URTEIL DES GERICHTSHOFES (Dritte Kammer)

9. Februar 2006 *

In der Rechtssache C-305/03

betreffend eine Vertragsverletzungsklage nach Artikel 226 EG, eingereicht am 16. Juli 2003,

Kommission der Europäischen Gemeinschaften, vertreten durch R. Lyal als Bevollmächtigten, Zustellungsanschrift in Luxemburg,

Klägerin,

gegen

Vereinigtes Königreich Großbritannien und Nordirland, vertreten durch C. Jackson und R. Caudwell als Bevollmächtigte im Beistand von N. Paines, QC, Zustellungsanschrift in Luxemburg,

Beklagter,

* Verfahrenssprache: Englisch.

erlässt

DER GERICHTSHOF (Dritte Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten A. Rosas sowie der Richter J.-P. Puissochet, S. von Bahr, U. Lõhmus (Berichterstatter) und A. Ó Caoimh,

Generalanwältin: J. Kokott,

Kanzler: L. Hewlett, Hauptverwaltungsrätin,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens und auf die mündliche Verhandlung vom 16. Dezember 2004,

nach Anhörung der Schlussanträge der Generalanwältin in der Sitzung vom 24. Februar 2005

folgendes

Urteil

1 Mit ihrer Klageschrift beantragt die Kommission der Europäischen Gemeinschaften, festzustellen, dass das Vereinigte Königreich Großbritannien und Nordirland gegen seine Verpflichtungen aus den Artikeln 2 Nummer 1, 5 Absatz 4 Buchstabe c, 12 Absatz 3 und 16 Absatz 1 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

1999/49/EG des Rates vom 25. Mai 1999 (ABl. L 139, S. 27) (im Folgenden: Sechste Richtlinie) verstoßen hat, indem es einen ermäßigten Mehrwertsteuersatz auf die bei der Versteigerung von Kunstgegenständen, Sammlungsstücken und Antiquitäten (im Folgenden: Kunstgegenstände), die im Rahmen der Regelung der vorübergehenden Verwendung eingeführt wurden, an die Auktionatoren gezahlte Provision angewandt hat.

2 Die vorliegende Klage betrifft genauer gesagt die Behandlung der Mehrwertsteuer bei Versteigerungen von Kunstgegenständen, die im Vereinigten Königreich einer Regelung der vorübergehenden Verwendung unterliegen und nach ihrer Versteigerung in das Gemeinschaftsgebiet eingeführt werden.

Rechtlicher Rahmen

Gemeinschaftsrecht

Sechste Richtlinie

3 Artikel 2 der Sechsten Richtlinie lautet:

„Der Mehrwertsteuer unterliegen:

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

2. die Einfuhr von Gegenständen."

4 Nach Artikel 5 Absatz 4 Buchstabe c der Richtlinie gilt als Lieferung im Sinne von Artikel 5 Absatz 1 auch

„die Übertragung eines Gegenstands auf Grund eines Vertrages über eine Einkaufs- oder Verkaufskommission".

5 Artikel 11 Teil B Absätze 1, 3 und 6 der Sechsten Richtlinie bestimmt:

„(1) Die Besteuerungsgrundlage ist, auch für die Einfuhr von Gegenständen im Sinne des Artikels 7 Absatz 1 Buchstabe b), der Wert, der durch die geltenden Gemeinschaftsvorschriften als Zollwert bestimmt ist.

...

(3) In die Besteuerungsgrundlage sind einzubeziehen, soweit nicht bereits darin enthalten:

a) die außerhalb des Einfuhrmitgliedstaats sowie die aufgrund der Einfuhr geschuldeten Steuern, Zölle, Abschöpfungen und sonstigen Abgaben, mit Ausnahme der zu erhebenden Mehrwertsteuer;

b) die Nebenkosten wie Provisions-, Verpackungs-, Beförderungs- und Versicherungskosten, die bis zum ersten im Einfuhrmitgliedstaat gelegenen Bestimmungsort der Gegenstände entstehen.

Unter ‚erstem Bestimmungsort' ist der Ort zu verstehen, der auf dem Frachtbrief oder einem anderen Begleitpapier, mit dem die Gegenstände in den Einfuhrmitgliedstaat verbracht werden, angegeben ist. Fehlt eine solche Angabe, so gilt als erster Bestimmungsort der Ort, an dem die erste Umladung im Einfuhrmitgliedstaat erfolgt.

In die Besteuerungsgrundlage sind auch die vorgenannten Nebenkosten einzubeziehen, wenn diese sich aus der Beförderung nach einem anderen in der Gemeinschaft gelegenen Bestimmungsort ergeben, der zum Zeitpunkt, in dem der Steuertatbestand eintritt, bekannt ist.

...

