anzusehen, und ihre Vereinbarkeit mit dem EWG-Vertrag ist daher im Rahmen des Artikels 95 zu beurteilen. Diese Mehrwertsteuer stellt insoweit eine höhere inländische Abgabe, als sie gleichartige inländische Waren zu tragen haben, im Sinne des Artikels 95 EWG-Vertrag dar, als der Restbetrag der im Ausfuhrmitgliedstaat entrichteten Mehrwertsteuer, der in dem Wert der Ware im Zeitpunkt ihrer Einfuhr noch enthalten ist, nicht berücksichtigt wird. Der Nachweis der Tatsachen, die die Berücksichtigung dieser Steuer rechtfertigen, ist Sache des Importeurs.

2. Artikel 2 Nr. 2 der Sechsten Richtlinie (77/388) des Rates, nach dem „die Einfuhr von Gegenständen" der Mehrwertsteuer unterliegt, ist mit dem EWG-Vertrag vereinbar und deshalb gültig; er ist jedoch so auszulegen, daß er der Verpflichtung aus Artikel 95 EWG-Vertrag nicht entgegensteht, anläßlich der Erhebung der Mehrwertsteuer bei der Einfuhr von durch eine Privatperson gelieferten Waren aus einem anderen Mitgliedstaat, wenn eine solche Steuer bei der Lieferung von gleichartigen Waren durch eine Privatperson innerhalb des Einfuhrmitgliedstaats nicht erhoben wird, den Restbetrag der im Ausfuhrmitgliedstaat entrichteten Mehrwertsteuer zu berücksichtigen, der in dem Wert der Ware im Zeitpunkt ihrer Einfuhr noch enthalten ist.

3. 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.

In der Rechtssache 15/81

betreffend das dem Gerichtshof nach Artikel 177 EWG-Vertrag vom Gerechtshof 's-Hertogenbosch in dem vor diesem anhängigen Rechtsstreit

GASTON SCHUL DOUANE EXPEDITEUR BV

gegen

INSPECTEUR DER INVOERRECHTEN EN ACCIJNZEN, ROOSENDAAL,

vorgelegte Ersuchen um Vorabentscheidung über die Auslegung der Artikel 13 und 95 EWG-Vertrag sowie über die Gültigkeit des Artikels 2 Nr. 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)

erläßt

DER GERICHTSHOF

unter Mitwirkung des Präsidenten J. Mertens de Wilmars, der Kammerpräsidenten G. Bosco, A. Touffait und O. Due, der Richter P. Pescatore, Mackenzie Stuart, A. O'Keeffe, T. Koopmans, U. Everling, A. Chloros und F. Grévisse,

Generalanwalt: S. Rozès
Kanzler: A. Van Houtte

folgendes

URTEIL

Tatbestand

Der Sachverhalt, der Verfahrensablauf und die gemäß Artikel 20 des Protokolls über die Satzung des Gerichtshofes der EWG eingereichten Erklärungen lassen sich wie folgt zusammenfassen:

I — Sachverhalt und schriftliches Verfahren

1. In den Niederlanden sieht das im Jahr 1978 geänderte Gesetz über die Umsatzsteuer von 1968 vor, daß die Umsatzsteuer nach dem System der Mehrwertsteuer zu erheben ist.

Nach Artikel 1 dieses Gesetzes ist unter Umsatzsteuer eine Steuer zu verstehen, die

a) auf Lieferungen von Gegenständen und auf Dienstleistungen, die von Unternehmern im Rahmen des Unternehmens im Inland ausgeführt werden;

b) auf die Einfuhr von Gegenständen

erhoben wird.

Nach Artikel 2 ist der Unternehmer berechtigt, von der Steuer, die er für die Lieferung von Gegenständen und die Dienstleistungen zu entrichten hat, die Steuer abzuziehen, die auf die ihm gelieferten Gegenstände und die ihm gegenüber erbrachten Dienstleistungen erhoben worden ist, sowie die Steuer bei der Einfuhr der für ihn bestimmten Gegenstände. Als Unternehmer gilt nach Artikel 7 des Gesetzes jede Person, die eine selbständige Tätigkeit ausübt.

Nach Artikel 9 beziehungsweise Artikel 20 ist der Steuersatz sowohl für Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen im Inland als auch für Einfuhren auf 18 % festgesetzt.

Nach den Angaben des vorlegenden Gerichts wird bei der Lieferung von Gegenständen die Umsatzsteuer in den Niederlanden nicht erhoben, wenn diese Lieferungen im Inland durch eine Privatperson vorgenommen werden, die nicht Unternehmer oder Kaufmann ist, während bei der Einfuhr von Gegenständen aus Drittländern oder Mitgliedstaaten diese Steuer im Grundsatz immer erhoben wird, d. h. unabhängig von der Eigenschaft des Lieferanten und ungeachtet dessen, ob es sich überhaupt um eine Lieferung von Gegenständen handelt.

2. Die genannten Rechtsvorschriften sind erlassen worden, um das niederländische Steuersystem den Richtlinien der Gemeinschaft zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern anzupassen. 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) bestimmt:

„Der Mehrwertsteuer unterliegen:

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

Artikel 4 der Richtlinie sieht vor:

„(1) Als Steuerpflichtiger gilt, wer eine der in Absatz 2 genannten wirtschaftlichen Tätigkeiten selbständig und unabhängig von ihrem Ort ausübt, gleichgültig zu welchem Zweck und mit welchem Ergebnis.

(2) Die in Absatz 1 genannten wirtschaftlichen Tätigkeiten sind alle Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden einschließlich der Tätigkeiten der Urproduzenten, der Landwirte sowie der freien Berufe und der diesen gleichgestellten Berufe. Als wirtschaftliche Tätigkeit gilt auch eine Leistung, die die Nutzung von körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen umfaßt."

3. Parteien des Ausgangsverfahrens sind die Gesellschaft mit beschränkter Haftung Gaston Schul Douane Expediteur BV, eine Zollspedition, und der Inspecteur der invoerrechten en accijnzen in Roosendaal. Die Firma Schul hat ein gebrauchtes Sport- und Vergnügungsboot im Auftrag und für Rechnung eines Privatmannes mit Wohnsitz in den Niederlanden eingeführt, der dieses Boot in Cannes von einem Privatmann mit Wohnsitz in Monaco gekauft hatte. Der Inspecteur der invoerrechten en accijnzen hat bei der Firma Schul aufgrund der Einfuhr die Umsatzsteuer erhoben.

Der Betroffene hat bei dem Inspecteur eine Beschwerde gegen die Erhebung der Umsatzsteuer bei der Einfuhr eingelegt und geltend gemacht, auf das Boot sei innerhalb der Gemeinschaft, nämlich in Frankreich, bereits Umsatzsteuer erhoben worden, und eine Steuererstattung sei bei der Ausfuhr nicht erfolgt. Der Inspecteur hat die Beschwerde jedoch mit der Begründung zurückgewiesen, daß die Besteuerung im Einklang mit den Bestimmungen des niederländischen Gesetzes über die Umsatzsteuer erfolgt sei.

Gegen diese Entscheidung hat die Firma Schul den Gerechtshof 's-Hertogenbosch angerufen. Sie macht im wesentlichen geltend, die Besteuerung stehe im Widerspruch zu Artikel 13 und gegebenenfalls zu Artikel 12 EWG-Vertrag. Zwar treffe es zu, daß die im Streit befindliche Steuer zu einem allgemeinen, in den Niederlanden geltenden System von inländischen Abgaben gehöre, das die in-

ländischen und die eingeführten Erzeugnisse systematisch erfasse, jedoch erfolge die Besteuerung weder nach den gleichen Kriterien noch auf der gleichen Handelsstufe. Die Firma Schul hat außerdem darauf hingewiesen, daß Artikel 95 EWG-Vertrag für die Entscheidung des Rechtsstreits von Bedeutung sein könnte.

Der Gerechtshof 's-Hertogenbosch hält eine Entscheidung des Gerichtshofes für erforderlich, um sein Urteil erlassen zu können. Er hat das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof gemäß Artikel 177 EWG-Vertrag die folgenden Fragen vorgelegt:

„1. Ist als eine Abgabe mit gleicher Wirkung wie Einfuhrzölle im Sinne des Artikels 13 Absatz 2 EWG-Vertrag die Erhebung von Umsatzsteuer durch einen Mitgliedstaat bei der Einfuhr von Gegenständen aus einem anderen Mitgliedstaat anzusehen, die von einer Privatperson geliefert werden, wenn auf die Lieferung von Gegenständen, die sich bereits in dem Mitgliedstaat befinden, durch eine Privatperson keine Umsatzsteuer erhoben wird?

2. Für den Fall der Verneinung der Frage 1: Ist die Umsatzsteuer, die ein Mitgliedstaat bei der Einfuhr von Gegenständen aus einem anderen Mitgliedstaat erhebt, die von einer Privatperson geliefert werden, im Sinne von Artikel 95 EWG-Vertrag als eine inländische Abgabe anzusehen, die höher ist als diejenige, die gleichartige inländische Waren zu tragen haben, wenn auf die Lieferung von Gegenständen, die sich bereits in diesem Mitgliedstaat befinden, keine Umsatzsteuer erhoben wird, falls die Lieferung durch eine Privatperson erfolgt?

3. Für den Fall der Bejahung einer der beiden vorhergehenden Fragen: Ist Artikel 2 Nr. 2 der Sechsten Richtlinie zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern mit dem EWG-Vertrag unvereinbar und deshalb ungültig, soweit diese Bestimmung den Mitgliedstaaten vorschreibt, die Einfuhr von Gegenständen aus anderen Mitgliedstaaten der Mehrwertsteuer zu unterwerfen, ohne eine Ausnahme für durch Privatpersonen gelieferte Gegenstände vorzusehen, die bei Lieferung innerhalb des betreffenden Mitgliedstaats dieser Steuer nicht unterliegen würden?

4. Folgt aus eine Bejahung der Frage 3, daß es einem Mitgliedstaat untersagt ist, die Einfuhr von durch eine Privatperson gelieferten Gegenständen aus einem anderen Mitgliedstaat der Mehrwertsteuer zu unterwerfen, wenn die Lieferung dieser Gegenstände durch eine Privatperson innerhalb des Mitgliedstaats dieser Steuer nicht unterliegen würde?"

