URTEIL DES GERICHTSHOFES (Dritte Kammer)

8. Dezember 2005 *

In der Rechtssache C-280/04

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Artikel 234 EG, eingereicht vom Vestre Landsret (Dänemark) mit Entscheidung vom 25. Juni 2004, beim Gerichtshof eingegangen am 29. Juni 2004, in dem Verfahren

Jyske Finans A/S

gegen

Skatteministeriet,

andere Verfahrensbeteiligte:

Nordania Finans A/S,

BG Factoring A/S,

* Verfahrenssprache: Dänisch.

erlässt

DER GERICHTSHOF (Dritte Kammer)

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

Generalanwalt: L.A. Geelhoed,
Kanzler: H. von Holstein, Hilfskanzler,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens und auf die mündliche Verhandlung vom 7. Juli 2005,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

— der Jyske Finans A/S, vertreten durch E. Malberg, advokat,

— der Nordania Finans A/S und der BG Factoring A/S, vertreten durch H. Severin Hansen und T. K. Kristjansson Plesner, advokaterne,

— der dänischen Regierung, vertreten durch J. Molde als Bevollmächtigten im Beistand von P. Biering, advokat,

— der griechischen Regierung, vertreten durch I. Pouli und V. Kyriazopoulos als Bevollmächtigte,

— der polnischen Regierung, vertreten durch J. Pietras als Bevollmächtigten,

— der Kommission der Europäischen Gemeinschaften, vertreten durch L. Ström van Lier und T. Fich als Bevollmächtigte,

nach Anhörung der Schlussanträge des Generalanwalts in der Sitzung vom 22. September 2005

folgendes

Urteil

1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung der Artikel 13 Teil B Buchstabe c und 26a Teil A Buchstabe e 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 durch die Richtlinie 94/5/EG des Rates vom 14. Februar 1994 (ABl. L 60, S. 16) geänderten Fassung (im Folgenden: Sechste Richtlinie).

2 Dieses Ersuchen ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen der Firma Jyske Finans A/S (im Folgenden: Jyske Finans) und dem Skatteministeriet (dänisches Steuerministerium), der die Mehrwertsteuerforderung gegen Jyske Finans wegen ihrer Umsätze mit dem Wiederverkauf gebraucht erworbener Fahrzeuge betrifft.

Rechtlicher Rahmen

Gemeinschaftsrecht

3 Nach Artikel 2 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie unterliegen Lieferungen von Gegenständen, die ein Steuerpflichtiger als solcher gegen Entgelt ausführt, der Mehrwertsteuer.

4 Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a der Richtlinie bestimmt die Besteuerungsgrundlage bei diesen Lieferungen als alles, was den Wert der Gegenleistung bildet, die der Lieferer vom Abnehmer oder Dienstleistungsempfänger oder von einem Dritten erhält oder erhalten soll.

5 Artikel 13 Teil B dieser Richtlinie sieht vor:

„Unbeschadet sonstiger Gemeinschaftsvorschriften befreien die Mitgliedstaaten unter den Bedingungen, die sie zur Gewährleistung einer korrekten und einfachen Anwendung der nachstehenden Befreiungen sowie zur Verhütung von Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und etwaigen Missbräuchen festsetzen, von der Steuer:

...

c) die Lieferungen von Gegenständen, ... deren Anschaffung oder Zuordnung nach Artikel 17 Absatz 6 vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen war;

..."

6 Artikel 17 Absatz 6 der Sechsten Richtlinie lautet:

„Der Rat legt auf Vorschlag der Kommission vor Ablauf eines Zeitraums von vier Jahren nach dem Inkrafttreten dieser Richtlinie einstimmig fest, bei welchen Ausgaben die Mehrwertsteuer nicht abziehbar ist ...

Bis zum Inkrafttreten der vorstehend bezeichneten Bestimmungen können die Mitgliedstaaten alle Ausschlüsse beibehalten, die in den in ihren zum Zeitpunkt des Inkrafttretens dieser Richtlinie bestehenden innerstaatlichen Rechtsvorschriften vorgesehen sind."

