URTEIL DES GERICHTSHOFES (Fünfte Kammer)

1. April 2004 *

In der Rechtssache C-320/02

betreffend ein dem Gerichtshof nach Artikel 234 EG vom Regeringsrätt (Schweden) in dem bei diesem anhängigen Rechtsstreit

Förvaltnings AB Stenholmen

gegen

Riksskatteverket

vorgelegtes Ersuchen um Vorabentscheidung über die Auslegung von Artikel 26a der Sechsten 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, S. 1) in der Fassung der Richtlinie 94/5/EG des Rates vom 14. Februar 1994 (ABl. L 60, S. 16)

* Verfahrenssprache: Schwedisch.

erlässt

DER GERICHTSHOF (Fünfte Kammer)

unter Mitwirkung des Richters P. Jann in Wahrnehmung der Aufgaben des Präsidenten der Fünften Kammer sowie der Richter A. Rosas (Berichterstatter) und S. von Bahr,

Generalanwältin: C. Stix-Hackl,
Kanzler: R. Grass,

unter Berücksichtigung der schriftlichen Erklärungen

— der Förvaltnings AB Stenholmen, vertreten durch M. Ljungqvist, Verkställande direktör,

— des Riksskatteverk, vertreten durch L. Hamberg als Bevollmächtigten,

— der Kommission der Europäischen Gemeinschaften, vertreten durch E. Traversa und L. Parpala als Bevollmächtigte,

aufgrund des Berichts des Berichterstatters,

nach Anhörung der Schlussanträge der Generalanwältin in der Sitzung vom 10. Juli 2003

folgendes

Urteil

1 Das Regeringsrätt (oberstes Verwaltungsgericht) hat mit Beschluss vom 10. September 2002, beim Gerichtshof eingegangen am 13. September 2002, gemäß Artikel 234 EG zwei Fragen nach der Auslegung von Artikel 26a der Sechsten 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, S. 1) in der Fassung der Richtlinie 94/5/EG des Rates vom 14. Februar 1994 (ABl. L 60, S. 16) (im Folgenden: Sechste Richtlinie) zur Vorabentscheidung vorgelegt.

2 Diese Fragen stellen sich in einem Rechtsstreit zwischen der Förvaltnings AB Stenholmen (im Folgenden: Stenholmen), einer schwedischen Gesellschaft, die Reitschulen betreibt und auf dem Gebiet des An- und Verkaufs von Pferden tätig ist, und dem Riksskatteverk (nationale Steuerverwaltung) in Bezug auf die Besteuerung des Verkaufs von Pferden nach der Ausbildung.

Rechtlicher Rahmen

3 Artikel 2 der Sechsten Richtlinie sieht vor, dass Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Inland gegen Entgelt ausführt, der Mehrwertsteuer unterliegen.

4 Artikel 5 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie bestimmt:

„Als Lieferung eines Gegenstands gilt die Übertragung der Befähigung, wie ein Eigentümer über einen körperlichen Gegenstand zu verfügen."

5 Artikel 5 Absatz 2 der Richtlinie nennt mehrere Beispiele für körperliche Gegenstände. Er bezieht sich nicht ausdrücklich auf Tiere.

6 Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie sieht vor:

„Die Besteuerungsgrundlage ist:

a) bei Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die nicht unter den Buchstaben b), c) und d) genannt sind, alles, was den Wert der Gegenleistung bildet, die der Lieferer oder Dienstleistende für diese Umsätze vom Abnehmer oder Dienstleistungsempfänger oder von einem Dritten erhält oder erhalten soll, einschließlich der unmittelbar mit dem Preis dieser Umsätze zusammenhängenden Subventionen ..."

7 Artikel 26a, der mit der Richtlinie 94/5 in die Sechste Richtlinie eingefügt wurde, sieht eine Sonderregelung insbesondere für Gebrauchtgegenstände vor.

8 Wie sich aus der dritten und der fünften Begründungserwägung der Richtlinie 94/5 ergibt, zielt diese Sonderregelung darauf ab, Doppelbesteuerungen und Wettbewerbsverzerrungen zwischen Steuerpflichtigen zu vermeiden.