4. Das Vorlageurteil ist bei der Kanzlei des Gerichtshofes am 30. Januar 1981 in das Register eingetragen worden.

Gemäß Artikel 20 des Protokolls über die Satzung des Gerichtshofes der EWG haben schriftliche Erklärungen eingereicht: die Gesellschaft mit beschränkter Haftung Gaston Schul, vertreten durch die Rechtsanwaltssozietät Barents, Gasille & Mout, Den Haag, die niederländische Regierung, vertreten durch Herrn F. Italianer als Bevollmächtigten des Ministers für Auswärtige Angelegenheiten, der Rat der Europäischen Gemeinschaften, vertreten durch Herrn Raffaello Fornasier als Bevollmächtigten, sowie die Kommission der Europäischen Gemeinschaften, vertreten durch Herrn D. Gilmour als Bevollmächtigten, unterstützt von Herrn T. van Rijn.

Der Gerichtshof hat auf Bericht des Berichterstatters nach Anhörung des Generalanwalts beschlossen, die mündliche Verhandlung ohne vorherige Beweisaufnahme zu eröffnen. Er hat jedoch die Parteien des Ausgangsverfahrens, die Regierungen der Mitgliedstaaten sowie den Rat und die Kommission aufgefordert, sich vor der mündlichen Verhandlung zu den Gründen für die Regelung in der Sechsten Richtlinie zu äußern, die eine Besteuerung bei der Einfuhr vorsieht, selbst wenn — wie bei Lieferungen zwischen Privatpersonen — die Befreiung von der Steuer bei der Ausfuhr ausgeschlossen ist, sowie zur Vereinbarkeit dieser Regelung mit Artikel 95 und den allgemeinen Grundsätzen des Vertrages.

Die Firma Gaston Schul, die niederländische Regierung, die italienische Regierung, vertreten durch den Avvocato dello Stato, Marcello Conti, sowie der Rat und die Kommission haben Antworten eingereicht.

II — Beim Gerichtshof eingereichte schriftliche Erklärungen

Zu den Vorabentscheidungsfragen

1. Die Firma *Gaston Schul* weist zunächst darauf hin, daß die Lieferung des in Frage stehenden Bootes an den Voreigentümer in Frankreich der Umsatzsteuer unterlegen habe und daß der Voreigentümer im Zusammenhang mit der Ausfuhr in die Niederlande keine Erstattung der von ihm gezahlten Steuer erhalten habe.

a) Im Hinblick auf die *erste Frage* hebt die Firma Schul hervor, nach der Rechtsprechung des Gerichtshofes gelte das Verbot des Artikels 13 Absatz 2 EWG-Vertrag grundsätzlich für jede finanzielle Belastung unabhängig von ihrer Bezeichnung und der Art ihrer Erhebung, die den aus einem anderen Mitgliedstaat eingeführten Waren beim Überschreiten der Grenze auferlegt werde. Dieses Verbot erfasse allein die finanziellen Belastungen nicht, die zu einer allgemeinen inländischen Abgabenregelung gehörten, welche einheimische und eingeführte Erzeugnisse systematisch nach den gleichen Kriterien und auf der gleichen Handelsstufe erfasse.

Im vorliegenden Fall sei anzumerken, daß die Umsatzsteuer, die auf das eingeführte Boot erhoben worden sei, in den Niederlanden zwar Teil einer „allgemeinen inländischen Abgabenregelung [sei], die systematisch sämtliche inländischen und eingeführten Waren ... erfaßt" — im Sinne des Urteils des Gerichtshofes vom 28. Juni 1978 in der Rechtssache 70/77 (Simmenthal, Slg. 1978, 1453) —, diese Besteuerung erfolge aber weder nach den gleichen Kriterien noch auf der gleichen Handelsstufe. Die Kriterien seien unterschiedlich, da die inländischen Erzeugnisse im Falle des Verkaufs durch Privatpersonen der Umsatzsteuer nicht unterworfen seien; die Handelsstufe sei nicht die gleiche, weil die inländischen Erzeugnisse nicht auf der Stufe des Verkaufs und der Lieferung durch Privatpersonen besteuert würden.

Die erste Frage sei daher wie folgt zu beantworten:

„Die Umsatzsteuer, die ein Mitgliedstaat bei der Einfuhr von Gegenständen aus einem anderen Mitgliedstaat erhebt, die von einer Privatperson geliefert werden, ist als eine Abgabe mit gleicher Wirkung wie Einfuhrzölle im Sinne von Artikel 13 Absatz 2 EWG-Vertrag anzusehen, wenn die Umsatzsteuer bei der Lieferung von Gegenständen, die sich bereits in diesem Mitgliedstaat befinden, durch eine Privatperson nicht erhoben wird."

b) Was die *zweite Frage* betrifft, hebt die Firma Schul hervor, daß nach der Rechtsprechung des Gerichtshofes bei der Anwendung von Artikel 95 außer dem Satz der Abgaben auch die Bestimmungen über die Bemessungsgrundlage und die Einzelheiten der Erhebung der verschiedenen Abgaben zu berücksichtigen seien, denn das entscheidende Kriterium für den Vergleich sei die tatsächliche Auswirkung jeder Steuer auf die inländischen Produkte einerseits und die eingeführten Erzeugnisse andererseits.

Die niederländischen Rechtsvorschriften sähen aber insoweit eine andere Bemessungsgrundlage für die Erhebung der Umsatzsteuer vor, als inländische Erzeugnisse nur erfaßt würden, wenn die Lieferung durch einen Steuerpflichtigen gegen Entgelt erfolge, während die eingeführten Erzeugnisse allein aufgrund ihrer Einfuhr belastet würden. Dieser Unterschied habe eine tatsächliche Auswirkung auf die inländischen und die eingeführten Erzeugnisse, denn selbst bei gleichem Abgabensatz sei die Belastung unterschiedlich, da die Bemessungsgrundlage für das eingeführte Erzeugnis die in einem anderen Mitgliedstaat gezahlte Umsatzsteuer mitumfasse.

Die zweite Frage, die für den Fall der Verneinung der ersten Frage gestellt worden sei, sei demnach wie folgt zu beantworten:

„Die Umsatzsteuer, die ein Mitgliedstaat bei der Einfuhr von Gegenständen aus einem anderen Mitgliedstaat erhebt, die von einer Privatperson geliefert werden, ist im Sinne von Artikel 95 EWG-Vertrag als eine inländische Abgabe anzusehen, die höher ist als die auf gleichartige inländische Gegenstände erhobene Abgabe, wenn auf die Lieferung von Gegenständen, die sich bereits in diesem Mitgliedstaat befinden, keine Umsatzsteuer erhoben wird, falls die Lieferung durch eine Privatperson erfolgt."

c) Was die *dritte Frage* betreffe, stelle Artikel 2 Nr. 2 der Sechsten Richtlinie, anstatt den freien Warenverkehr zu fördern, ein Hemmnis für diesen dar, das Abgaben mit gleicher Wirkung vergleichbar sei. Diese Bestimmung sei insoweit unwirksam, als sie weder eine Ausnahme zugunsten der Einfuhr im Rahmen von durch Privatpersonen erbrachten Lieferungen vorsehe, noch in anderer Weise eine Doppelbesteuerung vermeide, z. B. indem sie vorschreibe, daß bei der Ausfuhr aus einem anderen Mitgliedstaat die in diesem Mitgliedstaat erhobene Umsatzsteuer vollständig oder teilweise erstattet werde.

Die dritte Frage sei daher wie folgt zu beantworten:

„Artikel 2 Nr. 2 der Sechsten Richtlinie zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern ist mit dem EWG-Vertrag unvereinbar und deshalb ungültig, soweit diese Bestimmung den Mitgliedstaaten vorschreibt, die Einfuhr von Gegenständen aus anderen Mitgliedstaaten der Mehrwertsteuer zu unterwerfen,

— ohne entweder eine Ausnahme für durch Privatpersonen gelieferte Gegenstände vorzusehen, die bei Lieferung innerhalb des betreffenden Mitgliedstaats dieser Steuer nicht unterliegen

— oder ohne andere Maßnahmen zu ergreifen, um eine Doppelbesteuerung beim Verkehr von Privatpersonen gehörenden Gegenständen zwischen den Mitgliedstaaten zu verhindern."

d) Was die *vierte Frage* betrifft, wird geltend gemacht, Artikel 2 Nr. 2 der Sechsten Richtlinie könne, da er unwirksam sei, die Verpflichtungen, die für die Mitgliedstaaten aufgrund der Artikel 13 und 95 EWG-Vertrag bestünden, nicht abändern.

Die Antwort auf die *vierte Frage* sei daher wie folgt:

„Aus der Antwort auf die dritte Frage folgt, daß es beim gegenwärtigen Stand des Gemeinschaftsrechts einem Mitgliedstaat verboten ist, die Einfuhr von durch eine Privatperson gelieferten Gegenständen aus einem anderen Mitgliedstaat der Mehrwertsteuer zu unterwerfen, wenn die Lieferung dieser Gegenstände durch eine Privatperson innerhalb des Mitgliedstaats dieser Steuer nicht unterliegt."

2. Die *niederländische Regierung* trägt vor, Artikel 1 des niederländischen Gesetzes über die Umsatzsteuer stehe im Einklang mit Artikel 2 der Sechsten Richtlinie. Diese Richtlinie bezwecke in Übereinstimmung mit den Zielen des EWG-Vertrags die teilweise Harmonisierung der nationalen Rechtsvorschriften über die Umsatzsteuern.

Diese Harmonisierung sei deshalb geboten, weil die Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern von dem Grundsatz ausgingen, daß die Verbrauchsteuern wie z. B. die Umsatzsteuern in dem Land zu erheben seien, in dem die in Frage stehenden Gegenstände oder Dienstleistungen genutzt würden (Bestimmungslandgrundsatz). Die Anwendung dieses Grundsatzes setze voraus, daß es Steuergrenzen gebe, denn der Verbrauch eines Gegenstandes in einem Mitgliedstaat werde mit der in diesem Mitgliedstaat geltenden Umsatzsteuer belegt. Die Steuer erfasse deshalb nicht nur die Lieferungen von Gegenständen, die die Unternehmer im Inland durchführten, sondern auch die Einfuhr von Gegenständen unabhängig davon, wer die Einfuhr durchführe und was die Rechtsgrundlage dieser Einfuhr sei.

a) Was die *erste Frage* angeht, ist die niederländische Regierung der Auffassung, die Erhebung der Umsatzsteuer bei der Einfuhr von Waren aus einem anderen Mitgliedstaat durch eine Privatperson stelle keine Abgabe mit gleicher Wirkung im Sinne des Artikels 13 Absatz 2 EWG-Vertrag dar.