(6) Abweichend von den Absätzen 1 bis 4 können die Mitgliedstaaten, die am 1. Januar 1993 nicht von der Möglichkeit nach Artikel 12 Absatz 3 Buchstabe a Unterabsatz 3 Gebrauch gemacht haben, vorsehen, dass die Besteuerungsgrundlage bei der Einfuhr von Kunstgegenständen ... im Sinne von Artikel 26a Teil A Buchstaben a, b und c einem Bruchteil des gemäß den Absätzen 1 bis 4 festgesetzten Betrags entspricht.

Dieser Bruchteil wird so festgelegt, dass sich die dergestalt für die Einfuhr geschuldete Mehrwertsteuer in jedem Fall auf mindestens 5 v. H. des gemäß den Absätzen 1 bis 4 festgesetzten Betrags beläuft."

6 In Artikel 12 Absatz 3 der Richtlinie heißt es:

„a) Der Normalsatz der Mehrwertsteuer wird von jedem Mitgliedstaat als ein Prozentsatz der Besteuerungsgrundlage festgelegt, der für Lieferungen von Gegenständen und für Dienstleistungen gleich ist. Vom 1. Januar 1999 bis zum 31. Dezember 2000 darf dieser Satz nicht niedriger als 15 % sein.

...

Die Mitgliedstaaten können außerdem einen oder zwei ermäßigte Sätze anwenden. Diese ermäßigten Sätze werden als ein Prozentsatz der Besteuerungsgrundlage festgelegt, der nicht niedriger als 5 % sein darf, und sind nur auf Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen der in Anhang H genannten Kategorien anwendbar.

...

c) Die Mitgliedstaaten können vorsehen, dass der ermäßigte oder ein ermäßigter Steuersatz, den sie gemäß Buchstabe a Unterabsatz 3 anwenden, auch auf die Einfuhr von Kunstgegenständen ... im Sinne von Artikel 26a Teil A Buchstaben a, b und c anwendbar ist.

..."

7 Nach Artikel 14 Absatz 1 der Richtlinie befreien die Mitgliedstaaten bei der Einfuhr u. a. von der Steuer

„i) die Dienstleistungen, die sich auf die Einfuhr von Gegenständen beziehen und deren Wert nach Artikel 11 Teil B Absatz 3 Buchstabe b in der Besteuerungsgrundlage enthalten ist".

8 Artikel 16 der Sechsten Richtlinie sieht in der Fassung von deren Artikel 28c eine Reihe von Befreiungen beim grenzüberschreitenden Warenverkehr vor und bestimmt in Absatz 1:

„(1) Unbeschadet der übrigen gemeinschaftlichen Steuerbestimmungen können die Mitgliedstaaten vorbehaltlich der Konsultation nach Artikel 29 Sondermaßnahmen treffen, um folgende Umsätze oder einige von ihnen nicht der Mehrwertsteuer zu unterwerfen, sofern diese nicht für eine endgültige Verwendung und/oder einen Endverbrauch bestimmt sind und sofern der beim Verlassen der nachfolgend in den Teilen A bis E bezeichneten Regelungen oder Sachverhalte geschuldete Mehrwertsteuerbetrag der Höhe der Abgabe entspricht, die bei der Besteuerung dieser Umsätze im Inland geschuldet worden wäre:

...

E. die Lieferungen

— von Gegenständen nach Artikel 7 Absatz 1 Buchstabe a unter Wahrung der Regelung der vorübergehenden Einfuhr bei vollständiger Befreiung von den Eingangsabgaben oder des externen Versandverfahrens,

...

sowie die mit diesen Lieferungen zusammenhängenden Dienstleistungen.

Abweichend von Artikel 21 Absatz 1 Buchstabe a Unterabsatz 1 wird die nach Unterabsatz 1 geschuldete Steuer von der Person geschuldet, die veranlasst, dass die Gegenstände die in diesem Absatz aufgeführten Regelungen oder Sachverhalte verlassen.

Ist das Verlassen der in diesem Absatz genannten Regelungen oder Sachverhalte mit einer Einfuhr im Sinne von Artikel 7 Absatz 3 verbunden, so trifft der Einfuhrmitgliedstaat die erforderlichen Maßnahmen, um eine Doppelbesteuerung innerhalb des Landes zu vermeiden.

..."

9 Durch die Richtlinie 94/5/EG des Rates vom 14. Februar 1994 zur Ergänzung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems und zur Änderung der Richtlinie 77/388 (ABl. L 60, S. 16), die von den Mitgliedstaaten bis zum 1. Januar 1995 umzusetzen war, wurde Artikel 26a in die Sechste Richtlinie eingefügt. In dieser Bestimmung, die mit „Sonderregelung für Gebrauchtgegenstände, Kunstgegenstände, Sammlungsstücke oder Antiquitäten" überschrieben ist, heißt es:

„A. *Definitionen*

Im Sinne dieses Artikels gelten unbeschadet sonstiger Bestimmungen des Gemeinschaftsrechts als

...

