

## 61991J0131

URTEIL DES GERICHTSHOFES (SECHSTE KAMMER) VOM 9. JULI 1992. - "K" LINE AIR SERVICE EUROPE BV GEGEN EULAERTS NV UND BELGISCHER STAAT. - ERSUCHEN UM VORABENTSCHEIDUNG: RECHTBANK VAN EERSTE AANLEG BRUSSEL - BELGIEN. - MEHRWERTSTEUER - MINDESTBESTEUERUNGSGRUNDLAGE FUER GEBRAUCHTWAGEN. - RECHTSSACHE C-131/91.

*Sammlung der Rechtsprechung 1992 Seite I-04513*

Leitsätze  
Entscheidungsgründe  
Kostenentscheidung  
Tenor

## Schlüsselwörter

++++

*Steuerrecht ° Harmonisierung ° Umsatzsteuern ° Gemeinsames Mehrwertsteuersystem ° Besteuerungsgrundlage ° Verkauf von Gebrauchtfahrzeugen unter Steuerpflichtigen ° Nationale Regelung, die an die Stelle der sich aus der Sechsten Richtlinie ergebenden Besteuerungsgrundlage eine Mindestgrundlage setzt ° Unzulässigkeit*

*(Richtlinie 77/388 des Rates, Artikel 11, 27 und 32)*

## Leitsätze

*Die Sechste Richtlinie zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern ist dahin auszulegen, daß sie innerstaatlichen Rechtsvorschriften entgegensteht, die für zwischen Mehrwertsteuerpflichtigen zustande gekommene Verkäufe von Gebrauchtfahrzeugen eine andere Mindestbesteuerungsgrundlage vorsehen, als sie sich aus Artikel 11 der Richtlinie ergibt, wonach die Besteuerungsgrundlage bei Lieferungen von Gegenständen alles ist, was den Wert der Gegenleistung bildet, die der Lieferer vom Abnehmer erhält.*

*Solche Rechtsvorschriften können nämlich weder nach Artikel 32 der Richtlinie gerechtfertigt sein, dessen Geltungsbereich nicht die Verkäufe von Gebrauchtwagen umfasst, wenn bei diesen, weil sie zwischen Steuerpflichtigen zustande kommen, die von einem Recht auf Vorsteuerabzug für Anlagegüter Gebrauch gemacht haben, keine Gefahr einer Doppelbesteuerung besteht, noch nach Artikel 27, der zwar abweichende Sondermaßnahmen zur Verhütung von*

Steuerhinterziehungen oder -umgehungen zulässt, jedoch keine umfassende Abweichung von Artikel 11 wie die Ersetzung des zwischen den Parteien vereinbarten Preises durch eine Mindestgrundlage erlaubt.

## Entscheidungsgründe

1 Die Rechtbank van eerste aanleg Brüssel hat mit Entscheidung vom 2. Mai 1991, beim Gerichtshof eingegangen am 16. Mai 1991, gemäß Artikel 177 EWG-Vertrag eine Frage nach der Auslegung der Artikel 11 und 27 der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern °  
Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (77/388/EWG; ABl. L 145, S. 1., im folgenden: Sechste Richtlinie) ° sowie der Artikel 9 bis 11 EWG-Vertrag zur Vorabentscheidung vorgelegt.

2 Diese Frage stellt sich in einem Rechtsstreit zwischen der "K" Line Air Service Europe BV (im folgenden "K" Line) und der Eularts NV sowie dem Belgischen Staat über die Festsetzung der Grundlage für die Belastung von Gebrauchtfahrzeugen mit Mehrwertsteuer in Belgien.

3 Artikel 35 Absatz 1 des belgischen Gesetzbuchs über die Mehrwertsteuer vom 3. Juli 1969 sieht die Möglichkeit vor, eine Mindestbesteuerungsgrundlage für Kraftfahrzeuge festzusetzen. Als Durchführungsvorschrift zu diesem Artikel war die königliche Verordnung Nr. 17 vom 20. Juli 1970 erlassen worden, die für die Erhebung von Mehrwertsteuer auf Neu- und Gebrauchtfahrzeuge eine Mindestbesteuerungsgrundlage festgelegt hatte. Diese Verordnung wurde durch die königliche Verordnung Nr. 17 vom 20. Dezember 1984 aufgehoben; die Mindestbesteuerungsgrundlage wurde lediglich für Gebrauchtfahrzeuge aufrechterhalten.