Diese Bestimmung betreffe, wie der Gerichtshof in seinem Urteil vom 19. Juli 1973 in der Rechtssache 77/72 (Capolongo, Slg. 1973, 611) festgestellt habe, alle anläßlich oder wegen der Einfuhr geforderten Abgaben, die dadurch, daß sie eingeführte Waren spezifisch träfen, deren Gestehungspreis erhöhten und damit die gleiche einschränkende Wirkung auf den freien Warenverkehr hätten wie ein Zoll. Dagegen seien nach diesem Urteil finanzielle Belastungen wie die Umsatzsteuer, da sie Bestandteil einer allgemeinen inländischen Abgabenregelung seien, die einheimische und eingeführte Erzeugnisse systematisch nach denselben Kriterien erfasse, nicht als Abgaben mit gleicher Wirkung anzusehen.

Die Besteuerung der Lieferung von Gegenständen durch Unternehmer im Inland entspreche einem steuerlichen Druck, der auf diese Gegenstände ausgeübt werde, bevor ihr Verbrauch beginne, und der sich dann auf die Verwendung oder den vollständigen Verbrauch erstrecke. Es sei daher nicht erforderlich, eventuelle Lieferungen durch Privatpersonen in einem späteren Stadium ebenfalls der Umsatzsteuer zu unterwerfen, weil die vollständige Verwendung besteuert sei, denn der Unternehmer habe im Zeitpunkt der Lieferung an die erste Privatperson die Umsatzsteuer auf den Preis des Gegenstandes im Neuzustand gezahlt. Andererseits hätte das Fehlen einer solchen Besteuerung bei der Einfuhr eine Ungleichheit gegenüber der Situation zur Folge, in der dieselbe Privatperson sich befunden hätte, wenn sie denselben Gegenstand im Inland erworben hätte. Gerade um diesen Vorteil auszuschließen, sei die Einfuhr von Gegenständen grundsätzlich immer der nationalen Steuer unterworfen.

b) Die *zweite Frage* sei ebenfalls zu verneinen. Bei der Einfuhr von Waren, deren Verbrauch bereits außerhalb des Hoheitsgebiets der Niederlande begonnen habe, beziehe sich die Besteuerung nämlich auf den vereinbarten Verkaufspreis oder aber auf den Verkaufswert, von denen man annehmen könne, daß sie den Wert der Waren unter Berücksichtigung der verbleibenden Verwertungsdauer darstellten. Dadurch, daß man den Verkaufspreis oder den Verkaufswert der Besteuerung zugrunde lege, erhalte man unter Bezugnahme auf die verbleibende Verbrauchsdauer solcher Waren steuerlich die gleiche Situation wie bei Waren, die sich bereits im Inland auf der gleichen Verbrauchsstufe befinden oder die nach einem entsprechenden teilweisen Verbrauch weiterverkauft worden seien. Daraus ergebe sich, daß die Erhebung der Umsatzsteuer bei der Einfuhr von Erzeugnissen durch Privatpersonen im Sinne des Artikels 95 EWG-Vertrag auch nicht als eine höhere inländische Abgabe anzusehen sei, als sie gleichartige inländische Waren zu tragen haben.

c) In Anbetracht der Tatsache, daß die ersten beiden Fragen zu verneinen seien, seien die *dritte und die vierte Frage* gegenstandslos.

3. Die Erklärungen des *Rates*, der nur zur dritten Frage, die die Gültigkeit der Sechsten Richtlinie betrifft, Stellung nimmt, lassen sich wie folgt zusammenfassen:

a) Die *Sechste Richtlinie* habe die Schaffung eines gemeinsamen Mehrwertsteuersystems zum Gegenstand. Sie führe jedoch kein vollständiges System ein, das alle Einzelbestimmungen umfasse, die seine einheitliche Anwendung in allen Mitgliedstaaten ermöglichten, sondern sie harmonisiere die nationalen Steuersysteme nur zum Teil in der Weise, daß die Mitgliedstaaten einen weiten Ermessensspielraum bei der Festlegung der Steuersätze und der Definition der bei der Anwendung der Steuer verwendeten Begriffe behielten. Sie beziehe sich insbesondere auf die wirtschaftlichen Tätigkeiten, die berufsmäßig ausgeübt würden, erstrecke sich aber auch auf alle sonstigen Transaktionen, selbst solche nicht kommerzieller Art.

Diese Harmonisierung beruhe einerseits auf der Aufrechterhaltung der Steuergrenzen, d. h. der Abschottung der Steuersysteme der Mitgliedstaaten und andererseits auf einer fortschreitenden Vereinheitlichung dieser Systeme. Einstweilen würden die Unterschiede zwischen den nationalen Systemen an der Grenze durch ein System der Besteuerung bei der Einfuhr und der steuerlichen Entlastung bei der Ausfuhr ausgeglichen. Das Ausgleichssystem sei jedoch insoweit unvollständig, als Unterschiede zwischen den noch nicht harmonisierten Rechtsvorschriften zu Besteuerungen führen könnten, denen keine steuerlichen Entlastungen gegenüberstünden.

Was insbesondere Artikel 2 der Sechsten Richtlinie angehe, seien die Mitgliedstaaten verpflichtet, bei im Inland durchgeführten Transaktionen die Mehrwertsteuer nur bei Transaktionen zu erheben, die von einem Steuerpflichtigen im Sinne des Artikels 4 der Richtlinie durchgeführt würden. Dieser Artikel belasse den Mitgliedstaaten einen Ermessungsspielraum, insbesondere im Hinblick auf Gelegenheitsgeschäfte. Dagegen seien die Mitgliedstaaten bei Einfuhren verpflichtet, die Mehrwertsteuer auf alle Einfuhren von Gegenständen zu erheben, ohne daß ihnen ein Ermessensspielraum belassen werde.

Um zu vermeiden, daß derselbe Gegenstand zweimal besteuert werde, nämlich im Ausfuhrland und im Einfuhrland, verpflichte Artikel 15 Nr. 1 der Richtlinie den Ausfuhrmitgliedstaat, Lieferungen

von Gegenständen, die durch den Verkäufer oder für dessen Rechnung nach Orten außerhalb seines Hoheitsgebietes versandt würden, von der Steuer zu befreien. Im Normalfall und jedenfalls bei kommerziellen Geschäften gebe es daher keine Doppelbesteuerung, sondern lediglich die Erhebung der Mehrwertsteuer im Einfuhrland. Es könne jedoch sein, daß bei Geschäften, an denen keine Steuerpflichtigen beteiligt seien, die Gegenüberstellung der nur zum Teil harmonisierten nationalen Systeme zu einer Besteuerung bei der Einfuhr führe, ohne daß eine steuerliche Entlastung bei der Ausfuhr erfolge.

b) Der Rat ist der Auffassung, das so beschriebene System sei *mit den Bestimmungen des EWG-Vertrags vereinbar.* Er prüft zu diesem Zweck Artikel 95 sowie die Artikel 12 und 13 EWG-Vertrag.

Artikel 95 EWG-Vertrag werde durch Artikel 2 der Richtlinie nicht berührt, da diese Bestimmung die Erhebung von Einfuhrabgaben nicht generell verbiete, sondern allein die Erhebung von Abgaben, die höher seien als diejenigen, die gleichartige inländische Waren zu tragen hätten.

Auch die Verpflichtung der Mitgliedstaaten, bei der Einfuhr eine Besteuerung vorzunehmen, der keine steuerliche Entlastung bei der Ausfuhr entspreche, falle nicht in den Anwendungsbereich der Artikel 12 oder 13 und dies aus drei Gründen: Das Phänomen einer solchen Besteuerung sei nebensächlich, da es nur in den seltenen Fällen des Unterschiedes zwischen den nationalen Systemen auftreten könne, es sei vorübergehend, da es mit einer Phase der teilweisen Harmonisierung der nationalen Systeme in Verbindung stehe, und es sei unerläßlich für das Funktionieren des Systems. Wenn die Geschäfte zwischen Privatpersonen unabhängig davon in der gleichen Weise behandelt werden müßten, ob sie im Inland oder über die Grenze hinweg abgewickelt würden, verlören die Steuergrenzen ihre Wirksamkeit, da es für eine Privatperson, die einen Gegenstand zum günstigsten, in einem anderen Mitgliedstaat geltenden Mehrwertsteuersatz kaufen wolle, ausreiche, ihn durch eine andere Privatperson kaufen und an sich übertragen zu lassen.

c) Der Rat schlägt daher vor, die *dritte Frage* dahin zu beantworten, daß die den Mitgliedstaaten durch Artikel 2 der Sechsten Richtlinie auferlegte Verpflichtung, bei der Einfuhr von Gegenständen, auch wenn sie von Privatpersonen gekauft worden sind, die Mehrwertsteuer zu erheben, nicht gegen Artikel 95 EWG-Vertrag verstoße. Sie könne aufgrund ihres Gegenstandes auch nicht als eine Verpflichtung angesehen werden, die die Erhebung einer Abgabe mit gleicher Wirkung wie einen Zoll im Sinne der Artikel 12 und 13 EWG-Vertrag mit sich bringe. In jedem Fall müsse sie als Übergangsbestimmung und als notwendiges Mittel zur fortschreitenden Verwirklichung der steuerlichen Harmonisierung und zur Verhinderung von Mißbräuchen, die sich anderenfalls daraus ergeben könnten, daß es sich um eine teilweise Harmonisierung handelt, zulässig sein.

