URTEIL DES GERICHTSHOFES
10. Juli 1985 *

In der Rechtssache 16/84

Kommission der Europäischen Gemeinschaften, vertreten durch ihren Rechtsberater D. Gilmour als Bevollmächtigten, Beistand: Rechtsanwalt H. J. Bronkhorst, zugelassen beim Hoge Raad der Nederlanden, Zustellungsbevollmächtigter: G. Kremlis vom Juristischen Dienst der Kommission, Jean-Monnet-Gebäude, Luxemburg-Kirchberg,

Klägerin,

gegen

Königreich der Niederlande, vertreten durch den Rechtsberater im Außenministerium A. Bos als Bevollmächtigten, Zustellungsanschrift: Niederländische Botschaft in Luxemburg, 5, rue C.-M.-Spoo,

Beklagter,

wegen Feststellung, daß das Königreich der Niederlande dadurch gegen eine Verpflichtung aus dem EWG-Vertrag verstoßen hat, daß es nicht innerhalb der festgesetzten Frist alle Rechts- und Verwaltungsvorschriften erlassen hat, um Artikel 11 der sechsten Richtlinie 77/388 des Rates zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (ABl. L 145, S. 1) nachzukommen,

erläßt

DER GERICHTSHOF

unter Mitwirkung des Präsidenten Mackenzie Stuart, der Kammerpräsidenten G. Bosco und O. Due, der Richter T. Koopmans, U. Everling, K. Bahlmann, Y. Galmot, R. Joliet und T. F. O'Higgins,

Generalanwalt: M. Darmon

Kanzler: P. Heim

nach Anhörung der Schlußanträge des Generalanwalts in der Sitzung vom 28. März 1985,

folgendes

* Verfahrenssprache: Niederländisch.

URTEIL

(„Tatbestand" nicht wiedergegeben)

Entscheidungsgründe

1 Die Kommission der Europäischen Gemeinschaften hat mit Klageschrift, die am 18. Januar 1984 bei der Kanzlei des Gerichtshofes eingegangen ist, gemäß Artikel 169 EWG-Vertrag Klage erhoben auf Feststellung, daß das Königreich der Niederlande dadurch gegen eine Verpflichtung aus dem EWG-Vertrag verstoßen hat, daß es nicht innerhalb der festgesetzten Frist alle erforderlichen Rechts- und Verwaltungsvorschriften erlassen hat, um Artikel 11 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; nachstehend: sechste Richtlinie) nachzukommen.

2 Die Kommission wirft dem Königreich der Niederlande vor, Artikel 8 Absatz 3 der „Wet op de omzetbelasting 1968" (Umsatzsteuergesetz 1968) aufrechterhalten zu haben, der die Besteuerungsgrundlage bei der Lieferung eines Gegenstandes unter Inzahlungnahme eines gleichartigen Gegenstandes betrifft und bestimmt, daß der Wert des in Zahlung genommenen Gegenstandes nicht in die vom Käufer zu erbringende Gegenleistung einbezogen wird.

3 Nach Ansicht der Kommission verstößt diese Bestimmung gegen Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a der sechsten Richtlinie, wonach Besteuerungsgrundlage alles ist, was den Wert der Gegenleistung bildet, die der Lieferer für diesen Umsatz vom Abnehmer oder von einem Dritten erhält.

4 Die Rückführung eines Gebrauchtgegenstandes in den Handel war bereits Gegenstand mehrerer Vorschläge auf Gemeinschaftsebene. So enthielt der Vorschlag der sechsten Richtlinie (ABl. 1973 C 80, S. 1) eine Bestimmung, durch die die Steuerbelastung von gebrauchten Gegenständen verringert werden sollte, um bestimmte Umsatzarten nicht zu benachteiligen. Da der Rat diese Bestimmung nicht verabschiedete, wurde in Artikel 32 der sechsten Richtlinie vorgesehen, daß der Rat vor dem 31. Dezember 1977 auf Vorschlag der Kommission einstimmig die gemeinschaftliche Regelung für die Besteuerung unter anderem von Gebrauchtgegenstän-