4 Gemäß Artikel 1 der königlichen Verordnung Nr. 17 vom 20. Dezember 1984 wird eine Mindestbesteuerungsgrundlage für an Benutzer gelieferte oder durch Benutzer eingeführte Gebrauchtfahrzeuge festgesetzt. Nach Artikel 2 Absatz 1 der Verordnung darf die Grundlage einen bestimmten Prozentsatz des Katalogpreises nicht unterschreiten. Der anwendbare Prozentsatz hängt von dem Zeitraum ab, der zwischen der Erstzulassung des Fahrzeugs zum Verkehr und der Lieferung oder der Einfuhr liegt.

5 Aus den Akten geht hervor, daß die Klägerin des Ausgangsverfahrens im Jahre 1988 an die Beklagte zu 1 des Ausgangsverfahrens ein Gebrauchtfahrzeug verkaufte. Beide Gesellschaften unterliegen der Mehrwertsteuer.

6 Die Klägerin stellte eine Rechnung über den Preis des Fahrzeugs, d. h. über den zwischen Verkäufer und Käufer vereinbarten Preis, sowie die auf der Grundlage dieses Preises berechnete Mehrwertsteuer aus. Diese Rechnung wurde beglichen. Bei einer Kontrolle stellte die Finanzverwaltung fest, daß die Mehrwertsteuer nach den einschlägigen belgischen Rechtsvorschriften anhand der für Gebrauchtfahrzeuge geltenden Mindestbesteuerungsgrundlage (55 % des Katalogpreises) hätte berechnet werden müssen, und forderte von der Klägerin die Nachzahlung der Mehrwertsteuer für die Differenz zwischen Preis und Mindestbesteuerungsgrundlage. Dieser Betrag wurde von der Klägerin gezahlt.

7 Die Klägerin forderte daraufhin die Beklagte zu 1 auf, ihr den nachträglich entrichteten Mehrwertsteuerbetrag zu erstatten; diese weigerte sich jedoch zu zahlen, da die Einführung einer Mindestbesteuerungsgrundlage ihrer Ansicht nach gegen die Bestimmungen der Sechsten Richtlinie verstößt. Die Klägerin klagte daher vor der Rechtbank van eerste aanleg Brüssel gegen die Beklagte zu 1 auf Zahlung des Restbetrags der Mehrwertsteuer. Später wurde auch der Belgische Staat auf Erstattung dieses Betrags verklagt, und zwar für den Fall, daß sich herausstellen würde, daß die einschlägigen belgischen Rechtsvorschriften gegen die Sechste

*Richtlinie verstossen.*

*8 Da das angerufene Gericht der Ansicht ist, die Entscheidung des Rechtsstreits hänge von der Auslegung bestimmter gemeinschaftsrechtlicher Vorschriften ab, hat es dem Gerichtshof folgende Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt:*

*Verstossen die Bestimmungen der königlichen Verordnung Nr. 17 vom 20. Juli 1970 in der durch die königliche Verordnung Nr. 17 vom 20. Dezember 1984, die zur Durchführung der Artikel 35 und 52 des Gesetzbuchs über die Mehrwertsteuer erlassen wurde, geänderten Fassung gegen die Artikel 11 und 27 der Sechsten EWG-Richtlinie über die Mehrwertsteuer sowie gegen den Grundsatz des freien Warenverkehrs im Sinne der Artikel 9, 10 und 11 EWG-Vertrag?*

*9 Wegen weiterer Einzelheiten der anwendbaren Rechtsvorschriften, des Sachverhalts, des Verfahrensablaufs und der beim Gerichtshof eingereichten schriftlichen Bemerkungen wird auf den Sitzungsbericht verwiesen. Der Akteninhalt ist im folgenden nur insoweit wiedergegeben, als die Begründung des Urteils dies erfordert.*