4. Die *Kommission* gibt zu, daß das niederländische Mehrwertsteuersystem zu einer Beschränkung des freien Warenverkehrs führe, da der Verkauf von Gebrauchtgegenständen zwischen Privatpersonen in den Niederlanden der Mehrwertsteuer nicht unterworfen sei, während Gegenstände, die unter den entsprechenden Umständen in einem anderen Mitgliedstaat gekauft und in die Niederlande eingeführt würden, dieser Steuer unterlägen. Sie vertritt jedoch die Auffassung, weder die Sechste Richtlinie

noch die Erhebung der im Streit befindlichen Steuer sei mit dem EWG-Vertrag unvereinbar. Dazu untersucht sie zunächst die Vereinbarkeit des niederländischen Systems mit der Richtlinie, um sich in der Folge mit der Prüfung der Vereinbarkeit der Richtlinie mit den Artikeln 13 und 95 EWG-Vertrag zu befassen.

a) Was die Frage der *Vereinbarkeit des niederländischen Systems mit der Sechsten Richtlinie* angehe, sei von dem Besteuerungsverfahren auszugehen. Die Steuer werde auf jeder Produktions- und Vertriebsstufe bis zum Endverbraucher in der Art erhoben, daß jeder Steuerpflichtige, der zu der Handelskette gehöre, verpflichtet sei, sie nach Abzug des an den vorangehenden Steuerpflichtigen gezahlten Betrages zu erheben und an den Fiskus zu zahlen. Die Steuer werde in jedem steuerlichen Hoheitsgebiet nach den gleichen Kriterien und Methoden erhoben, wobei es den Mitgliedstaaten jedoch freistehe, ihre eigenen Steuersätze festzulegen. Beim Verkauf durch Privatpersonen werde keine Mehrwertsteuer gefordert, soweit der Verkauf im steuerlichen Hoheitsgebiet eines Mitgliedstaats stattfinde, da Privatpersonen keine Steuerpflichtigen im Sinne der Richtlinie seien.

Artikel 15 der Richtlinie sehe ein Recht auf Befreiung von der Steuer im Falle der Ausfuhr vor. Die ausgeführten Waren würden beim Eintritt in einen anderen Mitgliedstaat der Mehrwertsteuer dieses Mitgliedstaats unterworfen, und zwar nach Artikel 12 Absatz 5 der Richtlinie zum gleichen Satz, der für die Lieferung des gleichen Gegenstands im Inland gelte.

Artikel 32 enthalte jedoch besondere Bestimmungen für Gebrauchtgegenstände, für die der Rat bis zum 31. Dezember 1977 eine gemeinschaftliche Regelung für die Besteuerung habe erlassen sollen. Nach diesem Artikel hätten die Mitgliedstaaten, die auf diesem Gebiet bei Inkrafttreten der Richtlinie eine Sonderregelung angewendet hätten, diese bis zur Anwendung dieser Gemeinschaftsregelung beibehalten können.

Daraus ergebe sich, daß unbestreitbar zwar ein Recht auf Steuerabzug bei der Ausfuhr von neuen Gegenständen bestehe — so daß sich die Frage der Doppelbesteuerung nicht stelle —, daß die Richtlinie sich aber nicht klar ausdrücke, was Gebrauchtgegenstände betreffe, die eine Privatperson einführe, nachdem sie sie im Wege eines Geschäfts mit einer anderen Privatperson erworben habe. In dieser Hinsicht diskutiert die Kommission zunächst die Tragweite des Artikels 32, der den Verkauf von Gebrauchtgegenständen betreffe und es den Mitgliedstaaten gestatte, die bei ihnen geltende Regelung bis zum Inkrafttreten einer Gemeinschaftsregelung anzuwenden. Die Kommission ist der Auffassung, daß diese Bestimmung nur für die Steuerpflichtigen gelte, und kommt zu der Schlußfolgerung, daß der Verkauf von Gebrauchtgegenständen zwischen Privatpersonen in einem Mitgliedstaat unter die Regelung der Sechsten Richtlinie falle und nicht steuerpflichtig sei.

Danach erläutert die Kommission die Auffassung, daß die Mehrwertsteuer bei der Einfuhr von Gebrauchtgegenständen durch eine Privatperson erhoben werden könne, wenn diese Gegenstände aufgrund eines mit einer anderen Privatperson abgeschlossenen Geschäftes erworben worden seien. Diese Auffassung könne auf die eindeutige Formulierung des Artikels 2 Nr. 2 der Richtlinie gestützt werden, der bestimme, daß die Einfuhr von Gegenständen steuerpflichtig sei. Die dadurch geschaffene Verpflichtung habe absoluten Charakter, was im übrigen durch andere Bestimmungen der Richtlinie bestätigt werde, die den gleichen Unterschied zwischen

im Inland abgeschlossenen Geschäften und Einfuhren machten.

Dieser Auffassung könne nicht entgegengehalten werden, daß das derart beschriebene System bei den Gebrauchtgegenständen, die bereits einmal auf der Stufe des Endverbrauchers mit der Steuer belegt worden seien, zu einer Doppelbesteuerung führe, denn die Doppelbesteuerung sei durch die Sechste Richtlinie, der es nicht gelungen sei, die Mehrwertsteuer im innergemeinschaftlichen Handel für alle Arten von Transaktionen zu neutralisieren, nicht rechtswidrig gemacht worden.

Die Kommission fügt hinzu, eine zweite Auslegung sei möglich, der sie sich jedoch nicht anschließen werde. Diese Auffassung gehe von der Annahme aus, daß die Einführung des Mehrwertsteuersystems das Ziel habe, im Wettbewerb sowohl auf nationaler Ebene als auch auf der Ebene der Gemeinschaft die steuerliche Neutralität bei der Erhebung der Steuer sicherzustellen. So bestätige Artikel 10 der Richtlinie die innere Gleichwertigkeit des Steuertatbestandes im Inland, nämlich die Lieferung der Gegenstände, und des Steuertatbestandes bei der Einfuhr, nämlich die Einführung derselben Gegenstände in das betreffende Land, ebenso wie Artikel 12 Absatz 5 der Richtlinie bestimme: „Bei der Einfuhr eines Gegenstandes ist der gleiche Satz anzuwenden, der für die Lieferung des gleichen Gegenstands im Inland gilt." Im vorliegenden Fall könne man aber der Auffassung sein, daß weder eine Gleichwertigkeit des Steuertatbestandes noch, a fortiori, des bei der Einfuhr angewandten Satzes vorliege, da die entsprechende Transaktion auf dem Inlandsmarkt, nämlich der Verkauf zwischen Privatleuten, nicht zur Erhebung einer Steuer führe.

Dieser Auslegung sei jedoch entgegenzuhalten, daß die entscheidenden Worte in Artikel 12 Absatz 5 der Richtlinie „die Lieferung des gleichen Gegenstands" seien, während diese Formulierung in der vorangehenden Argumentation so ausgelegt worden sei, als bedeute sie eine gleichartige Transaktion, d. h. die Lieferung eines Gebrauchtgegenstandes durch eine Privatperson an eine andere Privatperson. Darüber hinaus sei einzuwenden, daß der für Gebrauchtgegenstände geforderte Preis die ursprünglich erhobene Mehrwertsteuer widerspiegele und daß daher ein Ausgleich für die Steuer zu schaffen sei, die auf die Preise der Gebrauchtgegenstände auf dem Binnenmarkt durchschlage.

Die Kommission ist daher der Auffassung, daß eine Steuer, die bei der Einfuhr von Gebrauchtgegenständen erhoben werde, die von Privatpersonen aufgrund eines mit anderen Privatpersonen abgeschlossenen Geschäfts erworben worden seien, mit der Sechsten Richtlinie vereinbar sei.

b) Was *die Vereinbarkeit der Sechsten Richtlinie mit den Bestimmungen des EWG-Vertrags* betrifft, ist die Kommission der Meinung, die im Rahmen des Systems der Mehrwertsteuer erhobenen Abgaben könnten im Lichte der Rechtsprechung des Gerichtshofes nicht als unter Artikel 13 Absatz 2 fallend angesehen werden, sondern müßten nach Artikel 95 beurteilt werden. Die in Frage stehende Abgabe sei nämlich Teil des Systems der Mehrwertsteuer, die eine in der gesamten Gemeinschaft auf der Grundlage der gleichen Kriterien angewandte inländische Verbrauchsteuer sei.

Der Gerichtshof habe im Urteil vom 31. Mai 1979 in der Rechtssache 132/78 (Denkavit, Slg. 1979, 1923) die Auffassung vertreten, eine Abgabe sei nur dann Teil einer allgemeinen inländischen Abgabenregelung, „wenn sie ein einheimisches und ein gleiches eingeführtes Erzeugnis in gleicher Höhe auf der glei-

chen Handelsstufe erfaßt und wenn der Steuertatbestand ebenfalls für beide Erzeugnisse derselbe ist". Es sei jedoch zweifelhaft, ob diese Überlegung im vorliegenden Fall einschlägig sei, da das Denkavit-Urteil ein System von steuerähnlichen Abgaben in Verbindung mit dem Gesundheitsschutz betreffe, das mit der im Streit befindlichen Abgabe nicht vergleichbar sei.

Gehe man daher von der Annahme aus, daß Artikel 95 und nicht Artikel 13 EWG-Vertrag im vorliegenden Fall einschlägig sei, bestehe die Hauptfrage darin, ob die Erhebung der Abgabe eine diskriminierende steuerliche Belastung zur Folge habe. Diese Frage sei zu verneinen.

Artikel 95 erlaube es, einen Ausgleich für jede Abgabe zu schaffen, die gleichartige inländische Waren in jedem Stadium ihrer Existenz mittelbar oder unmittelbar zu tragen hätten. Der Verkauf von Gebrauchtgegenständen durch Privatpersonen werde mittelbar von einer inländischen Abgabe im Sinne des Artikels 95 Absatz 1 erfaßt, da die bei der Lieferung der neuen Gegenstände durch Steuerpflichtige auf dem Inlandsmarkt erhobene Steuer auf den Marktpreis der Gebrauchtgegenstände im Verhältnis des darin enthaltenen Steueranteils durchschlage. Die bei der Einfuhr erhobene Steuer schaffe daher zu Recht einen Ausgleich für die Steuer, die auf die Ware im Neuzustand erhoben worden sei.

c) Im Ergebnis schlägt die Kommission vor, der Gerichtshof solle die Vorlagefragen dahin gehend beantworten, daß die Mehrwertsteuer, die von den Niederlanden bei der Einfuhr von Gebrauchtgegenständen durch eine Privatperson erhoben werde, die aufgrund eines mit einer anderen Privatperson abgeschlossenen Geschäfts erworben worden seien, nicht als eine Abgabe mit gleicher Wirkung wie Zölle anzusehen sei, sondern daß sie Teil einer inländischen Abgabenregelung sei. Diese Abgabe sei nicht diskriminierend und daher mit Artikel 95 EWG-Vertrag vereinbar, da die im Inland verbrauchten Waren mittelbar eine gleiche Abgabe wie die bei der Einfuhr erhobene zu tragen hätten.