den erlassen sollte und daß bis zur Anwendung dieser Gemeinschaftsregelung die Mitgliedstaaten, die auf diesem Gebiet bei Inkrafttreten dieser Richtlinie eine Sonderregelung anwandten, diese beibehalten konnten. Am 11. Januar 1978 legte die Kommission dem Rat den Vorschlag für eine siebente Richtlinie (ABl. C 26, S. 2) vor, der gemeinsame Regelungen über die Anwendung der Mehrwertsteuer auf die betreffenden Umsätze vorsah; dieser Vorschlag wurde jedoch noch nicht abschließend behandelt.

5 In Beantwortung des Schreibens der Kommission vom 23. Februar 1981 führte die niederländische Regierung in ihrem Schreiben vom 4. Juni 1981 aus, die fragliche Bestimmung stelle eine Sonderregelung für Gebrauchtgegenstände dar, die gemäß Artikel 32 der sechsten Richtlinie beibehalten werden dürfe. Allerdings erklärte sie sich bereit, Änderungen zu erwägen, durch die die niederländische Regelung den in dem Vorschlag für eine siebente Richtlinie enthaltenen gemeinsamen Regelungen angenähert werden würde.

6 In ihrer mit Gründen versehenen Stellungnahme vom 11. Januar 1983 vertrat die Kommission die Ansicht, Artikel 32 der sechsten Richtlinie erlaube nicht die Anwendung einer Sonderregelung auf den Verkauf eines neuen Gegenstandes, bei dem ein Gebrauchtgegenstand in Zahlung genommen werde. Hinsichtlich möglicher Änderungen der niederländischen Regelung, auf die im Schreiben der niederländischen Regierung verwiesen wurde, gab die Kommission zur Antwort, sie sei nicht damit einverstanden, „daß die Beseitigung einer Vertragsverletzung von zusätzlichen Bedingungen abhängig gemacht werde, die im Zusammenhang mit einem sicherlich mit der vorliegenden Frage verknüpften, jedoch davon verschiedenen Problem" stünden.

7 Am 24. Februar 1983 sandte das niederländische Finanzministerium ein Schreiben an einen Beamten der Kommission, der damals zum Kabinett des niederländischen Kommissionsmitglieds gehörte. In diesem Schreiben suchte das Ministerium unter anderem durch bezifferte Beispiele darzutun, daß die niederländische Regelung in der Praxis zu den gleichen Ergebnissen führe wie die in dem Vorschlag für eine siebente Richtlinie vorgesehenen Regelungen. Außerdem wiederholte es, daß die niederländische Regierung bereit sei, eine stärkere Anpassung an diese Regelungen vorzunehmen; schließlich wurde der Adressat des Schreibens davon in Kenntnis gesetzt, daß eine Unterredung mit einem Beamten der zuständigen Dienststelle der Kommission dazu geführt habe, daß der niederländische Standpunkt von der Kommission erneut geprüft werde und daß die in der mit Gründen versehenen Stellungnahme gesetzte Frist von zwei Monaten für den Erlaß der notwendigen

Maßnahmen so lange unterbrochen sei. Es steht außer Streit, daß dieses Schreiben der zuständigen Dienststelle der Kommission zuging, jedoch unbeantwortet blieb.

Zulässigkeit

8 Unter Bezugnahme auf das Schreiben vom 24. Februar 1983 führt die niederländische Regierung aus, aufgrund von Unterredungen mit Beamten der Kommission habe sie darauf vertrauen dürfen, daß die in der mit Gründen versehenen Stellungnahme gesetzte Frist von zwei Monaten bis zum Abschluß der Prüfung der von ihr vorgelegten Zahlen durch die Kommission unterbrochen worden sei. Sie stellt die Frage, ob unter diesen Umständen Artikel 169 genügt sei, wonach eine Klage nur dann erhoben werden dürfe, wenn der Mitgliedstaat, dem eine mit Gründen versehene Stellungnahme zugegangen sei, dieser Stellungnahme nicht innerhalb der von der Kommission gesetzten Frist nachkomme.