9 Um dieses Ziel zu erreichen, sieht Artikel 26a Teil B der Sechsten Richtlinie vor, dass die Mehrwertsteuer nur über die Differenzbesteuerung des Wiederverkäufers erhoben wird, wenn dieser den Gegenstand selbst erworben hat, ohne Vorsteuer abziehen zu können, d. h., wenn ihm der Gegenstand wie folgt geliefert worden ist:

„— von einem Nichtsteuerpflichtigen

oder

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

oder

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

oder

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

10 Artikel 26a Teil A enthält folgende Definitionen:

„...

d) ‚Gebrauchtgegenstände‘ bewegliche körperliche Gegenstände, die keine Kunstgegenstände, Sammlungsstücke oder Antiquitäten und Edelmetalle oder Edelsteine gemäß der Definition der Mitgliedstaaten sind und die in ihrem derzeitigen Zustand oder nach Instandsetzung erneut verwendbar sind;

e) ‚steuerpflichtiger Wiederverkäufer‘ jeder Steuerpflichtige, der im Rahmen seiner gewerblichen Tätigkeit Gebrauchtgegenstände, Kunstgegenstände, Sammlungsstücke oder Antiquitäten kauft oder zur Deckung seines unternehmerischen Bedarfs verwendet oder zum Zwecke des Wiederverkaufs einführt, gleich, ob er auf eigene Rechnung oder aufgrund eines Einkaufs- oder Verkaufskommissionsvertrags auf fremde Rechnung handelt;

...“

11 Artikel 26a der Sechsten Richtlinie ist durch Kapitel 9 a des Mervärdeskattelag (1994:200) (Mehrwertsteuergesetz, im Folgenden: ML) in schwedisches Recht umgesetzt worden.

Ausgangsrechtsstreit und Vorlagefragen

12 Stenholmen beabsichtigt, junge Pferde von Privatpersonen zu erwerben, diese Pferde zu Reitpferden auszubilden und sie dann weiterzuverkaufen. Um sich über die steuerlichen Auswirkungen dieser Tätigkeit Klarheit zu verschaffen, hat sie sich mit folgender Frage an den Skatterättsnämnd (Steuerrechtsausschuss) gewandt:

„Ist ein Pferd — das als unausgebildetes junges Pferd von einer Privatperson (die nicht der Züchter ist) gekauft worden ist und nach der Ausbildung zum Reitpferd verkauft wird — zum Verkaufszeitpunkt als Gebrauchtgegenstand anzusehen, so dass die Vorschriften über die Differenzbesteuerung Anwendung finden können?"

13 Der Skatterättsnämnd verneinte die Frage durch einen Vorbescheid vom 12. November 2001. Die Begründung dieses Bescheids, wie sie im Vorlagebeschluss wiedergegeben ist, enthält insbesondere folgende Ausführungen:

„Der Definition des Begriffes des Gebrauchtgegenstands ist zu entnehmen, dass der Gegenstand, abgesehen davon, dass von ihm Gebrauch gemacht wurde, in seinem derzeitigen Zustand oder nach Instandsetzung erneut verwendbar ist. Nach dieser Definition dürfte damit die Eigenschaft als Gebrauchtgegenstand beim Erwerb des Gegenstands durch den Wiederverkäufer zu beurteilen sein. Dies kann auch den Bestimmungen entnommen werden, in denen der Begriff des steuerpflichtigen Wiederverkäufers definiert wird. Der Gegenstand wird also in demselben Zustand weiterverkauft, in dem er erworben worden ist, oder — so darf wohl vorausgesetzt werden — wenn er in schlechtem Zustand ist und ihm daher eine normale Funktion, die bei einem solchen Gegenstand erwartet wird, fehlt, nachdem er durch Instandsetzung wieder verwendbar gemacht worden ist.

Daraus folgt offenbar, dass der Gegenstand vor seinem Verkauf, solange er im Besitz des Wiederverkäufers gewesen ist, nicht auf andere Weise als durch Instandsetzung Eigenschaften hinzugewonnen oder erhalten haben darf, die seinen Wert beeinflusst haben können. Dies muss unabhängig davon gelten, ob diese Eigenschaften durch einen biologischen Vorgang oder auf andere Weise hinzugekommen sind. Lebende, wachsende Organismen, ob es sich nun um Tiere oder um Pflanzen handelt, erfahren während ihres Lebens Veränderungen auf eine Art, dass anzunehmen ist, dass sie in mehr oder minder großem Ausmaß ständig neue Eigenschaften erwerben, die ihren Wert beeinflussen können.

Darüber hinaus ist zu beachten, dass, abgesehen vom Begriff des Gebrauchtgegenstands, kein Zweifel daran besteht, dass bei Gegenständen im Sinne von Kapitel 9 a ML von unbelebten Gegenständen auszugehen ist, die, mit Ausnahme bestimmter Sammlungsstücke, hergestellt worden sind. Im normalen Sprachgebrauch dürfte der Begriff des Gebrauchtgegenstands solchen Gegenständen vorbehalten sein und sich nicht auf lebende Organismen erstrecken. Auch das Wort ‚Instandsetzung' deutet an, dass es sich um etwas Hergestelltes handelt, das durch eine Instandsetzung wieder funktionstüchtig gemacht worden ist.