Die die Gültigkeit der Sechsten Richtlinie betreffenden Fragen seien daher gegenstandslos.

Zu den vom Gerichtshof gestellten Fragen

1. Zu den Gründen und den Folgen der Regelung

a) Nach Meinung der Firma *Gaston Schul* beruht die Regelung der Sechsten Richtlinie, nach der die Umsatzsteuer bei der Einfuhr selbst auf Lieferungen durch Privatpersonen erhoben wird, während die Steuerbefreiung bei der Ausfuhr nur für Lieferungen durch Steuerpflichtige vorgesehen ist, eher auf einem Versehen als auf Absicht. Es sei durchaus möglich, für Privatpersonen, die Gegenstände ausführten, einen Anspruch auf Steuererstattung gegen Nachweis der Besteuerung des Gegenstands bei der Einfuhr in einen anderen Mitgliedstaat vorzusehen.

b) Die *niederländische* und die *italienische Regierung* sowie der *Rat* und die *Kommision* sind sich in der Auffassung einig, daß die Doppelbesteuerung, zu der die Sechste Richtlinie bei Lieferungen zwischen Privatpersonen führe, eine Folge der auf diesem Gebiet nur teilweise durchgeführten Harmonisierung sei, die die Steuergrenzen fortbestehen lasse.

Die niederländische Regierung fügt hinzu, die Zahl der Fälle, in denen es eine Doppelbesteuerung gebe, und deren Bedeutung seien sehr beschränkt. Der Erlaß einer Regelung, die jede Form von Doppelbesteuerung verhüte, bringe

Schwierigkeiten gesetzgeberischer und praktischer Art mit sich, die vielleicht in keinem vernünftigen Verhältnis zu den damit zusammenhängenden finanziellen und wirtschaftlichen Interessen stünden.

Die italienische Regierung trägt vor, während die Besteuerung der eingeführten Waren in jedem Fall erforderlich sei, um die Wettbewerbsneutralität im innergemeinschaftlichen Handel zu erreichen, verschaffe eine eventuelle Erstattung der Vorsteuer an den Endverbraucher diesem einen ungerechtfertigten Vorteil, der ihn zur Ausfuhr anreize.

2. Zur Vereinbarkeit mit dem Geist des Artikels 95 und den allgemeinen Grundsätzen

a) Die Firma *Gaston Schul* ist der Auffassung, eine Regelung, die zu einer unterschiedlichen Behandlung je nachdem führe, ob eine Privatperson einen Gegenstand von einer anderen Privatperson in demselben Staat oder in einem anderen Mitgliedstaat kaufe, verstoße sowohl gegen den in Artikel 95 verankerten Grundsatz der Nichtdiskriminierung als auch gegen das Verbot von Abgaben mit gleicher Wirkung. Sie sei außerdem unvereinbar mit dem Ziel der Harmonisierung, das darin bestehe, innerhalb der Gemeinschaft Bedingungen sicherzustellen, die den auf einem inländischen Markt bestehenden entsprächen, und eine Besteuerung in mehreren Phasen innerhalb des Gemeinsamen Marktes zu verhindern.

b) Die *niederländische* und die *italienische Regierung* sowie der *Rat* und die *Kommission* sind der Meinung, es widerspreche weder dem Geist des Artikels 95 noch den allgemeinen Grundsätzen des Gemeinschaftsrechts, einen Gegenstand bei der Einfuhr zu besteuern, auch wenn die steuerliche Entlastung bei der Ausfuhr ausgeschlossen sei.

Die niederländische Regierung fügt hinzu, Artikel 95 beziehe sich nicht auf eine durch eine Gemeinschaftsregelung vorgeschriebene Abgabe, die in der gleichen Form für alle Mitgliedstaaten gelte und daher die inländischen Produkte eines Mitgliedstaates nicht zum Nachteil der Produkte der anderen Mitgliedstaaten begünstige. Die allgemeinen Grundsätze des Gemeinschaftsrechts, insbesondere der Grundsatz der Gleichbehandlung, verböten die Doppelbesteuerung nicht allgemein.

Die italienische Regierung legt dar, eine nicht zu rechtfertigende privilegierte Stellung ergebe sich gerade dann, wenn Privatpersonen, die Gebrauchtgegenstände ins Ausland lieferten, Anspruch auf Erstattung der Mehrwertsteuer hätten, während der private Verbraucher, der den Gegenstand im Inland weiterverkaufe, keinerlei Erstattung erhalte.

Nach Auffassung der Kommission stellt die Tatsache, daß Lieferungen, die Privatpersonen über die Grenzen hinweg durchführten, stärker belastet würden als die gleichen Lieferungen im Hoheitsgebiet eines Mitgliedstaats, gewiß eine Schwäche des Systems dar, sie sei aber deshalb noch nicht rechtswidrig. Das Problem der Doppelbesteuerung, das sich im übrigen auch auf dem Gebiet der Verbrauchsteuern auf alkoholische Getränke, Tabak und Erdölprodukte stelle, müsse durch die Harmonisierung der steuerlichen Bestimmungen gelöst werden.

III — Mündliche Verhandlung

Die Gesellschaft mit beschränkter Haftung Gaston Schul, vertreten durch Rechtsanwalt W. Alexander, Den Haag, die französische Regierung, vertreten durch Herrn A. Carnelutti, die italienische Regierung, vertreten durch Herrn

Conti, der Rat der Europäischen Gemeinschaften, vertreten von Herrn R. Fornasier, unterstützt von Herrn A. Brautigam, und die Kommission der Europäischen Gemeinschaften, vertreten durch die Herren D. Gilmour, T. van Rijn und G. Romoli Venturi, haben in der Sitzung vom 14. Oktober 1981 mündliche Ausführungen gemacht und die vom Gerichtshof gestellten Fragen beantwortet.

Der Generalanwalt hat seine Schlußanträge in der Sitzung vom 16. Dezember 1981 vorgetragen.

Entscheidungsgründe

1 Der Gerechtshof 's-Hertogenbosch hat mit Urteil vom 19. Dezember 1980, beim Gerichtshof eingegangen am 30. Januar 1981, gemäß Artikel 177 EWG-Vertrag vier Fragen nach der Auslegung der Artikel 13 und 95 EWG-Vertrag sowie nach der Gültigkeit des Artikels 2 Nr. 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) zur Vorabentscheidung vorgelegt.

2 Die Gesellschaft mit beschränkter Haftung Gaston Schul Douane Expediteur BV, eine Zollspedition, führte am 16. Februar 1979 ein gebrauchtes Sport- und Vergnügungsboot im Auftrag und auf Rechnung eines Privatmannes mit Wohnsitz in den Niederlanden ein, der es in Frankreich von einem anderen Privatmann gekauft hatte. Die niederländische Steuerverwaltung erhob auf diese Einfuhr die Mehrwertsteuer in Höhe von 18 % des Kaufpreises, den normalen Satz, der innerhalb des Landes auf Lieferungen von Gegenständen gegen Entgelt erhoben wird. Die Erhebung dieser Steuer ist Gegenstand des Ausgangsverfahrens.

3 Die niederländische Verwaltung stützte sich auf das niederländische Gesetz über die Umsatzsteuer von 1968 und insbesondere auf Artikel 1 dieses Gesetzes. Nach dieser Bestimmung wird Umsatzsteuer erstens auf Lieferungen von Gegenständen und auf Dienstleistungen, die von Unternehmern im Rahmen des Unternehmens im Inland ausgeführt werden, und zweitens auf Einfuhren von Gegenständen erhoben. Mit dieser Bestimmung wird Artikel 2 der Zweiten Richtlinie (67/228) des Rates vom 11. April 1967 zur Harmonisierung

der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Struktur und Anwendungsmodalitäten des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems (ABl. S. 1303) — durchgeführt. Diese Bestimmung ist im wesentlichen in Artikel 2 der bereits genannten Sechsten Richtlinie (77/388) des Rates vom 17. Mai 1977 übernommen worden.

4 Nachdem die Beschwerde gegen diese Entscheidung mit der Begründung zurückgewiesen worden war, die Besteuerung sei im Einklang mit den niederländischen Rechtsvorschriften erfolgt, hat die Firma Schul den Gerechtshof 's-Hertogenbosch angerufen. Sie macht geltend, die Besteuerung stehe im Widerspruch zu den Bestimmungen des EWG-Vertrags, insbesondere zu den Artikeln 12 und 13 einerseits und zu Artikel 95 andererseits.

5 Um dieses Vorbringen beurteilen zu können, hat der Gerechtshof die folgenden Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

„1. Ist als eine Abgabe mit gleicher Wirkung wie Einfuhrzölle im Sinne des Artikels 13 Absatz 2 EWG-Vertrag die Erhebung von Umsatzsteuer durch einen Mitgliedstaat bei der Einfuhr von Gegenständen aus einem anderen Mitgliedstaat anzusehen, die von einer Privatperson geliefert werden, wenn auf die Lieferung von Gegenständen, die sich bereits in dem Mitgliedstaat befinden, durch eine Privatperson keine Umsatzsteuer erhoben wird?

2. Für den Fall der Verneinung der Frage 1: Ist die Umsatzsteuer, die ein Mitgliedstaat bei der Einfuhr von Gegenständen aus einem anderen Mitgliedstaat erhebt, die von einer Privatperson geliefert werden, im Sinne von Artikel 95 EWG-Vertrag als eine inländische Abgabe anzusehen, die höher ist als diejenige, die gleichartige inländische Waren zu tragen haben, wenn auf die Lieferung von Gegenständen, die sich bereits in diesem Mitgliedstaat befinden, keine Umsatzsteuer erhoben wird, falls die Lieferung durch eine Privatperson erfolgt?