7 Der durch Artikel 1 Absatz 3 der Richtlinie 94/5 eingefügte Artikel 26a der Sechsten Richtlinie sieht eine Mehrwertsteuersonderregelung für Gebrauchtgegenstände, Kunstgegenstände, Sammlungsstücke und Antiquitäten vor. Nach Artikel 26a wird bei den Lieferungen der genannten Gegenstände durch einen steuerpflichtigen Wiederverkäufer nur die Gewinnmarge besteuert, d. h. die Differenz zwischen dem vom steuerpflichtigen Wiederverkäufer geforderten Verkaufspreis und dem Einkaufspreis des veräußerten Gegenstands.

8 Wie sich aus der dritten und der fünften Begründungserwägung der Richtlinie 94/5 ergibt, zielt diese Sonderregelung auf die Verhinderung von Doppelbesteuerungen und Wettbewerbsverzerrungen zwischen den Steuerpflichtigen ab.

9 Artikel 26a Teil A Buchstabe e der Sechsten Richtlinie definiert den steuerpflichtigen Wiederverkäufer als „Steuerpflichtige[n], 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".

Nationales Recht

10 § 8 Absatz 1 des Gesetzes über die Mehrwertsteuer (momslov) in der Fassung des Gesetzes Nr. 375 vom 18. Mai 1994 und des Änderungsgesetzes Nr. 1114 vom 21. Dezember 1994 (im Folgenden: Mehrwertsteuergesetz) bestimmt:

„Die Lieferung gegen Entgelt umfasst den Verkauf von Vermögensgegenständen des Unternehmens, wenn u. a. beim Kauf und bei der Herstellung des betreffenden Gegenstands ein volles oder teilweises Vorsteuerabzugsrecht erworben wurde."

11 § 13 Absatz 2 des Mehrwertsteuergesetzes lautet:

„Die Lieferung von Waren, die ausschließlich für eine nach Absatz 1 von der Steuer befreite Tätigkeit verwendet wurden oder deren Anschaffung oder Benutzung gemäß Kapitel 9 vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen war, sind von der Steuer befreit."

12 In Kapitel 9 des genannten Gesetzes bestimmt § 42 Absatz 1 Nummer 7, dass die Unternehmen die entrichtete Steuer nicht abziehen können, die sich auf „die Anschaffung und den Betrieb von Personenkraftfahrzeugen [bezieht], die zur Beförderung von nicht mehr als 9 Personen eingerichtet sind, vorbehaltlich jedoch der Absätze 4, 6 und 7".

13 § 42 Absatz 6 lautet:

„Unternehmen, die mit Kraftfahrzeugen handeln oder diese vermieten oder Fahrschulen betreiben, können ungeachtet der Bestimmungen des Absatzes 1 Nummer 7 die bei dem zu diesem Zweck erfolgten Kauf ... entrichtete Mehrwertsteuer abziehen."

14 Kapitel 17 des genannten Gesetzes setzt die Bestimmungen der Richtlinie 94/5 über die insbesondere auf Gebrauchtgegenstände anwendbare Sonderregelung um.

15 In diesem Kapitel 17 bestimmt § 69 Absatz 1:

„Unternehmen, die Gebrauchtgegenstände, Kunstgegenstände, Sammlungsstücke oder Antiquitäten u. a. zum Zwecke des Wiederverkaufs kaufen, können beim Wiederverkauf die betreffenden Waren nach den Vorschriften dieses Kapitels versteuern."

Ausgangsrechtsstreit und Vorlagefragen

16 Jyske Finans betreibt ein Autoleasingunternehmen. Hierzu erwirbt sie entweder Neuwagen oder Gebrauchtwagen. Bei der Anschaffung Letzterer ist keine im Preis enthaltene Mehrwertsteuer abziehbar, soweit die Verkäufer nach den nationalen Rechtsvorschriften keine Mehrwertsteuer in Bezug auf den Fahrzeugpreis anmelden konnten.