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;

f) ‚Veranstalter einer öffentlichen Versteigerung' jeder Steuerpflichtige, der im Rahmen seiner gewerblichen Tätigkeit Gegenstände zur öffentlichen Versteigerung anbietet, um sie an den Meistbietenden zu verkaufen;

g) ‚Kommittent eines Veranstalters öffentlicher Versteigerungen' jede Person, die einem Veranstalter öffentlicher Versteigerungen einen Gegenstand aufgrund eines Verkaufskommissionsvertrags zu folgenden Bedingungen übergibt:

— der Veranstalter der öffentlichen Versteigerung bietet den Gegenstand im eigenen Namen, aber für Rechnung seines Kommittenten zur öffentlichen Versteigerung an;

— der Veranstalter der öffentlichen Versteigerung übergibt den Gegenstand im eigenen Namen, aber für Rechnung seines Kommittenten an den Meistbietenden, der in der öffentlichen Versteigerung den Zuschlag erhalten hat.

...

C. *Sonderregelung für öffentliche Versteigerungen*

(1) Abweichend von Teil B können die Mitgliedstaaten die Besteuerungsgrundlage für die Lieferung von Gebrauchtgegenständen, Kunstgegenständen, Sammlungsstücken oder Antiquitäten entsprechend den folgenden Bestimmungen festsetzen, wenn sie durch einen Veranstalter öffentlicher Versteigerungen geliefert werden, der im eigenen Namen aufgrund eines Kommissionsvertrags zum Verkauf dieser Gegenstände im Wege einer öffentlichen Versteigerung für Rechnung eines Dritten handelt ...

...

(2) Die Besteuerungsgrundlage für jede Lieferung von Gegenständen nach Absatz 1 ergibt sich aus dem dem Käufer vom Veranstalter der öffentlichen Versteigerung nach Absatz 4 in Rechnung gestellten Gesamtbetrag abzüglich

— des nach Absatz 3 festgelegten, vom Veranstalter der öffentlichen Versteigerung an seinen Kommittenten gezahlten oder zu zahlenden Nettobetrags

und

— des Betrags der vom Veranstalter der öffentlichen Versteigerung für seine Lieferung zu entrichtenden Steuer.

(3) Der vom Veranstalter der öffentlichen Versteigerung an seinen Kommittenten gezahlte oder zu zahlende Nettobetrag entspricht der Differenz zwischen

— dem Preis, zu dem in der Versteigerung der Zuschlag für den Gegenstand erteilt wurde,

und

— dem Betrag der Provision, die der Veranstalter der öffentlichen Versteigerung von seinem Kommittenten gemäß dem Verkaufskommissionsvertrag erhält oder zu erhalten hat.

...

(7) Die Lieferung eines Gegenstands an einen steuerpflichtigen Veranstalter öffentlicher Versteigerungen gilt als zum Zeitpunkt des Verkaufs dieses Gegenstands im Wege der öffentlichen Versteigerung erfolgt.

..."

10 Nach Artikel 28 Absatz 1a der Sechsten Richtlinie, dessen Wortlaut auf die Richtlinie 94/5 zurückgeht, durfte das Vereinigte Königreich bis zum 30. Juni 1999 bei der Einfuhr von Kunstgegenständen einen nicht unter 2,5 % liegenden

ermäßigten Steuersatz anwenden. Danach musste dieser Mitgliedstaat einen normalen oder, gemäß der Ausnahme in Artikel 11 Teil B Absatz 6, einen nicht unter 5 % liegenden ermäßigten Steuersatz auf diese Einfuhren anwenden.

Zollkodex

11 Artikel 29 der Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 des Rates vom 12. Oktober 1992 zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften (ABl. L 302, S. 1, im Folgenden: Zollkodex) bestimmt:

„(1) Der Zollwert eingeführter Waren ist der Transaktionswert, das heißt der für die Waren bei einem Verkauf zur Ausfuhr in das Zollgebiet der Gemeinschaft tatsächlich gezahlte oder zu zahlende Preis, gegebenenfalls nach Berichtigung gemäß den Artikeln 32 und 33 ...

...

(3) a) Der tatsächlich gezahlte oder zu zahlende Preis ist die vollständige Zahlung, die der Käufer an den Verkäufer oder zu dessen Gunsten für die eingeführten Waren entrichtet oder zu entrichten hat, und schließt alle Zahlungen ein, die als Bedingung für das Kaufgeschäft über die eingeführten Waren vom Käufer an den Verkäufer oder vom Käufer an einen Dritten zur Erfüllung einer Verpflichtung des Verkäufers tatsächlich entrichtet werden oder zu entrichten sind. ...“

12 Die Durchführungsvorschriften zum Zollkodex sind in der Verordnung (EWG) Nr. 2454/93 der Kommission vom 2. Juli 1993 mit Durchführungsvorschriften zu der Verordnung Nr. 2913/92 (ABl. L 253, S. 1) in der Fassung der Verordnung (EG) Nr. 993/2001 der Kommission vom 4. Mai 2001 (ABl. L 141, S. 1) enthalten. Die relevanten Bestimmungen dieser Verordnung lauten:

„Artikel 576

...