*10 Zunächst ist darauf hinzuweisen, daß der Gerichtshof im Rahmen von Artikel 177 EWG-Vertrag nicht befugt ist, sich zur Vereinbarkeit innerstaatlicher Rechtsvorschriften mit dem Vertrag zu äussern. Er kann jedoch dem vorlegenden Gericht alle Hinweise zur Auslegung des Gemeinschaftsrechts geben, die es diesem Gericht ermöglichen, die Frage der Vereinbarkeit im Hinblick auf die Entscheidung des Rechtsstreits, mit dem es befasst ist, zu beurteilen.*

*11 Die Frage des vorlegenden Gerichts ist demnach dahin zu verstehen, daß sie aus zwei verschiedenen Teilfragen besteht: Zum einen geht es darum, ob die Bestimmungen der Sechsten Richtlinie in dem Sinn auszulegen sind, daß sie einer innerstaatlichen gesetzlichen Regelung entgegenstehen, die für einen zwischen zwei Steuerpflichtigen zustande gekommenen Verkauf eines Gebrauchtfahrzeugs eine andere Mindestbesteuerungsgrundlage einführt als diejenige, die sich aus Artikel 11 der Richtlinie ergibt; zum anderen wird gefragt, ob die Artikel 9 bis 12 EWG-Vertrag einer derartigen innerstaatlichen Regelung im Weg stehen.*

*12 Zum zweiten Teil der Vorlagefrage, d. h. der Auslegung der Bestimmungen des EWG-Vertrags über Zölle und Abgaben gleicher Wirkung, genügt die Feststellung, daß es im Ausgangsrechtsstreit einzig und allein um die Festsetzung der Grundlage für die Erhebung von Mehrwertsteuer auf den in Belgien zwischen zwei dort ansässigen Steuerpflichtigen zustande gekommenen Verkauf eines in diesem Land benutzten Gebrauchtfahrzeugs geht. Dieser Sachverhalt weist keinerlei grenzüberschreitenden Aspekt auf, der eine Auslegung der Artikel 9 bis 11 EWG-Vertrag für die Entscheidung des Rechtsstreits nützlich machen würde.*

*13 Es bleibt somit die Frage, ob die Bestimmungen der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen sind, daß sie einer innerstaatlichen gesetzlichen Regelung entgegenstehen, die für zwischen Steuerpflichtigen zustande gekommene Verkäufe von Gebrauchtfahrzeugen eine andere Mindestbesteuerungsgrundlage einführen, als sie sich aus Artikel 11 der Richtlinie ergibt.*

*14 Zur Beantwortung dieser Frage ist darauf hinzuweisen, daß nach Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie bei Lieferungen von Gegenständen im Inland Besteuerungsgrundlage alles ist, was der Lieferer vom Abnehmer als Gegenleistung erhält oder erhalten soll.*

*15 Artikel 32 der Sechsten Richtlinie enthält jedoch folgende besondere Bestimmung über Gebrauchtgegenstände:*

*"Der Rat erlässt vor dem 31. Dezember 1977 auf Vorschlag der Kommission einstimmig die gemeinschaftliche Regelung für die Besteuerung von Gebrauchsgegenständen, Kunstgegenständen, Antiquitäten und Sammlungsstücken.*

*Bis zur Anwendung dieser Gemeinschaftsregelung können die Mitgliedstaaten, die auf diesem Gebiet bei Inkrafttreten dieser Richtlinie eine Sonderregelung anwenden, diese beibehalten."*

*16 Nach den Richtlinienvorschlägen, die die Kommission dem Rat am 11. Januar 1978 (ABl. 1978, C 26, S. 2) und am 11. Januar 1989 (ABl. 1989, C 76, S. 10) vorgelegt hat, soll die gemäß Artikel 32 Absatz 1 zu erlassende Sonderregelung für die Besteuerung von Gebrauchsgegenständen verhindern, daß Waren, für die endgültig Mehrwertsteuer entrichtet wurde und die erneut in den Handel gelangen, ein zweites Mal besteuert werden, ohne daß die in dem Preis noch enthaltene Steuer berücksichtigt wird.*

*17 Zur Auslegung von Artikel 32 der Sechsten Richtlinie hat der Gerichtshof in seinem Urteil vom 5. Dezember 1989 in der Rechtssache C-165/88 (ORO Amsterdam Beheer, Slg. 1989, 4081) klargestellt, daß es, solange der Gemeinschaftsgesetzgeber nicht tätig geworden ist, bei der Anwendung von Artikel 32 der Sechsten Richtlinie zu bleiben hat, der sich darauf beschränkt, die Mitgliedstaaten, die eine Sonderregelung für die Mehrwertsteuer auf Gebrauchsgegenstände anwenden, zu ermächtigen, diese Regelung beizubehalten.*