17 Zwischen 1. Januar 1999 und 31. Mai 2001 verkaufte Jyske Finans bei Leasingende 145 gebraucht erworbene Fahrzeuge. Die dänischen Steuerbehörden forderten Jyske Finans im Mai 2001 zur Abführung von Mehrwertsteuer in Höhe von 2 236 413 DKK (etwa 299 500 Euro) auf, die auf diese Wiederverkäufe geschuldet werde.

18 Jyske Finans wandte sich beim Vestre Landsret gegen diese Steuerforderung und machte geltend, eine Zahlung ihrerseits würde auf eine Doppelbelastung mit Mehrwertsteuer hinauslaufen, da sie das Abzugsrecht für die Mehrwertsteuer nicht habe ausüben können, die noch im Kaufpreis der Gebrauchtwagen enthalten und nicht angemeldet worden sei. Die Entscheidung der Steuerbehörden finde im Mehrwertsteuergesetz keine rechtliche Grundlage und widerspreche der Sechsten Richtlinie. Diesem Rechtsstreit traten die Nordania Finans A/S und die BG Factoring A/S zur Unterstützung von Jyske Finans bei.

19 Nach Auffassung des Vestre Landsret wirft das Ausgangsverfahren zum einen die Frage auf, ob die Steuerforderung gegen Artikel 13 Teil B Buchstabe c der Sechsten Richtlinie verstößt, und zum anderen, ob Jyske Finans befugt ist, sich auf die in Artikel 26a der Richtlinie vorgesehene Sonderregelung über die Differenzbesteuerung beim Verkauf von Gebrauchtgegenständen zu berufen. Das Gericht ist der Ansicht, dass das Ergebnis des Ausgangsverfahrens von der Auslegung dieser beiden Bestimmungen der Sechsten Richtlinie abhänge. Unter diesen Voraussetzungen hat das Vestre Landsret beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof die folgenden Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen:

1. Ist Artikel 13 Teil B Buchstabe c der Sechsten Richtlinie in Verbindung mit Artikel 2 Nummer 1 und Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a dahin auszulegen, dass diese Bestimmungen es einem Mitgliedstaat verwehren, mit seinem Mehrwertsteuergesetz eine Rechtslage aufrechtzuerhalten, nach der ein Steuerpflichtiger, der Investitionsgüter in erheblichem Umfang seinem Betriebsvermögen zugeführt hat, im Gegensatz zu Gebrauchtwagenhändlern und anderen Gewerbetreibenden, die Gebrauchtfahrzeuge verkaufen, verpflichtet ist,

auf den Verkauf dieser Investitionsgüter Mehrwertsteuer zu entrichten, auch wenn der Gegenstand bei steuerpflichtigen Personen gekauft worden ist, die keine Steuer auf den Preis der Gegenstände angemeldet haben, so dass der Erwerb des Gegenstands vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen war?

2. Ist Artikel 26a Teil A Buchstabe e der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen, dass der Begriff „steuerpflichtiger Wiederverkäufer" nur Personen erfasst, deren Haupterwerb im An- und Verkauf von Gebrauchtgegenständen besteht, wenn der einzige oder hauptsächliche Zweck des Erwerbs dieser Gegenstände die Erzielung eines Gewinns beim Wiederverkauf ist, oder erfasst dieser Begriff auch Personen, die diese Gegenstände normalerweise nach dem Ende der Vermietung verkaufen, wobei dieser Verkauf unter den oben beschriebenen Umständen ein untergeordneter Bestandteil ihrer gesamten wirtschaftlichen Leasingtätigkeit ist?

Zu den Vorlagefragen

Zur ersten Frage

20 Mit seiner ersten Frage möchte das vorlegende Gericht im Wesentlichen wissen, ob Artikel 13 Teil B Buchstabe c der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen ist, dass die von dieser Vorschrift vorgesehene Mehrwertsteuerbefreiung der Lieferungen von Gegenständen, deren Anschaffung nach Artikel 17 Absatz 6 der Richtlinie vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen war, nationalen Rechtsvorschriften entgegensteht, die solche Umsätze der Mehrwertsteuer unterwerfen, mit denen ein Steuerpflichtiger Gegenstände wieder verkauft, die er zuvor seinem Betriebsvermögen zugeordnet hatte und bei deren bei Steuerpflichtigen getätigtem Erwerb ein Vorsteuerabzug deshalb nicht möglich war, weil diese keine Mehrwertsteuer anmelden konnten.