Unter diesen Umständen und weil die Tiere außerdem im vorliegenden Fall die Fähigkeiten von Reitpferden erwerben, die sie vorher nicht oder jedenfalls beim Erwerb durch das Unternehmen nicht in dem Umfang besessen haben, kann der Verkauf der Pferde nicht zu den Umsätzen von Gebrauchtgegenständen gezählt werden."

14 Stenholmen erhob gegen diesen Vorbescheid Klage beim Regeringsrätt. Das Riksskatteverk beantragte im Verfahren vor diesem Gericht, den angefochtenen Vorbescheid zu bestätigen.

15 In seinem Vorlagebeschluss vertritt das Regeringsrätt die Auffassung, dass lebende Tiere Gegenstände im Sinne der Gemeinschaftsregelung über die Mehrwertsteuer seien. Das Gericht stellt sich allerdings die Frage, ob lebende Tiere als Gebrauchtgegenstände im Sinne dieser Regelung angesehen werden könnten.

16 Da das Regeringsrätt der Auffassung war, dass eine Auslegung des Gemeinschaftsrechts in diesem Punkt erforderlich sei, hat es beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen:

1. Kann ein Tier als Gebrauchtgegenstand angesehen werden?

Für den Fall, dass diese Frage bejaht wird, wird um Beantwortung folgender Frage gebeten.

2. Ist ein Tier, das von einer Privatperson (die nicht der Züchter ist) gekauft worden ist und nach einer Ausbildung zu einer speziellen Verwendung weiterverkauft wird, als Gebrauchtgegenstand anzusehen?

Zu den Vorlagefragen

17 Diese Fragen sind zusammen zu prüfen.

Beim Gerichtshof eingereichte Erklärungen

18 Alle Verfahrensbeteiligten erkennen an, dass Tiere im Sinne der Sechsten Richtlinie Gegenstände seien.

19 Zur ersten Frage sind Stenholmen und die Kommission der Auffassung, dass ein Tier als Gebrauchtgegenstand nach Artikel 26a der Sechsten Richtlinie angesehen werden könne, auch wenn es von einer Privatperson (die nicht der Züchter ist) gekauft worden sei und nach einer Ausbildung zu einer speziellen Verwendung weiterverkauft werde.

20 Sie erinnern an die Zielsetzung der Sonderregelung für Gebrauchtgegenstände, die darin bestehe, eine kumulative Besteuerung zu vermeiden, und betonen, dass ein Ausschluss der Tiere vom Geltungsbereich der Regelung diese Zielsetzung beeinträchtige. Stenholmen führt weiter aus, dass Gewerbetreibende, die mit Tieren handelten, gegenüber anderen Kategorien von Gewerbetreibenden, die mit anderen Gebrauchtgegenständen handelten, benachteiligt würden.

21 Zur zweiten Frage sind Stenholmen und die Kommission der Auffassung, dass die Eigenschaft eines Gebrauchtgegenstands nur von den in Artikel 26a Teil B der Sechsten Richtlinie aufgeführten Kriterien abhänge, d. h. im Wesentlichen von der Unmöglichkeit, die Vorsteuer abzuziehen. Der Status des Verkäufers oder die künftige Verwendung des Tieres dürfe nicht berücksichtigt werden.

22 Das Riksskatteverk trägt im Wesentlichen die gleichen Argumente vor wie der Skatterättsnämnd in der Begründung seines Vorbescheids. Nach seiner Ansicht ergibt sich der künftige Verkaufswert eines Pferdes, das nach seiner Ausbildung zu einer speziellen Verwendung weiterverkauft werde, im Wesentlichen aus dem Ausbildungsvorgang, und es wäre wirtschaftlich ungerecht und liefe der Absicht des Gesetzgebers zuwider, wenn nur der wirtschaftliche Wert besteuert würde, der in der letzten Phase des Wirtschaftszyklus geschaffen werde, falls das Pferd von einer Privatperson oder irgendeiner anderen nichtsteuerpflichtigen Person gekauft worden sei.

Antwort des Gerichtshofes

23 Zunächst ist festzustellen, dass, wie sich aus dem Urteil vom 21. Juni 1988 in der Rechtssache 10/87 (Tattersalls, Slg. 1988, 3281) ergibt, Tiere körperliche Gegenstände im Sinne von Artikel 5 der Sechsten Richtlinie sind.

24 Sodann ist hervorzuheben, dass nichts in Artikel 26a der Sechsten Richtlinie darauf hindeutet, dass die Sonderregelung für die Lieferung von Gebrauchtgegenständen nicht auch für die Lieferung von Tieren wie Pferden gilt.