3. Für den Fall der Bejahung einer der beiden vorhergehenden Fragen: Ist Artikel 2 Nr. 2 der Sechsten Richtlinie zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern mit dem EWG-Vertrag unvereinbar und deshalb ungültig, soweit diese Bestimmung den Mitgliedstaaten vorschreibt, die Einfuhr von Gegenständen aus anderen Mitgliedstaaten der Mehrwertsteuer zu unterwerfen, ohne eine Ausnahme für durch Privatpersonen gelieferte Gegenstände vorzusehen, die

bei Lieferung innerhalb des betreffenden Mitgliedstaats dieser Steuer nicht unterliegen würden?

4. Folgt aus einer Bejahung der Frage 3, daß es einem Mitgliedstaat untersagt ist, die Einfuhr von durch eine Privatperson gelieferten Gegenständen aus einem anderen Mitgliedsaat der Mehrwertsteuer zu unterwerfen, wenn die Lieferung dieser Gegenstände durch eine Privatperson innerhalb des Mitgliedstaats dieser Steuer nicht unterliegen würde?"

6 Die Fragen des vorlegenden Gerichts gehen im wesentlichen dahin, ob es mit den Bestimmungen des Vertrages, insbesondere den Artikeln 12 und 13 einerseits und Artikel 95 andererseits vereinbar ist, wenn ein Staat im Einklang mit den Gemeinschaftsrichtlinien bei der Einfuhr von Waren aus einem anderen Mitgliedstaat, die durch einen Nichtsteuerpflichtigen (im folgenden: Privatperson) geliefert werden, Umsatzsteuer in der Form der Mehrwertsteuer erhebt.

7 Die Klägerin des Ausgangsverfahrens bestreitet die Vereinbarkeit dieser Besteuerung mit dem EWG-Vertrag und macht geltend, vergleichbare Lieferungen, die innerhalb eines Mitgliedstaats von einer Privatperson ausgeführt würden, unterlägen nicht der Mehrwertsteuer. Außerdem trägt sie vor, die Erhebung der Mehrwertsteuer bei der Einfuhr von durch eine Privatperson gelieferten Waren aus einem anderen Mitgliedstaat führe zu einer Steuerkumulierung, da es in diesem Fall — anders als bei Lieferungen durch Steuerpflichtige — keine Erstattung der im Ausfuhrmitgliedstaat erhobenen Mehrwertsteuer gebe. Die bei der Einfuhr solcher Waren erhobene Mehrwertsteuer sei folglich entweder als eine Abgabe mit gleicher Wirkung wie ein Zoll oder als eine diskriminierende inländische Abgabe anzusehen.

Zum gemeinsamen Mehrwertsteuersystem

8 Um die Tragweite dieser Argumente würdigen zu können und die für eine Antwort auf die Vorlagefragen erforderlichen Gesichtspunkte herauszuarbeiten, ist kurz auf die Merkmale des Umsatzsteuersystems in der Form des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems hinzuweisen, auf die es im vorliegenden Fall ankommt.

9 Dieses gemeinschaftliche System ist auf der Grundlage der Artikel 99 und 100 EWG-Vertrag durch die Erste Richtlinie (67/227) des Rates vom 11. April 1967 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuer (ABl. S. 1301) eingeführt worden. Es ist durch die Zweite Richtlinie (67/228) des Rates vom selben Tage ergänzt worden, an deren Stelle die bereits genannte Sechste Richtlinie (77/388) des Rates vom 17. Mai 1977 getreten ist.

10 Nach Artikel 2 der Ersten Richtlinie beruht das gemeinsame Mehrwertsteuersystem auf dem Grundsatz, daß auf Gegenstände und Dienstleistungen bis zur Einzelhandelsstufe einschließlich ungeachtet der Zahl der Umsätze, die auf den vor der Besteuerungsstufe liegenden Produktions- und Vertriebsstufen bewirkt wurden, eine allgemeine, zum Preis der Gegenstände und Dienstleistungen genau proportionale Verbrauchsteuer anzuwenden ist. Jedoch wird bei allen Umsätzen die Mehrwertsteuer nur abzüglich des Mehrwertsteuerbetrags geschuldet, der die verschiedenen Kostenelemente unmittelbar belastet hat. Der Mechanismus des Vorsteuerabzugs ist durch Artikel 17 Absatz 2 der Sechsten Richtlinie so ausgestaltet, daß allein die Steuerpflichtigen befugt sind, von der von ihnen geschuldeten Mehrwertsteuer die Mehrwertsteuer abzuziehen, mit der die Gegenstände bereits vorher belastet worden sind.

11 In diesem allgemeinen Zusammenhang steht Artikel 2 der Sechsten Richtlinie; nach dieser Vorschrift unterliegen der Mehrwertsteuer erstens „Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Inland gegen Entgelt ausführt" (Nr. 1) und zweitens „die Einfuhr von Gegenständen" (Nr. 2). Nach Artikel 4 dieser Richtlinie gilt als „Steuerpflichtiger", wer selbständig und unabhängig von ihrem Ort eine wirtschaftliche Tätigkeit wie die Tätigkeit eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden einschließlich der Tätigkeiten der Urproduzenten, Landwirte sowie der freien Berufe und der diesen gleichgestellten Berufe ausübt. Die „Lieferung eines Gegenstands" ist in Artikel 5 als „die Übertragung der Befähigung, wie ein Eigentümer über einen körperlichen Gegenstand zu verfügen" definiert, während nach Artikel 7 die „Einfuhr eines Gegenstands" vorliegt, „wenn dieser Gegenstand in das Inland ... gelangt".

12 Die Sechste Richtlinie harmonisiert auch die Begriffe Steuertatbestand und Steueranspruch (Artikel 10) sowie die Besteuerungsgrundlage (Artikel 11).

Steuerbefreiungen sind sowohl bei Umsätzen im Inland als auch bei Einfuhren vorgesehen (Artikel 13 und 14). Ausfuhrumsätze und gleichgestellte Umsätze sind von der Steuer befreit (Artikel 15).

13 Es ist hervorzuheben, daß die genannten Richtlinien nur eine teilweise Harmonisierung des Mehrwertsteuersystems bewirken. Beim gegenwärtigen Stand des Gemeinschaftsrechts steht es den Mitgliedstaaten insbesondere frei, die Mehrwertsteuersätze festzulegen, wobei jedoch bei der Einfuhr eines Gegenstands derselbe Satz anzuwenden ist, der für die Lieferung des gleichen Gegenstands im Inland gilt (Artikel 12 der Sechsten Richtlinie).

14 Die Prüfung der genannten Merkmale des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems läßt einerseits den Schluß zu, daß für Umsätze innerhalb eines Mitgliedstaats der Steuertatbestand die von einem Steuerpflichtigen als solchem ausgeführte Lieferung eines Gegenstands gegen Entgelt ist, während bei Einfuhrumsätzen der Steuertatbestand allein darin besteht, daß ein Gegenstand in das Innere eines Mitgliedstaats gelangt, unabhängig davon, ob ein Rechtsgeschäft zugrundeliegt, ob die Leistung gegen Entgelt oder unentgeltlich, durch einen Steuerpflichtigen oder eine Privatperson ausgeführt wird.

15 Daraus folgt andererseits, daß Lieferungen zur Ausfuhr als solche zwar unabhängig davon, ob sie von einem Steuerpflichtigen oder einer Privatperson ausgeführt werden, von der Mehrwertsteuer befreit sind, daß aber allein die Steuerpflichtigen befugt sind, das Recht auf Vorsteuerabzug auszuüben. Infolgedessen können allein die von Steuerpflichtigen oder für deren Rechnung zur Ausfuhr gelieferten Gegenstände von der Mehrwertsteuer des Ausfuhrmitgliedstaats vollständig befreit werden, während die von Privatpersonen oder für deren Rechnung zur Ausfuhr gelieferten Gegenstände mit dieser Steuer im Verhältnis ihres Wertes im Zeitpunkt der Ausfuhr belastet bleiben. Da alle Einfuhren der Mehrwertsteuer des Einfuhrstaats unterliegen, kommt es in diesem Fall zu einer Kumulierung der Steuer im Ausfuhrstaat mit der Steuer im Einfuhrstaat.

16 Auf der Grundlage dieser Merkmale des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems sind die Vorlagefragen zu prüfen.

Zur ersten Frage: Die Auslegung der Artikel 12 und 13 EWG-Vertrag

17 Die erste Frage des Gerechtshof geht im wesentlichen dahin, ob die Erhebung der Mehrwertsteuer bei der Einfuhr von Waren aus einem anderen Mitgliedstaat, die von einer Privatperson geliefert werden, mit den Artikeln 12 und 13 EWG-Vertrag vereinbar ist, wenn eine solche Steuer bei der Lieferung von gleichartigen Waren durch eine Privatperson innerhalb des Einfuhrmitgliedstaats nicht erhoben wird.

18 Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofes gilt das Verbot von Abgaben mit gleicher Wirkung wie Zölle in den Beziehungen zwischen den Mitgliedstaaten für alle anläßlich oder wegen der Einfuhr geforderten Abgaben, die dadurch, daß sie eingeführte Waren, nicht aber gleichartige inländische Waren spezifisch treffen, deren Gestehungspreis erhöhen und damit die gleiche einschränkende Wirkung auf den freien Warenverkehr haben wie ein Zoll.

19 Das wesentliche Merkmal einer Abgabe mit gleicher Wirkung wie ein Zoll, das sie von einer inländischen Abgabe unterscheidet, liegt demnach in dem Umstand, daß die erstere ausschließlich eingeführte Waren als solche erfaßt, während die letztere sowohl für eingeführte Waren als auch für inländische Waren gilt.

20 Der Gerichtshof hat jedoch anerkannt, daß eine finanzielle Belastung, die ein aus einem anderen Mitgliedstaat eingeführtes Erzeugnis zu tragen hat, während kein gleiches oder gleichartiges inländisches Erzeugnis erfaßt wird, keine Abgabe mit gleicher Wirkung, sondern eine inländische Abgabe im Sinne des Artikels 95 EWG-Vertrag darstellt, wenn sie Bestandteil einer allgemeinen inländischen Abgabenregelung ist, die Gruppen von Waren systematisch nach objektiven Kriterien betrifft, die unabhängig von der Herkunft der Waren gelten.