(3) Die vollständige Befreiung von den Einfuhrabgaben wird für Folgendes gewährt:

a) Kunstgegenstände ... des Anhangs I der Richtlinie [77/388], die eingeführt werden, um ausgestellt und gegebenenfalls verkauft zu werden;

b) für andere als neu hergestellte Waren, die im Hinblick auf ihre Versteigerung eingeführt werden.

...

Artikel 582

(1) Werden gemäß Artikel 576 in das Verfahren übergeführte Waren zum zollrechtlich freien Verkehr angemeldet, so wird der Betrag der Zollschuld anhand der Bemessungsgrundlagen ermittelt, die für diese Waren im Zeitpunkt der Annahme der Zollanmeldung zur Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr gelten.

..."

Nationales Recht

13 Nach den Akten sieht die Verordnung vom 10. Mai 1995 über Sondervorschriften für die Mehrwertsteuer (Value Added Tax [Special Provisions] Order 1995 — SI 1995/1268), die am 1. Juni 1995 in Kraft trat und mit der die Richtlinie 94/5 im Vereinigten Königreich umgesetzt wurde, in Artikel 12 die Anwendung der Margenregelung auf Lieferungen von Kunstgegenständen durch die Veranstalter öffentlicher Versteigerungen vor.

14 Artikel 3 der Verordnung vom 30. März 1995 über die Behandlung von Umsätzen bei der Mehrwertsteuer (Value Added Tax [Treatment of Transactions] Order 1995 — SI 1995/958) bestimmt, dass die Übertragung des Eigentums an einem zum Zwecke des Wiederverkaufs eingeführten Kunstgegenstand, wenn dieser noch der Regelung der vorübergehenden Verwendung bei vollständiger Befreiung von den Eingangsabgaben gemäß den einschlägigen Bestimmungen des Zollkodex unterliegt, weder als Lieferung von Gegenständen noch als Dienstleistung anzusehen ist.

Sachverhalt und vorgerichtliches Verfahren

15 Im Vereinigten Königreich werden Kunstgegenstände im Hinblick auf ihre etwaige Versteigerung im Rahmen des Verfahrens der vorübergehenden Verwendung bei vollständiger Befreiung von den Eingangsabgaben eingeführt. Wird der Kunstgegenstand nach der Versteigerung endgültig in die Europäische Gemeinschaft eingeführt, so wird die Mehrwertsteuer anhand des bei der Versteigerung erzielten Preises einschließlich der Gewinnspanne des Auktionators berechnet. Dieser Betrag wird sodann in Anwendung von Artikel 11 Teil B Absatz 6 der Sechsten Richtlinie dergestalt herabgesetzt, dass der effektive Steuersatz bei 5 % der anwendbaren Besteuerungsgrundlage liegt.

16 Nachdem die Kommission feststellte, dass das Vereinigte Königreich entgegen seinen Verpflichtungen aus den Artikeln 28 Absatz 1a und 28c Teil E Nummer 1 der Sechsten Richtlinie die Gewinnspanne der Auktionatoren bei der Versteigerung eingeführter Kunstgegenstände nicht mit dem normalen Steuersatz belegt, forderte sie diesen Mitgliedstaat mit Schreiben vom 17. März 1997 zur Stellungnahme auf und leitete das in Artikel 226 EG vorgesehene Vertragsverletzungsverfahren ein.

17 Zur Klarstellung ihres Standpunkts übersandte die Kommission dem Vereinigten Königreich ein ergänzendes Aufforderungsschreiben vom 10. August 1998, in dem sie ausführte, dass dieser Mitgliedstaat gegen seine Verpflichtungen nicht nur aus den Artikeln 28 Absatz 1a und 28c Teil E Nummer 1 der Sechsten Richtlinie, sondern auch aus den Artikeln 2 Nummer 1, 5 Absatz 4 Buchstabe c, 12 Absatz 3 und 26a der Richtlinie verstoßen habe.

18 Da die Antworten der Behörden des Vereinigten Königreichs vom 15. Mai 1997 und vom 12. Oktober 1998 die Kommission nicht zufrieden stellten, richtete sie am 3. August 2000 eine mit Gründen versehene Stellungnahme an diesen Mitgliedstaat und forderte ihn auf, die erforderlichen Maßnahmen, um dieser Stellungnahme nachzukommen, innerhalb von zwei Monaten nach ihrer Bekanntgabe zu treffen.

19 Die Behörden des Vereinigten Königreichs antworteten mit Schreiben vom 16. November 2000 und hielten darin an ihrem zuvor dargelegten Standpunkt fest. Da die Kommission der Ansicht war, dass dieser Mitgliedstaat nicht die erforderlichen Maßnahmen getroffen habe, um der mit Gründen versehenen Stellungnahme innerhalb der vorgegebenen Frist nachzukommen, beschloss sie, die vorliegende Klage zu erheben.