21 Zunächst ist daran zu erinnern, dass die Begriffe, mit denen die Steuerbefreiungen nach Artikel 13 der Sechsten Richtlinie umschrieben werden, eng auszulegen sind, da diese Steuerbefreiungen Ausnahmen von dem allgemeinen Grundsatz darstellen, dass nach Artikel 2 der genannten Richtlinie jede Lieferung von Gegenständen oder Dienstleistung, die ein Steuerpflichtiger als solcher gegen Entgelt erbringt, der Mehrwertsteuer unterliegt (vgl. u. a. Urteile vom 20. November 2003 in der Rechtssache C-8/01, Taksatorringen, Slg. 2003, I-13711, Randnr. 36, und vom 3. März 2005 in der Rechtssache C-428/02, Fonden Marselisborg Lystbådehavn, Slg. 2005, I-1527, Randnr. 29).

22 Ferner sind nach Artikel 17 Absatz 6 der Sechsten Richtlinie die Mitgliedstaaten berechtigt, ihre zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der genannten Richtlinie bestehenden Rechtsvorschriften über den Ausschluss des Vorsteuerabzugsrechts beizubehalten, bis der Rat die in diesem Artikel vorgesehenen Bestimmungen erlässt (vgl. Urteil vom 14. Juni 2001 in der Rechtssache C-345/99, Kommission/ Frankreich, Slg. 2001, I-4493, Randnr. 19).

23 Da der Rat keinen der ihm von der Kommission gemäß Artikel 17 Absatz 6 Unterabsatz 1 der Sechsten Richtlinie vorgelegten Vorschläge angenommen hat, können die Mitgliedstaaten ihre Rechtsvorschriften über den Ausschluss vom Vorsteuerabzugs beibehalten, bis der Gemeinschaftsgesetzgeber eine Gemeinschaftsregelung über die Ausschlüsse vom Vorsteuerabzug erlässt und so die schrittweise Harmonisierung des nationalen Rechts im Bereich der Mehrwertsteuer verwirklicht (Urteil Kommission/Frankreich, Randnr. 20). Bis heute enthält also das Gemeinschaftsrecht keine Bestimmung, die die vom Vorsteuerabzug ausgeschlossenen Ausgaben aufzählt.

24 Die in Artikel 13 Teil B Buchstabe c der Sechsten Richtlinie vorgesehenen Befreiungen können daher nur für die Lieferungen von Gegenständen gelten, deren Anschaffung nach den nationalen Rechtsvorschriften vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen ist. Der Wortlaut dieses Artikels ist insoweit keiner anderen Auslegung zugänglich, die es erlauben würde, die Doppelbesteuerung eines Steuerpflichtigen zu verhindern, der sich nicht auf einen solchen Ausschluss berufen kann.

25 Wenn nationale Rechtsvorschriften wie die im Ausgangsverfahren genannten vorsehen, dass Unternehmen, deren Tätigkeit in der Vermietung von Kraftfahrzeugen besteht, bei den für diese Tätigkeit bestimmten Anschaffungen steuerabzugsberechtigt sind, ergibt sich daraus, dass die Anschaffung eines Fahrzeugs durch ein solches Unternehmen nicht im Sinne von Artikel 13 Teil B Buchstabe c der Sechsten Richtlinie nach Artikel 17 Absatz 6 dieser Richtlinie vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen ist. Der Wiederverkauf dieses Fahrzeugs kann daher nicht als zu den Lieferungen zählend angesehen werden, denen die im genannten Artikel 13 Teil B Buchstabe c vorgesehenen Befreiungen zugute kommen. Der Umstand, dass eine derartige Anschaffung deshalb kein Recht auf Vorsteuerabzug eröffnet hat, weil die Verkäufer selbst — wie im Ausgangsverfahren — nach den nationalen Rechtsvorschriften keine Vorsteuer beim Erwerb der Fahrzeuge in Abzug bringen konnten und folglich keine Mehrwertsteuer angemeldet haben, ist für die Einstufung dieser Anschaffungen bei der Anwendung des genannten Artikels 13 ohne Belang.