9 Die Kommission erwidert, ihre Beamten hätten keinerlei Versprechungen in bezug auf die Unterbrechung der fraglichen Frist abgegeben; sie seien dazu auch nicht befugt. Es sei nicht erforderlich gewesen, das Schreiben des niederländischen Finanzministeriums zu beantworten, das nicht offiziell an die Kommission gerichtet gewesen sei und keinerlei neues Vorbringen enthalten habe.

10 Die Kommission hat dadurch, daß sie auf das Schreiben vom 24. Februar 1983 nicht reagiert hat, aus dem sich klar die Überzeugung der niederländischen Regierung ergab, die in der mit Gründen versehenen Stellungnahme festgesetzte Frist sei unterbrochen, tatsächlich zu diesem Mißverständnis beigetragen. Allerdings reicht diese Unterlassung, so bedauerlich sie sein mag, für sich allein nicht aus, das Verfahren nach Artikel 169 EWG-Vertrag fehlerhaft zu machen. Dort ist ausdrücklich vorgesehen, daß die Frist von der Kommission festgesetzt wird; es ist somit deren Sache, darüber zu entscheiden, ob dem Antrag eines Mitgliedstaats auf Unterbrechung dieser Frist stattgegeben wird. Somit kann die Regierung eines Mitgliedstaats nicht lediglich aufgrund von Kontakten mit Beamten der Kommission oder aufgrund des Umstandes, daß die Kommission an sie gerichtete Schreiben nicht beantwortet, darauf vertrauen, daß die in der mit Gründen versehenen Stellungnahme gesetzte Frist unterbrochen wird. Außerdem hat die niederländische Regierung weder geltend gemacht noch bewiesen, daß ihr Mißverständnis in diesem Punkt ihre Möglichkeit, sich gegen die Klage zu verteidigen, in irgendeiner Weise eingeschränkt hat.

11 Die Klage ist deshalb zulässig.

Begründetheit

12 Die Kommission führt aus, der Wert eines Gegenstandes, der von dem Lieferanten eines anderen Gegenstandes in Zahlung genommen werde, gehöre zu der Gegenleistung, die der Lieferer vom Abnehmer für den gelieferten Gegenstand erhalte. Gemäß Artikel 11 der sechsten Richtlinie sei dieser Wert Teil der Besteuerungsgrundlage des gelieferten Gegenstandes. Artikel 32 betreffe Sonderregelungen für Gebrauchtgegenstände und erlaube keine Ausnahme von den Vorschriften über die Besteuerungsgrundlage neuer Gegenstände. Im übrigen erlaube keiner der Vorschläge, die die Kommission für eine gemeinsame Regelung der Besteuerung von Gebrauchtgegenständen gemacht habe, eine solche Ausnahme. Entgegen diesen Vorschlägen komme die niederländische Regelung weniger dem letzten Käufer des Gebrauchtgegenstandes zugute als dem Käufer des neuen Gegenstandes, der nach diesem System unmittelbar mit einer geringeren Mehrwertsteuer belastet werde.