Zur Klage

Zur Zulässigkeit

20 Die Regierung des Vereinigten Königreichs hat in ihrer Gegenerwiderung und in der mündlichen Verhandlung geltend gemacht, die Kommission habe in ihrer Erwiderung eine neue Rüge erhoben, auf die sie sich im Rahmen des Vorverfahrens nicht gestützt habe; dies führe zur Unzulässigkeit ihrer Klage.

21 In der mit Gründen versehenen Stellungnahme und in ihrer Klageschrift habe die Kommission dem Vereinigten Königreich vorgeworfen, die Gewinnspanne des Auktionators bei der Versteigerung von Kunstgegenständen, die im Rahmen der Regelung der vorübergehenden Verwendung eingeführt worden seien, nicht der Mehrwertsteuer auf Lieferungen im Inland im Sinne von Artikel 2 der Sechsten Richtlinie unterworfen zu haben. In ihrer Erwiderung habe sie dagegen die Ansicht vertreten, dass das Vereinigte Königreich die genannte Spanne zu Recht in den bei der Einfuhr zu besteuernden Betrag einbezogen, aber die bei der Einfuhr zu zahlende Mehrwertsteuer falsch berechnet habe.

22 Der Gegenstand einer Klage nach Artikel 226 EG wird durch das dort vorgesehene Vorverfahren eingegrenzt (vgl. Urteile vom 10. Mai 2001 in der Rechtssache C-152/98, Kommission/Niederlande, Slg. 2001, I-3463, Randnr. 23, vom 15. Januar 2002 in der Rechtssache C-439/99, Kommission/Italien, Slg. 2002, I-305, Randnr. 11, und vom 16. Juni 2005 in der Rechtssache C-456/03, Kommission/Italien, Slg. 2005, I-5335, Randnr. 35). Daher muss die Klage auf die gleichen Gründe und das gleiche

Vorbringen gestützt sein wie die mit Gründen versehene Stellungnahme (vgl. u. a. Urteile vom 1. Dezember 1993 in der Rechtssache C-234/91, Kommission/Dänemark, Slg. 1993, I-6273, Randnr. 16, und vom 18. Juni 1998 in der Rechtssache C-35/96, Kommission/Italien, Slg. 1998, I-3851, Randnr. 28). Soweit eine Rüge in der mit Gründen versehenen Stellungnahme nicht erhoben wurde, ist sie im Verfahren vor dem Gerichtshof unzulässig (vgl. Urteil vom 15. Januar 2002, Kommission/Italien, Randnr. 11).

23 Dieses Erfordernis kann jedoch nicht so weit gehen, dass in jedem Fall eine völlige Übereinstimmung zwischen dem Tenor der mit Gründen versehenen Stellungnahme und den Anträgen in der Klageschrift bestehen muss, sofern nur der Streitgegenstand nicht erweitert oder geändert, sondern lediglich beschränkt worden ist (Urteile vom 11. Juli 2002 in der Rechtssache C-139/00, Kommission/Spanien, Slg. 2002, I-6407, Randnr. 19, und vom 1. Februar 2005 in der Rechtssache C-203/03, Kommission/Österreich, Slg. 2005, I-935, Randnr. 29).

24 Im vorliegenden Fall hat die Kommission im Vorverfahren und im gerichtlichen Verfahren stets geltend gemacht, dass das Vereinigte Königreich entgegen seinen Verpflichtungen aus der Sechsten Richtlinie auf die Gewinnspanne des Auktionators einen ermäßigten Mehrwertsteuersatz angewandt habe. Die Frage, ob diese Gewinnspanne zum Zollwert gehört, ändert nichts daran, dass das Vereinigte Königreich darauf einen effektiv ermäßigten Steuersatz anwendet. Der Standpunkt der Kommission, dass eine solche Gewinnspanne zum normalen Satz besteuert werden müsse, hat sich während des Verfahrens nicht geändert.

25 Daher ist der Antrag des Vereinigten Königreichs auf Feststellung, dass die Kommission eine neue Rüge erhoben habe, zurückzuweisen.

Zur Begründetheit

26 Die Kernfrage in diesem Rechtsstreit geht dahin, ob die Gewinnspanne des Auktionators bei der Versteigerung von Kunstgegenständen, die im Rahmen der Regelung der vorübergehenden Verwendung eingeführt wurden, als inländischer

Umsatz gemäß den in Artikel 16 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie genannten Voraussetzungen zu besteuern ist. Die Kommission macht jedoch auch eine Verletzung der Artikel 2 Nummer 1, 5 Absatz 4 Buchstabe c und 12 Absatz 3 geltend. Daher ist zu prüfen, ob eine Verletzung dieser Bestimmungen dargetan ist.