26 Danach ist auf die erste Frage zu antworten, dass Artikel 13 Teil B Buchstabe c der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen ist, dass er nationalen Rechtsvorschriften nicht entgegensteht, die diejenigen Umsätze der Mehrwertsteuer unterwerfen, mit denen ein Steuerpflichtiger Gegenstände wieder verkauft, die er zuvor seinem Betriebsvermögen zugeordnet hatte und deren Anschaffung nicht nach Artikel 17 Absatz 6 der Sechsten Richtlinie vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen war, auch wenn für diesen bei Steuerpflichtigen getätigten Erwerb ein Vorsteuerabzug deshalb nicht möglich war, weil diese keine Mehrwertsteuer anmelden konnten.

Zur zweiten Frage

27 Mit seiner zweiten Frage möchte das vorlegende Gericht im Wesentlichen wissen, ob ein Steuerpflichtiger als „steuerpflichtiger Wiederverkäufer" im Sinne von Artikel 26a der Sechsten Richtlinie angesehen werden kann, der im Rahmen seiner normalen Tätigkeit Fahrzeuge wieder verkauft, die er für seine Leasingtätigkeit als Gebrauchtwagen erworben hatte.

28 Dieser durch die Richtlinie 94/5 eingefügte Artikel schafft eine Sonderregelung über die Differenzbesteuerung des steuerpflichtigen Wiederverkäufers bei der Lieferung von Gebrauchtgegenständen, Kunstgegenständen, Sammlungsstücken und Antiquitäten.

29 Artikel 26a Teil A Buchstabe e der Sechsten Richtlinie definiert den steuerpflichtigen Wiederverkäufer als Steuerpflichtigen, 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.

30 Zahlreiche Sprachfassungen der Sechsten Richtlinie, darunter die englische, können den Gedanken nahe legen, dass sich die Wendung „zum Zwecke des Wiederverkaufs" nur auf das Verb „einführt" bezieht, dem diese Wendung unmittelbar vorausgeht. Es ließe sich also vertreten, dass bei Anschaffungen — und nur um solche geht es im Ausgangsverfahren — der Wortlaut der Sechsten Richtlinie nicht verlangt, dass der Betreffende, um unter die Definition des steuerpflichtigen Wiederverkäufers zu fallen, im Augenblick der Anschaffung des Gebrauchtgegenstands bereits beabsichtigte, ihn wieder zu verkaufen. Unter diesen Voraussetzungen spräche nichts für den Ausschluss eines Leasingunternehmens vom Anwendungsbereich dieser Definition, das wie Jyske Finans im Rahmen seiner gewerblichen Tätigkeit Gebrauchtgegenstände kauft.

31 Nach ständiger Rechtsprechung müssen die Gemeinschaftsbestimmungen im Licht aller Sprachfassungen der Gemeinschaft einheitlich ausgelegt und angewandt werden (vgl. in diesem Sinne insbesondere Urteile vom 5. Dezember 1967 in der Rechtssache 19/67, Van der Vecht, Slg. 1967, 462, 473, vom 17. Juli 1997 in der Rechtssache C-219/95 P, Ferriere Nord/Kommission, Slg. 1997, I-4411, Randnr. 15, und vom 29. April 2004 in der Rechtssache C-371/02, Björnekulla Fruktindustrier, Slg. 2004, I-5791, Randnr. 16). Weichen die verschiedenen Sprachfassungen eines Gemeinschaftstextes voneinander ab, so muss die fragliche Vorschrift nach dem Zusammenhang und dem Zweck der Regelung ausgelegt werden, zu der sie gehört (Urteile vom 9. März 2000 in der Rechtssache C-437/97, EKW und Wein & Co., Slg. 2000, I-1157, Randnr. 42, und vom 1. April 2004 in der Rechtssache C-1/02, Borgmann, Slg. 2004, I-3219, Randnr. 25).