21 Aus diesen Überlegungen ergibt sich, daß eine Abgabe der von dem vorlegenden Gericht angesprochenen Art nicht die Merkmale einer Abgabe mit gleicher Wirkung wie Einfuhrzölle im Sinne der Artikel 12 und 13 Absatz 2 EWG-Vertrag hat. Eine solche Abgabe ist nämlich Bestandteil des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems, dessen Struktur und entscheidende Modalitäten durch Harmonisierungsrichtlinien des Rates festgelegt worden sind. Diese

haben einen einheitlichen Steuermechanismus geschaffen, der systematisch und nach objektiven Kriterien sowohl Umsätze innerhalb der Mitgliedstaaten als auch Einfuhrumsätze erfaßt. Dabei ist insbesondere hervorzuheben, daß das gemeinsame System die Einfuhr und die Lieferung eines gleichen Gegenstands innerhalb eines Mitgliedstaats demselben Steuersatz unterwirft. Die streitige Abgabe ist folglich als integraler Bestandteil einer allgemeinen inländischen Abgabenregelung im Sinne des Artikels 95 EWG-Vertrag anzusehen, und ihre Vereinbarkeit mit dem Gemeinschaftsrecht ist im Rahmen dieses Artikels und nicht in dem der Artikel 12 ff. EWG-Vertrag zu beurteilen.

22 Die *erste Frage* ist demnach dahin zu beantworten, daß die Mehrwertsteuer, die ein Mitgliedstaat bei der Einfuhr von durch eine Privatperson gelieferten Waren aus einem anderen Mitgliedstaat erhebt, auch dann, wenn eine solche Steuer bei der Lieferung von gleichartigen Waren durch eine Privatperson innerhalb des Einfuhrmitgliedstaats nicht erhoben wird, keine Abgabe mit gleicher Wirkung wie ein Einfuhrzoll im Sinne der Artikel 12 und 13 Absatz 2 EWG-Vertrag darstellt.

Zur zweiten Frage: Die Auslegung des Artikels 95 EWG-Vertrag

23 Die zweite Frage des Gerechtshof geht im wesentlichen dahin, ob die Erhebung der Mehrwertsteuer bei der Einfuhr von Waren aus einem anderen Mitgliedstaat, die von einer Privatperson geliefert werden, mit Artikel 95 vereinbar ist, wenn eine solche Steuer bei der Lieferung von gleichartigen Waren durch eine Privatperson innerhalb des Einfuhrmitgliedstaats nicht erhoben wird.

24 Die Klägerin des Ausgangsverfahrens ist der Auffassung, diese unterschiedliche Behandlung stehe im Widerspruch zu Artikel 95 EWG-Vertrag, weil sie einerseits die Lieferung von Waren zwischen Privatpersonen, die in verschiedenen Mitgliedstaaten ansässig sind, im Verhältnis zur Lieferung zwischen im Einfuhrmitgliedstaat ansässigen Privatpersonen benachteilige und weil sie andererseits zu einer Steuerkumulierung bei von Privatpersonen über die Grenze hinweg gelieferten Waren führe, die — im Gegensatz zu den von Steuerpflichtigen gelieferten Waren — bei der Ausfuhr nicht von der Steuer entlastet würden.

25 Die am Verfahren beteiligten Mitgliedstaaten, der Rat und die Kommission machen geltend, die Beseitigung der Steuerkumulierung innerhalb der Ge-

meinschaft könne — so wünschenswert sie auch sei — nur durch eine schrittweise Harmonisierung der nationalen Steuersysteme nach Artikel 99 oder 100 EWG-Vertrag und nicht durch Anwendung des Artikels 95 erfolgen. Für diese Auffassung ist vorgebracht worden, die Steuerkumulierung sei eine zwangsläufige Folge der Tatsache, daß der Vertrag die Steuergrenzen habe fortbestehen lassen, indem er die Zuständigkeit für die inländischen Abgaben den Mitgliedstaaten vorbehalten habe.

26 Im System des Vertrages soll Artikel 95 EWG-Vertrag in Verbindung mit den Bestimmungen über die Beseitigung der Zölle und der Abgaben mit gleicher Wirkung den freien Warenverkehr innerhalb der Gemeinschaft unter normalen Wettbewerbsbedingungen dadurch gewährleisten, daß jede Form des Schutzes, die aus einer Waren aus anderen Mitgliedstaaten diskriminierenden inländischen Besteuerung folgen könnte, beseitigt wird.

27 Artikel 95 EWG-Vertrag stützt sich im wesentlichen auf einen Vergleich zwischen den inländischen Abgaben, die eingeführte Waren, und denjenigen, die gleichartige inländische Waren unmittelbar oder mittelbar zu tragen haben. Bei richtiger Anwendung dieser Bestimmung sind diese Erzeugnisse in steuerlicher Hinsicht so miteinander zu vergleichen, daß auf jeder Produktions- oder Handelsstufe sowohl der Steuersatz als auch die Bemessungsgrundlage der Steuer und die Modalitäten ihrer Erhebung zu berücksichtigen sind.

28 Artikel 95 EWG-Vertrag verbietet es nicht, die Einfuhr einer Ware insoweit der Mehrwertsteuer zu unterwerfen, als auch die Lieferung einer gleichartigen Ware im Inland der Steuer unterliegt. Es ist daher zu prüfen, ob die Einfuhr einer Ware der Mehrwertsteuer unterworfen werden kann, wenn die Lieferung einer gleichartigen Ware im Inland, d. h. im vorliegenden Fall die Lieferung durch eine Privatperson, nicht der Mehrwertsteuer unterliegt.

29 Zu dieser Frage vertreten die am Verfahren beteiligten Mitgliedstaaten, der Rat und die Kommission die Auffassung, es sei in einem solchen Fall zulässig, die Einfuhren der Mehrwertsteuer zu unterwerfen, vorausgesetzt, daß sowohl der Mehrwertsteuersatz als auch ihre Bemessungsgrundlage und die Modalitäten ihrer Erhebung dieselben seien wie bei der Lieferung einer gleichartigen Ware durch einen Steuerpflichtigen innerhalb dieses Mitgliedstaats. Die Besteuerung bewirke lediglich die Gleichstellung der eingeführten Waren mit gleichartigen inländischen Waren in bezug auf die steuerliche

Belastung dieser beiden Gruppen. Die inländischen Waren seien nämlich bereits innerhalb des Mitgliedstaats bei ihrer Lieferung im Neuzustand mit der Mehrwertsteuer belastet worden. Da diese Abgabe auf den Marktpreis der gebrauchten Gegenstände durchschlage, führe die bei der Einfuhr erhobene Mehrwertsteuer lediglich zu einem Ausgleich für den verbleibenden Teil dieser Abgabe und sichere so unter dem Gesichtspunkt einer vollständigen Neutralität in bezug auf den innergemeinschaftlichen Handel die Gleichbehandlung der inländischen und der ausländischen Waren.

30 Die Klägerin im Ausgangsverfahren macht dagegen geltend, der Gleichbehandlungsgrundsatz werde verletzt, denn die von Privatpersonen eingeführten Waren seien bereits mit der Mehrwertsteuer des Ausfuhrmitgliedstaats belastet, da sie bei ihrer Ausfuhr nicht von der Steuer entlastet würden.

31 Es ist festzustellen, daß es den Mitgliedstaaten beim gegenwärtigen Stand des Gemeinschaftsrechts nach Artikel 95 freisteht, bei der Einfuhr von Waren die Mehrwertsteuer auszugleichen, die sie auf gleichartige inländische Waren erheben. Ein solcher Ausgleich ist jedoch nur insoweit gerechtfertigt, als die eingeführten Waren nicht bereits im Ausfuhrmitgliedstaat mit der Mehrwertsteuer belastet worden sind, da anderenfalls die Besteuerung bei der Einfuhr in Wirklichkeit eine zusätzliche Abgabe wäre, die die eingeführten Waren stärker belasten würde als gleichartige inländische Waren.

32 Diese Konzeption ergibt sich vor allem aus dem Wortlaut von Artikel 95 EWG-Vertrag, 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. Dieses Verbot würde mißachtet, wenn eingeführte Waren der für gleichartige inländische Waren geltenden Mehrwertsteuer unterworfen werden könnten, ohne daß der Teil der Mehrwertsteuer berücksichtigt würde, mit dem diese Waren bei ihrer Einfuhr noch belastet sind.

33 Eine solche Auslegung entspricht der Notwendigkeit, den in den Artikeln 2 und 3 EWG-Vertrag zum Ausdruck gebrachten Zielen des Vertrages Rechnung zu tragen, zu denen an erster Stelle die Schaffung eines Gemeinsamen Marktes gehört. Der Begriff Gemeinsamer Markt — so wie ihn der Gerichtshof in ständiger Rechtsprechung herausgearbeitet hat — stellt ab auf die Beseitigung aller Hemmnisse im innergemeinschaftlichen Handel mit dem Ziele der Verschmelzung der nationalen Märkte zu einem einheitlichen Markt,

dessen Bedingungen denjenigen eines wirklichen Binnenmarktes möglichst nahekommen. Es ist wichtig, daß die Vorteile dieses Marktes über den berufsmäßigen Handel hinaus auch Privatleuten zugute kommen, wenn sie grenzüberschreitende wirtschaftliche Transaktionen durchführen.

34 Infolgedessen ist 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, auch die im Ausfuhrmitgliedstaat erhobene Mehrwertsteuer zu berücksichtigen. 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. Der so abzuziehende Betrag darf jedoch nicht höher sein als der im Ausfuhrmitgliedstaat tatsächlich entrichtete Mehrwertsteuerbetrag.

35 Die am Verfahren beteiligten Mitgliedstaaten haben dieser Auslegung entgegengehalten, die im Ausfuhrmitgliedstaat entrichtete Mehrwertsteuer sei schwierig zu ermitteln, da sowohl der Satz der Mehrwertsteuer als auch ihre Bemessungsgrundlage sich in der Zwischenzeit geändert haben könnten.

36 In diesem Zusammenhang ist hervorzuheben, 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. Es steht dem Einfuhrmitgliedstaat daher frei, 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.