27 Die Kommission weist darauf hin, dass der vorliegende Sachverhalt zwei Steuertatbestände umfasse: zum einen eine Einfuhr von Gegenständen und zum anderen einen inländischen Umsatz. In allen Fällen, in denen auf eine Einfuhr ein Verkauf durch einen Steuerpflichtigen folge, seien sowohl die Einfuhr als auch der Verkauf zu besteuern.

28 Sie wirft dem Vereinigten Königreich vor, den zweiten Steuertatbestand — die Versteigerung — nicht erkannt und nicht als inländischen Umsatz besteuert zu haben. Dadurch habe dieser Mitgliedstaat gegen seine Verpflichtungen aus den Artikeln 2 Nummer 1, 5 Absatz 4 Buchstabe c und 12 Absatz 3 der Sechsten Richtlinie verstoßen.

29 Die Regierung des Vereinigten Königreichs erkennt an, dass es potenziell zwei Steuertatbestände gibt, nämlich die Einfuhr von Gegenständen und ihre Versteigerung. Auch wenn die betreffenden Kunstgegenstände der Regelung der vorübergehenden Verwendung unterlägen, handele es sich bei den fraglichen Versteigerungen jedoch um Verkäufe zur Ausfuhr in das Zollgebiet der Gemeinschaft im Sinne von Artikel 29 des Zollkodex, die nicht zugleich Umsätze im Vereinigten Königreich darstellen könnten.

30 In Artikel 2 der Sechsten Richtlinie wird zwischen zwei der Mehrwertsteuer unterliegenden Kategorien von Umsätzen unterschieden, den im Inland ausgeführten Umsätzen und der Einfuhr von Gegenständen.

31 Nach Artikel 5 Absatz 4 Buchstabe c der Richtlinie nimmt der Auktionator eine Lieferung von Gegenständen vor, wenn er einen Gegenstand aufgrund eines Kommissionsvertrags zwischen ihm und dem Verkäufer oder Käufer überträgt.

32 In Artikel 12 Absatz 3 der Sechsten Richtlinie wird ein Normalsatz der Mehrwertsteuer für alle steuerbaren Umsätze festgelegt, für die kein ermäßigter Satz gilt.

33 Wie der Gerichtshof bereits entschieden hat, lässt die Prüfung der Merkmale des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems 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 einen Mitgliedstaat gelangt, unabhängig davon, ob ein Rechtsgeschäft zugrunde liegt, ob die Leistung gegen Entgelt oder unentgeltlich, durch einen Steuerpflichtigen oder eine Privatperson ausgeführt wird (vgl. u. a. Urteil vom 5. Mai 1982 in der Rechtssache 15/81, Schul, Slg. 1982, 1409, Randnr. 14).

34 Im vorliegenden Fall werden die zur Versteigerung eingeführten Kunstgegenstände bei ihrem Eintritt in die Gemeinschaft einer Regelung der vorübergehenden Verwendung bei vollständiger Befreiung von den Eingangsabgaben unterstellt, sofern ihre endgültige Bestimmung vor dem Verkauf nicht bekannt ist. Wird der Gegenstand an einen Käufer aus der Gemeinschaft verkauft, so wird die Einfuhr in den Mitgliedstaat vorgenommen, in dessen Gebiet der Gegenstand aus der genannten Regelung ausscheidet.

35 Die Sechste Richtlinie sieht zwei verschiedene steuerliche Regelungen für die Einfuhr und die Versteigerung von Kunstgegenständen vor. Zum einen ist bei der Einfuhr, die nach Artikel 2 Nummer 2 der Sechsten Richtlinie der Mehrwertsteuer unterliegt, gemäß Artikel 12 Absatz 3 Buchstabe c und, als Ausnahmetatbestand, Artikel 11 Teil B Absatz 6 ein ermäßigter Mehrwertsteuersatz auf den Zollwert des eingeführten Gegenstands anzuwenden. Zum anderen haben in Bezug auf die Versteigerung die Bestimmungen von Artikel 26a Teil C der Sechsten Richtlinie u. a.

zur Folge, dass die Provision des Auktionators vom Gesamtwert des Gegenstands abgegrenzt wird, wenn er eine Lieferung im Sinne von Artikel 5 Absatz 4 Buchstabe c der Richtlinie vornimmt. Die genannte Provision stellt somit die Besteuerungsgrundlage für die Versteigerung dar, die zu dem in Artikel 12 Absatz 3 Buchstabe a der Richtlinie vorgesehenen normalen Satz besteuert wird.

36 Die Kommission trägt vor, Artikel 16 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie sehe zwingend vor, dass alle Umsätze während der Zeit, zu der die Waren der Regelung der vorübergehenden Verwendung unterlägen, bei einer anschließenden Einfuhr dieser Waren so besteuert werden müssten, als ob die genannten Umsätze nach ihrer endgültigen Einfuhr stattgefunden hätten. Daher sei der effektive ermäßigte Satz auf den Wert der Waren vor ihrer Versteigerung anzuwenden, d. h. auf den vom Käufer bei der Versteigerung gezahlten Preis abzüglich der Provision des Auktionators. Sodann sei auf die Provision der normale Mehrwertsteuersatz gemäß Artikel 26a Teil C der Richtlinie anzuwenden.