32 Aus der zweiten, der dritten und der fünften Begründungserwägung der Richtlinie 94/5 geht hervor, dass der Gemeinschaftsgesetzgeber eine gewisse Harmonisierung der äußerst unterschiedlichen Regelungen herbeiführen wollte, die damals in den Mitgliedstaaten auf dem Gebiet der Besteuerung von Gebrauchtgegenständen, Kunstgegenständen, Sammlungsstücken oder Antiquitäten galten, um Doppelbesteuerung und Wettbewerbsverzerrungen sowohl im Inland als auch im Verhältnis zwischen den Mitgliedstaaten zu verhindern. Unter diesen Voraussetzungen liefe es dem allgemeinen Ziel zuwider, das sich somit der Gemeinschaftsgesetzgeber zur Schaffung einer einheitlichen Regelung auf dem Gebiet der Gebrauchtgegenstände, Kunstgegenstände, Sammlungsstücke oder Antiquitäten gesetzt hatte, wenn man die Wendung „zum Zwecke des Wiederverkaufs" als nur auf Einfuhrumsätze bezogen auslegen würde. Folglich ist davon auszugehen, dass sich die genannte Wendung auch auf Erwerbsumsätze und auf Umsätze zur Deckung des unternehmerischen Bedarfs bezieht.

33 Sodann ist auf die Frage einzugehen, ob die Sechste Richtlinie, indem sie auf den steuerpflichtigen Wiederverkäufer Bezug nimmt, der Gebrauchtgegenstände „zum Zwecke des Wiederverkaufs" kauft, nur auf einen Steuerpflichtigen abstellt, der sich darauf beschränkt, nach dem Erwerb im Wesentlichen technische Vorbereitungshandlungen an den Fahrzeugen mit dem Ziel vorzunehmen, diese Fahrzeuge unmittelbar und sofort wieder zu verkaufen, oder ob sie sich auch auf einen Steuerpflichtigen bezieht, der die Fahrzeuge zur Vermietung verwendet, bevor er sie wieder verkauft. Ein solches Vermieten ist tatsächlich hinsichtlich seiner Zweckrichtung vom Umsatz des Wiederverkaufs unabhängig, zu dem es womöglich erst nach längerer Zeit oder auch in Anbetracht der Unwägbarkeiten, die mit der Fahrzeugvermietung einhergehen, wie Abnutzung oder Zerstörung, gar nicht kommt. Mit anderen Worten ist zu ermitteln, ob der Begriff des steuerpflichtigen Wiederverkäufers auch eine Situation wie die des Ausgangsverfahrens umfasst, in der für den betreffenden Steuerpflichtigen der Wiederverkauf tatsächlich im Augenblick der Anschaffung des Gebrauchtgegenstands nicht das Hauptziel, sondern nur sein zweitrangiges und dem der Vermietung untergeordnetes Ziel darstellt.

34 Bei der Bestimmung der Bedeutung einer Vorschrift des Gemeinschaftsrechts sind sowohl deren Wortlaut als auch ihr Zusammenhang und ihre Ziele zu berücksichtigen (Urteile vom 15. Oktober 1992 in der Rechtssache C-162/91, Tenuta il Bosco, Slg. 1992, I-5279, Randnr. 11, vom 16. Januar 2003 in der Rechtssache C-315/00, Maierhofer, Slg. 2003, I-563, Randnr. 27, und vom 15. Juli 2004 in der Rechtssache C-321/02, Harbs, Slg. 2004, I-7101, Randnr. 28).