13 Nach Ansicht der niederländischen Regierung verfolgt die gegenwärtig in den Niederlanden geltende Regelung dasselbe Ziel wie Artikel 32 und die von der Kommission dem Rat vorgelegten Vorschläge. Durch ihre bezifferten Beispiele habe sie dargetan, daß die Anwendung dieser Regelung in der Praxis zu genau denselben Ergebnissen führe wie die von der Kommission vorgeschlagenen Regelungen. In Wirklichkeit sei die Klage nur auf eine formalistische Auslegung des Artikels 11 der sechsten Richtlinie gestützt. Wenn der Klage stattgegeben würde, würde das Königreich der Niederlande gezwungen, jede Sonderregelung für die Besteuerung von Gebrauchtgegenständen abzuschaffen, was dem Zweck des Artikels 32 und den von der Kommission selbst vorgelegten Vorschlägen zuwiderlaufe. Insbesondere im Kraftfahrzeughandel werde sich die Zahl von Direktverkäufen zwischen den Verbrauchern zum Nachteil der gewerbsmäßigen Händler erhöhen.

14 Um diese Streitfrage zu entscheiden, sind die Schwierigkeiten, die das System der Mehrwertsteuer, wie es sich aus den allgemeinen Vorschriften der Gemeinschaftsrichtlinien ergibt, für den Handel mit Gebrauchtgegenständen schafft, sowie die verschiedenen zur Überwindung dieser Schwierigkeiten vorgeschlagenen oder verwirklichten Maßnahmen näher zu untersuchen.

15 Nach Artikel 2 der ersten Richtlinie 67/227 des Rates vom 11. April 1967 (ABl. Nr. 71 vom 14. 4. 1967, S. 1301) 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. Steuertatbestand ist die von einem Steuerpflichtigen als solchem ausgeführte Lieferung eines Gegenstands gegen Entgelt; allein die Steuerpflichtigen sind befugt, von der von ihnen geschuldeten Mehrwertsteuer die Mehrwertsteuer abzuziehen, mit der die Gegenstände bereits vorher belastet worden sind.

16 Daraus folgt, daß ein Gegenstand auf allen Erzeugungs- und Vertriebsstufen nur nach dem auf dieser Stufe erzielten Mehrwert besteuert wird. Ist der Gegenstand bei dem nicht steuerpflichtigen Endverbraucher angelangt, so bleibt er mit einem Mehrwertsteuerbetrag belastet, der anteilsmäßig dem Preis entspricht, den der Verbraucher seinem Lieferanten gezahlt hat.

17 Liefert ein Verbraucher in der Folge den Gegenstand an einen anderen nicht steuerpflichtigen Verbraucher, so führt dies weder zu einer Besteuerung noch zu einem Steuerabzug. Liefert der Verbraucher den Gegenstand an einen steuerpflichtigen Händler, so führt auch diese Lieferung nicht zu einer Besteuerung. Der Weiterverkauf durch den Steuerpflichtigen wird jedoch mit dem Mehrwertsteuerbetrag belegt, der im Verhältnis dem Wiederverkaufspreis entspricht, ohne daß der Steuerpflichtige Anspruch auf einen Abzug der Mehrwertsteuer hätte, mit der der Gegenstand bereits zuvor belastet wurde.

18 Die Gebrauchtgegenstände, die wieder in den Handel gebracht werden, werden daher erneut besteuert, während die Gebrauchtgegenstände, die unmittelbar von einem Verbraucher an den anderen veräußert werden, lediglich mit der Steuer belastet bleiben, die bei dem ersten Verkauf an einen nicht steuerpflichtigen Verbraucher angefallen ist. Insbesondere bei hohen Mehrwertsteuersätzen führt diese unterschiedliche Behandlung zu einer Verzerrung des Wettbewerbs zwischen Direktverkäufen eines Verbrauchers an einen anderen und Geschäften, die über den normalen Handel abgewickelt werden; sie benachteiligt somit die Handelskreise, für die Geschäfte mit Gebrauchtgegenständen eine gewisse Bedeutung besitzen, insbesondere den Kraftfahrzeughandel.

19 Artikel 32 der sechsten Richtlinie sieht vor, daß der Rat später eine gemeinschaftliche Regelung zur Beseitigung dieser Wettbewerbsverzerrung erläßt, und ermächtigt bis zur Anwendung dieser Gemeinschaftsregelung dazu, bestehende nationale Regelungen, die dieses Ziel verfolgen, beizubehalten.