37 Sie fügt hinzu, dies gelte unabhängig von den in den Artikeln 29 und 144 des Zollkodex aufgestellten allgemeinen Regeln über die Ermittlung des Zollwerts und den Vorschriften von Artikel 11 Teil B Absatz 1 der Sechsten Richtlinie.

38 Die Regierung des Vereinigten Königreichs wendet sich gegen diese Argumentation. Sie hält das von ihr angewandte Besteuerungssystem für vereinbar mit Artikel 16 der Sechsten Richtlinie, da aus dieser Bestimmung und aus Artikel 11 Teil B der Richtlinie klar hervorgehe, dass die Kosten solcher Umsätze in die Besteuerungsgrundlage bei der Einfuhr einbezogen und nicht als inländischer Umsatz besteuert würden, wie es bei einem Umsatz nach der endgültigen Einfuhr der Fall wäre. Es käme zu einer Doppelbesteuerung, wenn die Provisionen der Auktionatoren als Gegenleistung für einen inländischen Umsatz erneut zu versteuern wären.

39 Es ist unstreitig, dass Artikel 16 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie im Hinblick auf die Regelung in seinem Teil E vorsieht, dass die Mitgliedstaaten bestimmte Umsätze bei Gegenständen, die der Regelung der vorübergehenden Verwendung unterliegen, von der Mehrwertsteuer befreien können, sofern sie nicht für eine endgültige Verwendung oder einen Endverbrauch bestimmt sind und sofern der beim Verlassen der Regelung geschuldete Mehrwertsteuerbetrag der Höhe der Abgabe entspricht, die bei der Besteuerung dieser Umsätze im Inland geschuldet worden wäre.

40 Diese Bestimmung verleiht den Mitgliedstaaten die Befugnis, bestimmte inländische Umsätze bei Gegenständen, die den von ihr erfassten Regelungen oder Sachverhalten — zu denen die vorübergehende Verwendung gehört — unterliegen, von der Steuer zu befreien, stellt aber auch bestimmte Voraussetzungen auf, die für die Anwendung dieser Befreiung erfüllt sein müssen.

41 Auch wenn der Zeitpunkt der endgültigen Einfuhr eines Gegenstands, der seit seinem Eintritt in die Gemeinschaft der Regelung der vorübergehenden Verwendung unterlag, durch Artikel 7 Absatz 3 der Sechsten Richtlinie auf den Zeitpunkt verschoben wird, zu dem der Gegenstand diese Regelung verlässt, geht aus der in Artikel 16 Absatz 1 der Richtlinie vorgesehenen Ausnahme hervor, dass alle unter der genannten Regelung der vorübergehenden Verwendung ausgeführten Umsätze so zu besteuern sind, als ob sie im Inland nach der endgültigen Einfuhr der Waren ausgeführt worden wären.

42 Aus diesem Grund sind, wenn ein Kunstgegenstand unter der Regelung der vorübergehenden Verwendung versteigert und im Anschluss an diesen Umsatz in das Gemeinschaftsgebiet eingeführt wird, die Versteigerung und die Einfuhr voneinander zu unterscheiden und beide Umsätze getrennt zu besteuern.

43 Folglich ist zur Besteuerung sowohl der Einfuhr als auch der Versteigerung gemäß den in Artikel 16 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie genannten Voraussetzungen bei dem Preis, zu dem der Zuschlag erteilt wurde, zwischen dem Teil zu trennen, der der Provision des Auktionators entspricht, und dem Teil, der dem Zollwert des

eingeführten Gegenstands entspricht. Dabei stellt Ersterer die Besteuerungsgrundlage für die Versteigerung dar, die gemäß Artikel 26a der Sechsten Richtlinie berechnet und zu dem in Artikel 12 Absatz 3 Buchstabe a der Richtlinie vorgesehenen normalen Satz besteuert wird, während Letzterer dem Zollwert der Ware entspricht, die der Mehrwertsteuer bei der Einfuhr unterliegt und zu einem im Vereinigten Königreich gemäß Artikel 11 Teil B Absatz 6 der Richtlinie geltenden ermäßigten effektiven Satz besteuert wird.

44 Diese Auslegung steht in Einklang mit dem Ziel von Artikel 16 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie, das u. a. darin besteht, die steuerliche Neutralität zwischen den Umsätzen bei Gegenständen, die der Regelung der vorübergehenden Verwendung unterliegen und anschließend eingeführt werden, und bei Gegenständen, die sich bereits in der Gemeinschaft befinden, zu gewährleisten.