35 Es trifft zu, dass die Regelung über die Differenzbesteuerung des steuerpflichtigen Wiederverkäufers bei der Lieferung von Gebrauchtgegenständen, Kunstgegenständen, Sammlungsstücken und Antiquitäten eine von der allgemeinen Regelung der Sechsten Richtlinie abweichende Mehrwertsteuersonderregelung darstellt, die wie die anderen in den Artikeln 24, 25 und 26 der Sechsten Richtlinie vorgesehenen Sonderregelungen nur in dem für die Erreichung ihres Zieles notwendigen Maß angewandt werden soll (vgl. jeweils für die Anwendung der in Artikel 26 und in Artikel 25 vorgesehenen Regelungen Urteil vom 22. Oktober 1998 in den Rechtssachen C-308/96 und C-94/97, Madgett und Baldwin, Slg. 1998, I-6229, Randnr. 34, und Urteil Harbs, Randnr. 27).

36 Gleichwohl muss die Auslegung des Wortlauts von Artikel 26a der Sechsten Richtlinie den Zielen entsprechen, die die von diesem Artikel aufgestellte Sonderregelung verfolgt, und die Erfordernisse des Grundsatzes der steuerlichen Neutralität beachten, der dem Gemeinsamen Mehrwertsteuersystem innewohnt.

37 Insoweit ist darauf hinzuweisen, dass die dritte und die fünfte Begründungserwägung der Richtlinie 94/5 die Absicht des Gemeinschaftsgesetzgebers zum Ausdruck bringen, Doppelbesteuerungen und Wettbewerbsverzerrungen zu verhindern (vgl. Urteil vom 1. April 2004 in der Rechtssache C-320/02, Stenholmen, Slg. 2004, I-3509, Randnr. 25).

38 Die Besteuerung des Gesamtpreises eines Fahrzeugs bei seiner Lieferung durch ein Leasingunternehmen, das das Fahrzeug gebraucht erworben hat, aber im Augenblick dieser Anschaffung die im Kaufpreis enthaltene Mehrwertsteuer nicht abziehen konnte, birgt das Risiko einer Doppelbesteuerung in sich.

39 Im Übrigen lässt es der Grundsatz der steuerlichen Neutralität, auf dem das von der Sechsten Richtlinie aufgestellte Gemeinsame Mehrwertsteuersystem u. a. beruht, nicht zu, dass Wirtschaftsteilnehmer, die gleichartige Umsätze tätigen, bei der Erhebung der Mehrwertsteuer unterschiedlich behandelt werden (vgl. Urteil vom 16. September 2004 in der Rechtssache C-382/02, Cimber Air, Slg. 2004, I-8379, Randnrn. 23 und 24).

40 Auf dem Markt des Gebrauchtwagenhandels würde die Besteuerung des Gesamtpreises der von Leasingunternehmen ausgeführten Lieferungen zu einer Wettbewerbsverzerrung zum Nachteil dieser Unternehmen und insbesondere zum Vorteil der Gebrauchtwagenhändler führen, die in den Genuss der Regelung über die Differenzbesteuerung kommen. Denn ein Leasingunternehmen könnte, um der berechtigten Erwartung der Erwerber zu entsprechen, gleichwertige Fahrzeuge zum gleichen Preis kaufen zu können, unabhängig davon, ob als Verkäufer ein Gebrauchtwagenhändler oder ein Leasingunternehmen auftritt, vernünftigerweise den von ihm geschuldeten Mehrwertsteuerbetrag nicht auf seine Preise abwälzen, was für es zur Folge hätte, dass sich seine Marge entsprechend verringern würde.

41 So ermöglicht es gerade die Anwendung der in Artikel 26a der Sechsten Richtlinie vorgesehenen Regelung auf unter den genannten Voraussetzungen tätige Leasingunternehmen, das Ziel zu erreichen, das sich der Gemeinschaftsgesetzgeber mit der Einführung dieser Regelung gesetzt hat, nämlich Doppelbesteuerungen und Wettbewerbsverzerrungen auf dem Gebiet der Gebrauchtgegenstände zu verhindern.

42 Demnach ist Artikel 26a der Sechsten Richtlinie in Anbetracht seiner Ziele dahin auszulegen, dass er ein Leasingunternehmen, das mit gebraucht erworbenen Fahrzeugen arbeitet, nicht aus der Kategorie der steuerpflichtigen Wiederverkäufer ausschließt, wenn der Wiederverkauf zu seinem normalen Tätigkeitsfeld gehört und die Wiederverkaufsabsicht im Augenblick der Anschaffung vorliegt, auch wenn die Wiederverkaufstätigkeit gegenüber der Vermietungstätigkeit zweitrangig ist.

