mehrwertsteuer, die auf die Nutzung eines gebrauchten Gegenstandes erhoben wird, zwischen den Mitgliedstaaten zu verteilen ist, und zwar je nach dem, ob der Gegenstand ausschließlich in seinem Ursprungsland genutzt wird oder — wie vorliegend — darüber hinaus in einem anderen Mitgliedstaat, wobei das Besteuerungsverfahren im Ursprungsstaat dem Einfluß des Einfuhrstaats (und umgekehrt) vollkommen entzogen ist. Die erste Begründungserwägung des Kommissionsvorschlages über die gemeinschaftliche Besteuerungsregelung für gebrauchte Gegenstände macht das Problem deutlich: Diese Regelung „soll es ermöglichen, daß Vertriebsverlagerungen innerhalb des Gemeinschaftssatzes auf diese Umsätze in allen Mitgliedstaaten zu gleichmäßigen Ergebnissen bei der Erhebung der eigenen Mittel führt".

5. Ebenso wie die italienische Regierung füge ich hinzu, daß Sie hinsichtlich des Doppelbesteuerungseffektes bei der Ausfuhr in einen anderen Mitgliedstaat in dem Urteil Larsen vom 29. Juni 1978 (Slg. 1978, 1560) in Randnummern 33 und 34 der Entscheidungsgründe entschieden haben:

„. . ., daß der EWG-Vertrag keinerlei Vorschriften enthält, die derartige Doppelbesteuerungseffekte verböte. Zwar ist die Beseitigung solcher Doppelbesteuerungseffekte im Interesse des freien Warenverkehrs zweifellos wünschenswert, sie kann jedoch nur die Folge einer Harmonisierung der nationalen Abgabensysteme nach Artikel 99 oder gegebenenfalls nach Artikel 100 EWG-Vertrag sein."

Um die unterschiedliche Behandlung zu beseitigen, gegen die Herr Van Zanten und die Firma Gaston Schul klagen, müßte man:

— die Mehrwertsteuerbefreiung aufheben, die Gelegenheitsverkäufe von Privat an Privat innerhalb der einzelnen Mitgliedstaaten genießen,

— einen angemessenen Mehrwertsteuersatz für diese Verkäufe festlegen und

— diese Gegenstände in den Genuß einer Ausfuhrrückvergütung kommen lassen, wenn sie in einen anderen Mitgliedstaat als denjenigen ausgeführt werden, in dem sie gebraucht erworben wurden.

Die alles setzt eine vollständige Vereinheitlichung der Bemessungsgrundlage und eine Annäherung, wenn nicht eine Vereinheitlichung der Steuersätze voraus. Die Sechste Richtlinie wird man nicht deshalb für unrechtmäßig halten können, weil sie nicht alle diese Modalitäten berücksichtigt. Es ist nicht möglich, dem Mangel einer besonderen Gemeinschaftsregelung für gebrauchte Gegenstände dadurch abzuhelfen, daß man Artikel 2 Nr. 2 der Richtlinie schlicht und einfach für ungültig erklärt, obwohl diese Lücke auf verschiedene Weise geschlossen werden kann. Der einzig mögliche Weg ist der Rückgriff auf Artikel 99 des Vertrages.

Zur Beantwortung der gestellten Fragen beantrage ich, daß Sie für Recht erklären:

— Artikel 2 Nr. 2 der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuer ist gültig, soweit er jedem Mitgliedstaat vorschreibt, die Einfuhr eines aus einem anderen Mitgliedstaat stammenden gebrauchten Bootes durch eine Privatperson der Mehrwertsteuer zu unterwerfen, obwohl die Lieferung eines derartigen Gegenstandes unter gleichen Umständen innerhalb der beiden Staaten der genannten Abgabe nicht unterworfen wäre.