45 Angesichts der in Randnummer 43 des vorliegenden Urteils wiedergegebenen Analyse und insbesondere des Umstands, dass der Wert der Provision des Auktionators und der Zollwert der betreffenden Ware zum Zweck ihrer jeweiligen Besteuerung voneinander zu trennen sind, ist das Argument des Vereinigten Königreichs unbegründet, dass die Gewinnspanne des Auktionators nach Artikel 11 Teil B Absätze 1 und 3 Buchstabe b der Sechsten Richtlinie in Verbindung mit Artikel 29 des Zollkodex Teil des Einfuhrwerts sei.

46 Zurückzuweisen ist auch das Argument des Vereinigten Königreichs, dass Artikel 16 Absatz 1 Unterabsatz 1 der Sechsten Richtlinie eine für die Mitgliedstaaten fakultative Bestimmung sei, während der letzte Unterabsatz dieser Bestimmung, der die Verpflichtung enthalte, eine Doppelbesteuerung zu vermeiden, zwingender Natur sei. Die letztgenannte Verpflichtung verlange, dass die Mitgliedstaaten den vom Auktionator ausgeführten Umsatz nicht als inländischen Umsatz behandelten.

47 Wie die Kommission zutreffend vorträgt, muss ein Mitgliedstaat, wenn er von der durch Artikel 16 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie gebotenen Möglichkeit Gebrauch macht und Sondermaßnahmen zur Befreiung der Umsätze in Bezug auf Waren trifft, die unter die Regelungen der vorübergehenden Verwendung fallen, allen in dieser Bestimmung genannten Voraussetzungen nachkommen.

48 Zu der im letzten Unterabsatz von Artikel 16 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie vorgesehenen Verpflichtung, eine Doppelbesteuerung zu vermeiden, ist festzustellen, dass sich diese Bestimmung auf den Steuerschuldner bezieht. Wie sich aus dem vorhergehenden Unterabsatz dieser Bestimmung ergibt, wird abweichend von Artikel 21 Absatz 1 Buchstabe a Unterabsatz 1 der Richtlinie die Steuer für Umsätze im Sinne von Artikel 16 Absatz 1 Unterabsatz 1 von der Person geschuldet, die veranlasst, dass die Gegenstände die in dieser Bestimmung aufgeführten Regelungen oder Sachverhalte verlassen. Um jede Unsicherheit über den Steuerschuldner zu verhindern, sieht die Sechste Richtlinie die Verpflichtung vor, eine Doppelbesteuerung zu vermeiden, ohne dass dies irgendeinen Einfluss auf den für die Gewinnspanne des Auktionators geltenden Steuersatz hat.

49 Unter diesen Umständen ist im Hinblick darauf, dass die Versteigerung von Kunstgegenständen im Rahmen der Regelung der vorübergehenden Verwendung, an die sich die Einfuhr in das Hoheitsgebiet des betreffenden Mitgliedstaats anschließt, als inländischer Umsatz anzusehen und zu besteuern ist, festzustellen, dass die auf eine Verletzung von Artikel 16 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie gestützte Rüge der Kommission begründet ist.

50 Da die Versteigerung somit als inländischer Umsatz einzustufen ist, ist ferner festzustellen, dass die Verletzung der Artikel 2 Nummer 1, 5 Absatz 4 Buchstabe c und 12 Absatz 3 der Sechsten Richtlinie erwiesen ist.

51 Nach dem Vorstehenden hat das Vereinigte Königreich gegen seine Verpflichtungen aus den Artikeln 2 Nummer 1, 5 Absatz 4 Buchstabe c, 12 Absatz 3 und 16 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie verstoßen, indem es einen ermäßigten Mehrwertsteuersatz

auf die bei der Versteigerung von Kunstgegenständen, die im Rahmen der Regelung der vorübergehenden Verwendung eingeführt wurden, an die Auktionatoren gezahlte Provision angewandt hat.

Kosten

52 Nach Artikel 69 § 2 der Verfahrensordnung ist die unterliegende Partei auf Antrag zur Tragung der Kosten zu verurteilen. Da die Kommission die Verurteilung des Vereinigten Königreichs beantragt hat und dieses mit seinem Vorbringen unterlegen ist, sind ihm die Kosten aufzuerlegen.

Aus diesen Gründen hat der Gerichtshof (Dritte Kammer) für Recht erkannt und entschieden:

1. **Das Vereinigte Königreich Großbritannien und Nordirland hat gegen seine Verpflichtungen aus den Artikeln 2 Nummer 1, 5 Absatz 4 Buchstabe c, 12 Absatz 3 und 16 Absatz 1 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 1999/49/EG des Rates vom 25. Mai 1999 verstoßen, indem es einen ermäßigten Mehrwertsteuersatz auf die bei der Versteigerung von Kunstgegenständen, Sammlungsstücken und Antiquitäten, die im Rahmen der Regelung zur vorübergehenden Verwendung eingeführt wurden, an die Auktionatoren gezahlte Provision angewandt hat.**

2. **Das Vereinigte Königreich Großbritannien und Nordirland trägt die Kosten des Verfahrens.**

Unterschriften.