37 Außerdem haben die Mitgliedstaaten vorgetragen, die Schaffung eines Systems, das die vollkommene Neutralität der inländischen Abgaben im Hinblick auf den innergemeinschaftlichen Handel garantiere, sei nur durch eine strikte Anwendung des Grundsatzes der Besteuerung im Bestimmungsmitgliedstaat möglich, die eine vollständige Entlastung aller Waren bei der Ausfuhr voraussetze. Eine solche Lösung erfordere aber eine politische Entscheidung und sei daher Sache der politischen Organe der Gemeinschaft.

38 Zwar ist die Schaffung eines Systems vollkommener Wettbewerbsneutralität, das die vollständige Entlastung bei der Ausfuhr mit sich bringt, in der Tat Sache des Gemeinschaftsgesetzgebers; Artikel 95 EWG-Vertrag verbietet es jedoch, solange ein solches System nicht eingeführt ist, daß ein Einfuhrmitgliedstaat seine Mehrwertsteuerregelung auf eingeführte Erzeugnisse in einer Weise anwendet, die zu den Grundsätzen dieser Vorschrift im Widerspruch steht.

39 Schließlich sind auch die Einwände zurückzuweisen, die aus möglichen, auf der Berücksichtigung der Mehrwertsteuer des Ausfuhrmitgliedstaats beruhenden Schwierigkeiten technischer und verwaltungsmäßiger Art hergeleitet werden, sowie die Einwände, die auf die Notwendigkeit gestützt werden, Umgehungsgeschäfte und Wettbewerbsverzerrungen innerhalb der Gemeinschaft zu verhindern. Die Einwände der erstgenannten Art sind deshalb zurückzuweisen, weil es einer Privatperson, die den Erlaß oder die Herabsetzung der Mehrwertsteuer bei der Einfuhr in Anspruch nehmen will, obliegt, den Beweis zu erbringen, daß die Voraussetzungen dafür erfüllt sind. Die zweite Gruppe von Einwänden ist deshalb unerheblich, weil die Erhebung des Unterschiedsbetrags der Mehrwertsteuer den Anreiz zu Verkehrsverlagerungen beseitigt.

40 Die *zweite Frage* ist demnach dahin zu beantworten, daß die Mehrwertsteuer, die ein Mitgliedstaat bei der Einfuhr von durch eine Privatperson gelieferten Waren aus einem anderen Mitgliedstaat erhebt, wenn eine solche Steuer bei der Lieferung von gleichartigen Waren durch eine Privatperson innerhalb des Einführmitgliedstaats nicht erhoben wird, insoweit eine höhere inländische Abgabe, als sie gleichartige inländische Waren zu tragen haben, im Sinne des Artikels 95 EWG-Vertrag darstellt, als der Restbetrag der im Ausfuhrmitgliedstaat entrichteten Mehrwertsteuer, der in dem Wert der Ware im Zeitpunkt ihrer Einfuhr noch enthalten ist, nicht berücksichtigt wird. Der Nachweis der Tatsachen, die die Berücksichtigung dieser Steuer rechtfertigen, ist Sache des Importeurs.

Zur dritten Frage: Die Gültigkeit des Artikels 2 Nr. 2 der Sechsten Richtlinie

41 Die dritte Frage betrifft die Gültigkeit des Artikels 2 Nr. 2 der Sechsten Richtlinie, soweit dieser Einfuhren von Waren aus einem anderen Mitgliedstaat, die von einer Privatperson geliefert werden, der Mehrwertsteuer unterwirft.

42 Die Anforderungen des Artikels 95 EWG-Vertrag sind zwingender Art und lassen keine Ausnahme aufgrund irgendeiner Handlung eines Organs der Gemeinschaft zu. Aus dem Vorstehenden ergibt sich jedoch, daß diese Vorschrift es nicht generell verbietet, Einfuhren von Waren der Mehrwertsteuer zu unterwerfen, wenn die Lieferung von gleichartigen inländischen Waren innerhalb des Einfuhrmitgliedstaats nicht der Mehrwertsteuer unterliegt, sondern daß die Vorschrift lediglich dazu verpflichtet, den Teil der Mehrwertsteuer des Ausfuhrmitgliedstaats zu berücksichtigen, mit dem die Ware im Zeitpunkt ihrer Einfuhr noch belastet ist.

43 Artikel 2 Nr. 2 der Sechsten Richtlinie, nach dem „die Einfuhr von Gegenständen" der Mehrwertsteuer unterliegt, ist infolgedessen nicht als ungültig anzusehen. Lediglich die Tragweite dieser Vorschrift ist in der Weise zu bestimmen, daß sie in dem oben angegebenen Sinne entsprechend den zwingenden Erfordernissen des Vertrages ausgelegt wird.

44 Die *dritte Frage* ist demnach dahin zu beantworten, daß Artikel 2 Nr. 2 der Sechsten Richtlinie (77/388) des Rates vom 17. Mai 1977 mit dem EWG-Vertrag vereinbar und deshalb gültig ist; er ist jedoch so auszulegen, daß er der Verpflichtung aus Artikel 95 EWG-Vertrag nicht entgegensteht, anläßlich der Erhebung der Mehrwertsteuer bei der Einfuhr von durch eine Privatperson gelieferten Waren aus einem anderen Mitgliedstaat, wenn eine solche Steuer bei der Lieferung von gleichartigen Waren durch eine Privatperson innerhalb des Einfuhrmitgliedstaats nicht erhoben wird, den Restbetrag der im Ausfuhrmitgliedstaat entrichteten Mehrwertsteuer zu berücksichtigen, der in dem Wert der Ware im Zeitpunkt ihrer Einfuhr noch enthalten ist.

Zur vierten Frage: Die unmittelbare Geltung des Artikels 95 EWG-Vertrag

45 Die vierte Frage betrifft nach ihrem Wortlaut allein die Wirkungen einer eventuellen Ungültigkeit des Artikels 2 Nr. 2 der Sechsten Richtlinie. Prüft man sie jedoch insbesondere im Lichte der Antworten auf die ersten drei Fragen, so ergibt sich, daß es dem vorlegenden Gericht im wesentlichen auf die unmittelbare Geltung des Artikels 95 EWG-Vertrag und die Auswirkungen dieser unmittelbaren Geltung auf die nationalen Rechtsvorschriften und deren Anwendungsvoraussetzungen ankommt.

46 Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichshofes enthält diese Vorschrift ein Diskriminierungsverbot, das eine eindeutige und uneingeschränkte Verpflichtung umfaßt, die weder an eine Bedingung geknüpft ist, noch zu ihrer Durchführung oder Wirksamkeit einer Maßnahme der Organe der Gemeinschaft oder der Mitgliedstaaten bedarf. Dieses Verbot erzeugt daher unmittelbare Wirkungen und begründet individuelle Rechte der einzelnen, die die innerstaatlichen Gerichte zu schützen haben.

47 Soweit diese Vorschrift in der Auslegung, die ihr der Gerichtshof gegeben hat, die Erhebung der Mehrwertsteuer bei der Einfuhr von durch eine Privatperson gelieferten Waren aus einem anderen Mitgliedstaat beschränkt, sind die Mitgliedstaaten daher verpflichtet, sich an diese Beschränkung zu halten und von der Anwendung aller gegebenenfalls entgegenstehenden Bestimmungen ihres innerstaatlichen Rechts abzusehen.

48 Die *vierte Frage* ist deshalb dahin zu beantworten, daß Artikel 95 EWG-Vertrag es den Mitgliedstaaten verbietet, 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.

Kosten

Die Auslagen der niederländischen, der französischen und der italienischen Regierung sowie des Rates und der Kommission, die vor dem Gerichtshof Erklärungen abgegeben haben, sind nicht erstattungsfähig. Für die Parteien des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren vor dem Gerichtshof ein Zwischenstreit in dem vor dem innerstaatlichen Gericht anhängigen Verfahren; die Kostenentscheidung ist daher Sache dieses Gerichts.

Aus diesen Gründen

hat

DER GERICHTSHOF

auf die ihm vom Gerechtshof 's-Hertogenbosch mit Urteil vom 19. Dezember 1980 vorgelegten Fragen für Recht erkannt:

1. **Die Mehrwertsteuer, die ein Mitgliedstaat bei der Einfuhr von durch eine Privatperson gelieferten Waren aus einem anderen Mitgliedstaat erhebt, stellt auch dann, wenn eine solche Steuer bei der Lieferung von gleichartigen Waren durch eine Privatperson innerhalb des Einfuhrmitgliedstaats nicht erhoben wird, keine Abgabe mit gleicher Wirkung wie ein Einfuhrzoll im Sinne der Artikel 12 und 13 Absatz 2 EWG-Vertrag dar.**

2. **Die Mehrwertsteuer, die ein Mitgliedstaat bei der Einfuhr von durch eine Privatperson gelieferten Waren aus einem anderen Mitgliedstaat erhebt, stellt, wenn eine solche Steuer bei der Lieferung von gleichartigen Waren durch eine Privatperson innerhalb des Einfuhrmitgliedstaats nicht erhoben wird, insoweit eine höhere inländische Abgabe, als sie gleichartige inländische Waren zu tragen haben, im Sinne des Artikels 95 EWG-Vertrag dar, als der Restbetrag der im Ausfuhrmitgliedstaat entrichteten Mehrwertsteuer, der in dem Wert der Ware im Zeitpunkt ihrer Einfuhr noch enthalten ist, nicht berücksichtigt wird. Der Nachweis der Tatsachen, die die Berücksichtigung dieser Steuer rechtfertigen, ist Sache des Importeurs.**

3. **Artikel 2 Nr. 2 der Sechsten Richtlinie (77/388) des Rates vom 17. Mai 1977 ist mit dem EWG-Vertrag vereinbar und deshalb gültig; er ist jedoch so auszulegen, daß er der Verpflichtung aus Artikel 95 EWG-Vertrag nicht entgegensteht, anläßlich der Erhebung der Mehrwehrtsteuer bei der Einfuhr von durch eine Privatperson gelieferten Waren aus einem anderen Mitgliedstaat, wenn eine solche Steuer bei der Lieferung von gleichartigen Waren durch eine Privatperson innerhalb des Einfuhrmitgliedstaats nicht erhoben wird, den Restbetrag der im Ausfuhrmitgliedstaat entrichteten Mehrwertsteuer zu berücksichtigen, der in dem Wert der Ware im Zeitpunkt ihrer Einfuhr noch enthalten ist.**

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.