20 Die Kommission ist Artikel 32 der sechsten Richtlinie dadurch nachgekommen, daß sie dem Rat ihren Vorschlag einer siebenten Richtlinie vorgelegt hat, in dem zwei Verfahren zur Erreichung des angestrebten Ergebnisses angeführt sind. Für Gebrauchtgegenstände sieht dieser Vorschlag allgemein vor, daß Besteuerungsgrundlage ein pauschaler Prozentsatz des Verkaufspreises ist, wenn die Lieferung von einem steuerpflichtigen Wiederverkäufer bewirkt wird, der diesen Gegenstand von einem Nichtsteuerpflichtigen erworben hat; dieser Prozentsatz gilt als der vom steuerpflichtigen Wiederverkäufer erzielte Mehrwert. Für bestimmte Gebrauchtgegenstände, die im Handel eine bedeutende Rolle spielen, unter anderem für Kraftfahrzeuge, enthält der Vorschlag eine Regelung, die zu genaueren Ergebnissen führt. Nach dieser Regelung ist der steuerpflichtige Wiederverkäufer zum Abzug der Mehrwertsteuer berechtigt, die auf der Grundlage des Ankaufspreises dieses Gegenstandes vom Nichtsteuerpflichtigen berechnet ist. Beiden vorgeschlagenen Regelungen ist also gemeinsam, daß die Restmehrwertsteuer, die den Gebrauchtgegenstand bereits belastet, im Zeitpunkt des Wiederverkaufs berücksichtigt wird.

21 Bei der niederländischen Regelung wird diese Restmehrwertsteuer bereits bei dem Erwerb des Gebrauchtgegenstands durch den Steuerpflichtigen in Form der Inzahlungnahme berücksichtigt. Diese Regelung führt also nur scheinbar zu einer Ermäßigung der Besteuerungsgrundlage für den neuen Gegenstand. Die Ermäßigung entspricht im Verhältnis genau dem Preis, den der Steuerpflichtige für den Gebrauchtgegenstand, den er von einem Nichtsteuerpflichtigen gekauft hat, gezahlt hat, und stellt in Wirklichkeit einen Ausgleich für die Restmehrwertsteuer dar, mit der der Gebrauchtgegenstand bereits belastet ist. Da dieser Gegenstand bereits bei seinem Erwerb durch den steuerpflichtigen Wiederverkäufer belastet worden ist, kann er beim Wiederverkauf ganz normal besteuert werden, ohne daß diese Besteuerung den Wettbewerb mit Direktverkäufen zwischen den Verbrauchern verfälschte.

22 Bedeutungslos ist in diesem Zusammenhang, daß dieser Ausgleich, formell betrachtet, den Käufer eines neuen Gegenstandes, der gleichzeitig Verkäufer eines Gebrauchtgegenstandes ist, unmittelbar begünstigt, während die Ermäßigung der Mehrwertsteuer beim Wiederverkauf nach den Vorschlägen der Kommission unmittelbar den nicht steuerpflichtigen Erwerber des Gebrauchtgegenstands begün-

stigt. Wie die von der niederländischen Regierung vorgelegten bezifferten Beispiele belegen, richten sich die Preise, die die Parteien beider Geschäfte über diesen Gegenstand vereinbaren, im allgemeinen nach der angewandten Regelung, so daß sie in aller Regel sowohl für die drei an diesen Geschäften Beteiligten als auch für den Fiskus zu denselben Ergebnissen führen; unterschiedlich sind lediglich der Zeitpunkt, zu dem die restliche Mehrwertsteuerbelastung von dem Gegenstand genommen wird, und die Zusammensetzung der Preise. Desgleichen stellen alle drei untersuchten Regelungen die Neutralität des Wettbewerbs zwischen Direktverkäufen von Verbrauchern untereinander und solchen Geschäften wieder her, die über den Handel abgewickelt werden.