43 Es ist auch darauf hinzuweisen, dass die Kommission in der Sitzung ausgeführt hat, dass die Mitgliedstaaten nicht den ihnen im Rahmen eines Entwurfs für eine „Siebte Richtlinie" gemachten Vorschlag aufgenommen haben, eine gemeinsame Regelung für die Besteuerung der Lieferung von Gebrauchtgegenständen zu erlassen, die gleichfalls zur Verhinderung der Doppelbesteuerung vorsähe, die auf einem gebrauchten Gegenstand lastende Mehrwertsteuer vor dessen Wiederverkauf an den Endabnehmer in vollem Umfang wiederaufleben zu lassen, um damit sowohl

den Abzug dieser Mehrwertsteuer als auch die Besteuerung auf der Grundlage des Gesamtkaufpreises zu ermöglichen. Selbst wenn aber ein solches oder ein anderes System de lege ferenda ermöglichen würde, in größerem Umfang die Erhebung der Mehrwertsteuer auf solche Lieferungen zu garantieren, lässt es sich nicht der für den Gerichtshof gebotenen Auslegung von Artikel 26a der Sechsten Richtlinie entgegenhalten, der derzeit die einzige in der vorliegenden Sache anwendbare Vorschrift des Gemeinschaftsrechts ist.

44 Nach alledem ist auf die zweite Frage zu antworten, dass Artikel 26a Teil A Buchstabe e der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen ist, dass als „steuerpflichtiger Wiederverkäufer" im Sinne dieser Vorschrift ein Unternehmen angesehen werden kann, das im Rahmen seiner normalen Tätigkeit Fahrzeuge wieder verkauft, die es für seine Leasingtätigkeit als Gebrauchtwagen erworben hatte, und für das der Wiederverkauf im Augenblick der Anschaffung des Gebrauchtgegenstands nicht das Hauptziel, sondern nur sein zweitrangiges und dem der Vermietung untergeordnetes Ziel darstellt.

Kosten

45 Für die Parteien des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren ein Zwischenstreit in dem bei dem vorlegenden Gericht anhängigen Rechtsstreit; die Kostenentscheidung ist daher Sache dieses Gerichts. Die Auslagen anderer Beteiligter für die Abgabe von Erklärungen vor dem Gerichtshof sind nicht erstattungsfähig.

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

1. **Artikel 13 Teil B Buchstabe c 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 durch die Richtlinie 94/5/EG des Rates vom 14. Februar 1994 geänderten Fassung ist dahin auszulegen, dass er nationalen Rechtsvorschriften nicht entgegensteht, die diejenigen Umsätze der Mehrwertsteuer unterwerfen, mit denen ein Steuerpflichtiger Gegenstände wieder verkauft, die er zuvor seinem Betriebsvermögen zugeordnet hatte und deren Anschaffung nicht nach Artikel 17 Absatz 6 der Richtlinie 77/388 in ihrer geänderten Fassung vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen war, auch wenn für diesen bei Steuerpflichtigen getätigten Erwerb ein Vorsteuerabzug deshalb nicht möglich war, weil diese keine Mehrwertsteuer anmelden konnten.

2. **Artikel 26a Teil A Buchstabe e der Sechsten Richtlinie 77/388 in der durch die Richtlinie 94/5 geänderten Fassung ist dahin auszulegen, dass als „steuerpflichtiger Wiederverkäufer" im Sinne dieser Vorschrift ein Unternehmen angesehen werden kann, das im Rahmen seiner normalen Tätigkeit Fahrzeuge wieder verkauft, die es für seine Leasingtätigkeit als Gebrauchtwagen erworben hatte, und für das der Wiederverkauf im Augenblick der Anschaffung des Gebrauchtgegenstands nicht das Hauptziel, sondern nur sein zweitrangiges und dem der Vermietung untergeordnetes Ziel darstellt.**

Unterschriften.