25 Im Gegenteil, wie die Generalanwältin in Nummer 34 ihrer Schlussanträge ausgeführt hat, liefe ein Ausschluss dieser Lieferungen von der Sonderregelung für Gebrauchtgegenstände der ausdrücklichen Absicht des Gesetzgebers, die Doppelbesteuerung zu vermeiden, zuwider, die in der dritten und der fünften Begründungserwägung der Richtlinie 94/5 zum Ausdruck kommt. Würde nämlich die Lieferung eines von einer Privatperson gekauften und nach Ausbildung weiterverkauften Pferdes durch einen steuerpflichtigen Wiederverkäufer auf der Grundlage des Gesamtpreises des Tieres besteuert, so würde dies grundsätzlich zu einer Doppelbesteuerung führen, weil unabhängig davon, wie hoch der auf die Ausbildung entfallende Teil des Preises wäre, immer ein Preisanteil verbliebe, der dem Kaufpreis entspricht und in dem in fast allen Fällen ein Mehrwertsteuerbetrag enthalten ist, den die Privatperson vorher entrichtet hat, ohne dass sie selbst oder der steuerpflichtige Wiederverkäufer ihn abziehen könnte.

26 Der vom Riksskatteverk vorgeschlagenen restriktiven Auslegung der Wendung „in ihrem derzeitigem Zustand oder nach Instandsetzung" in Artikel 26a Teil A der Sechsten Richtlinie kann somit nicht gefolgt werden. In diesem Zusammenhang kommt es nämlich nicht darauf an, dass die Wertsteigerung bei einem bestimmten Tier nicht auf eine „Instandsetzung" im engeren Sinne des Wortes, sondern z. B. auf einen biologischen Vorgang oder die Ausbildung des Tieres zurückzuführen ist.

27 Außerdem zielt das gemeinsame Mehrwertsteuersystem grundsätzlich darauf ab, den wirtschaftlichen Mehrwert zu besteuern, den die Steuerpflichtigen als solche im Sinne der Sechsten Richtlinie in den verschiedenen Stadien des Herstellungs- und Vertriebsprozesses bis zur Phase des Endverbrauchs schaffen. Es liegt auf der Hand, dass es in einer Situation wie der des Ausgangsverfahrens gegen dieses System verstieße, wenn der gesamte Verkaufspreis, den der steuerpflichtige Wiederverkäufer verlangt, besteuert würde und nicht nur der wirtschaftliche Mehrwert, der geschaffen wurde, als sich das Tier in seinem Besitz befand.

28 Daraus folgt, dass es entgegen der Auffassung des Riksskatteverk weder wirtschaftlich ungerecht ist noch der Absicht des Gemeinschaftsgesetzgebers zuwiderläuft, wenn nur der wirtschaftliche Mehrwert besteuert wird, der in dieser letzten Phase des Wirtschaftszyklus geschaffen wurde.

29 Aus all diesen Erwägungen ergibt sich, dass die Vorlagefragen wie folgt zu beantworten sind:

— Artikel 26a der Sechsten Richtlinie ist dahin auszulegen, dass lebende Tiere als Gebrauchtgegenstände im Sinne dieser Vorschrift angesehen werden können.

— Als Gebrauchtgegenstand im Sinne dieser Vorschrift kann daher ein Tier angesehen werden, das von einer Privatperson (die nicht der Züchter ist) gekauft worden ist und nach einer Ausbildung zu einer speziellen Verwendung weiterverkauft wird.

Kosten

30 Die Auslagen der Kommission, die vor dem Gerichtshof Erklärungen abgegeben hat, sind nicht erstattungsfähig. Für die Parteien des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren ein Zwischenstreit in dem bei dem vorlegenden Gericht anhängigen Rechtsstreit; die Kostenentscheidung ist daher Sache dieses Gerichts.

Aus diesen Gründen

hat

DER GERICHTSHOF (Fünfte Kammer)

auf die ihm vom Regeringsrätt mit Beschluss vom 10. September 2002 vorgelegten Fragen für Recht erkannt:

1. **Artikel 26a der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage in der Fassung der Richtlinie 94/5/EG des Rates vom 14. Februar 1994 ist dahin auszulegen, dass lebende Tiere als Gebrauchtgegenstände im Sinne dieser Vorschrift angesehen werden können.**

2. **Als Gebrauchtgegenstand im Sinne dieser Vorschrift kann daher ein Tier angesehen werden, das von einer Privatperson (die nicht der Züchter ist) gekauft worden ist und nach einer Ausbildung zu einer speziellen Verwendung weiterverkauft wird.**

Jann Rosas von Bahr

Verkündet in öffentlicher Sitzung in Luxemburg am 1. April 2004.

Der Kanzler

R. Grass

Der Präsident

V. Skouris