23 Vor diesem Hintergrund ist zu prüfen, ob die niederländische Regelung, wie die Kommission ausführt, eine Ausnahme von Artikel 11 der sechsten Richtlinie bildet, die nicht durch Artikel 32 dieser Richtlinie gerechtfertigt ist. Aus der oben vorgenommenen Überprüfung ergibt sich, daß diese Regelung nicht darauf abzielt, einen Teil der Gegenleistung, die der steuerpflichtige Wiederverkäufer für die Lieferung des neuen Gegenstandes erhalten hat, der Besteuerung zu entziehen, und daß sie dies auch nicht bewirkt. Zweck und Wirkung der niederländischen Regelung bestehen vielmehr darin, die Restmehrwertsteuer, mit der der Gebrauchtgegenstand bereits belastet ist, auszugleichen, um diesen Gegenstand bei seinem Wiederverkauf dem allgemeinen Mehrwertsteuersystem unterwerfen zu können. Daraus folgt, daß die niederländische Regelung vom Grundsatz her ihrem Zweck und ihren Wirkungen nach durch Artikel 32 der sechsten Richtlinie gedeckt ist und keinen Verstoß gegen Artikel 11 dieser Richtlinie darstellt.

24 Die Kommission erhebt noch weitere Vorwürfe gegen die niederländische Regelung. So soll diese Regelung nicht alle Ankäufe von Gebrauchtgegenständen erfassen, die von einem Steuerpflichtigen bei Nichtsteuerpflichtigen mit dem Ziel eines Wiederverkaufs getätigt werden; sie betreffe in der Theorie und vielleicht auch in der Praxis auch die Inzahlungnahme eines neuen Gegenstandes und führe zu einem Verlust der Mehrwertsteuer und somit zu einer Verringerung der Eigenmittel der Gemeinschaften, wenn der Gegenstand zu einem niedrigeren Preis als zu demjenigen verkauft werde, zu dem er erworben worden sei.

25 Diese Vorwürfe brauchen im Rahmen der vorliegenden Rechtssache nicht geprüft zu werden. Gerade in diesen Punkten hat die niederländische Regierung sich im Laufe des Vorverfahrens bereit erklärt, Anpassungen der Regelung zu erwägen. Die Kommission hat dies jedoch kategorisch abgelehnt. Sie kann sich deshalb im vorliegenden Verfahren nicht mit Erfolg auf diese Aspekte der niederländischen

Regelung berufen. Zu der von der Kommission erstmals in der Antwort auf eine vom Gerichtshof gestellte Frage geäußerten Auffassung, nach Artikel 32 der sechsten Richtlinie sei jede Änderung bestehender einzelstaatlicher Regelungen verboten, ist festzustellen, daß dies nicht für Anpassungen gilt, die lediglich bezweckten, eine einzelstaatliche Regelung dieser Vorschrift vollständig anzupassen, ohne daß die Grundsätze der von dem Mitgliedstaat bei Inkrafttreten der sechsten Richtlinie angewandten Regelung berührt würden.

26 Deshalb ist die Klage der Kommission insgesamt abzuweisen.

Kosten

27 Gemäß Artikel 69 § 2 der Verfahrensordnung ist die unterliegende Partei zur Tragung der Kosten zu verurteilen. Da die Klägerin unterlegen ist, sind ihr die Kosten aufzuerlegen.

Aus diesen Gründen

hat

DER GERICHTSHOF

für Recht erkannt und entschieden:

1) Die Klage wird abgewiesen.

2) Die Kommission trägt die Kosten des Verfahrens.

Mackenzie Stuart Bosco Due Koopmans

Everling Bahlmann Galmot Joliet O'Higgins

Verkündet in öffentlicher Sitzung in Luxemburg am 10. Juli 1985.

Der Kanzler

P. Heim

Der Präsident

A. J. Mackenzie Stuart