*18 Es ist daher zu prüfen, ob die Anwendung einer anderen Besteuerungsgrundlage, als sie sich aus Artikel 11 dieser Richtlinie ergibt, auf einen zwischen Personen, die der Mehrwertsteuer unterliegen, zustande gekommenen Verkauf eines Gebrauchtfahrzeugs auf Artikel 32 der Sechsten Richtlinie gestützt werden kann.*

*19 Im Rahmen der gemeinschaftsrechtlichen Mehrwertsteuerregelung besteht die Funktion von Artikel 32 der Sechsten Richtlinie darin, den Erlaß besonderer Rechtsvorschriften über die Besteuerung von Waren vorzusehen, für die endgültig Mehrwertsteuer entrichtet wurde und die, wenn sie erneut in den Handel gelangen, ein zweites Mal besteuert werden könnten, ohne daß die in ihrem Preis noch enthaltene Steuer berücksichtigt würde. Hieraus folgt, daß Artikel 32 nicht für Anlagegüter, und seien es gebrauchte, gilt, in bezug auf die der Steuerpflichtige von seinem Recht auf Vorsteuerabzug Gebrauch gemacht hat.*

*20 Wenn wie im vorliegenden Fall ein neues Fahrzeug nicht an einen Endverbraucher geliefert wurde, sondern an einen Steuerpflichtigen, der es als Anlagegut verwendet hat, so konnte dieser die beim Kauf des Fahrzeugs entrichtete Mehrwertsteuer von dem Mehrwertsteuerbetrag abziehen, den er für seine betriebliche Tätigkeit schuldet. Verkauft der Steuerpflichtige das Fahrzeug nach Gebrauch weiter, so tut er dies, nachdem er die bereits bezahlte Mehrwertsteuer abgezogen hat. Infolgedessen kann dann von einer Doppelbesteuerung keine Rede sein; der Verkauf kann nicht als unter Artikel 32 fallend angesehen werden.*

*21 Aus alledem folgt, daß Artikel 32 der Sechsten Richtlinie dahin ausgelegt werden muß, daß er nicht auf innerstaatliche Rechtsvorschriften anwendbar ist, die ° wie diejenigen, um die es im Ausgangsstreit geht ° in Abweichung von Artikel 11 der Sechsten Richtlinie eine Mindestbesteuerungsgrundlage für Lieferungen von Gebrauchsgegenständen vorsehen, für die Steuerpflichtige von ihrem Recht auf Vorsteuerabzug Gebrauch gemacht haben. Derartige Lieferungen sind daher auf der sich aus Artikel 11 der Sechsten Richtlinie ergebenden Grundlage zu besteuern.*

*22 Es bleibt zu prüfen, ob die in Rede stehende Mindestbesteuerungsgrundlage als eine nach Artikel 27 der Sechsten Richtlinie zulässige Abweichung angesehen werden kann.*

23 Artikel 27 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie bestimmt folgendes:

*"Der Rat kann auf Vorschlag der Kommission einstimmig jeden Mitgliedstaat ermächtigen, von dieser Richtlinie abweichende Sondermaßnahmen einzuführen, um die Steuererhebung zu vereinfachen oder Steuerhinterziehungen oder -umgehungen zu verhüten. Die Maßnahmen zur Vereinfachung der Steuererhebung dürfen den Betrag der im Stadium des Endverbrauchs fälligen Steuer nur in unerheblichem Masse beeinflussen."*

24 Der Gerichtshof hat in seinem Urteil vom 10. April 1984 in der Rechtssache 324/82 (Kommission/Belgien, Slg. 1984, 1861) festgestellt, daß innerstaatliche Rechtsvorschriften zur Verhütung von Steuerhinterziehungen oder -umgehungen von der in Artikel 11 der Sechsten Richtlinie geregelten Besteuerungsgrundlage grundsätzlich nur insoweit abweichen dürfen, als dies zur Erreichung dieses Ziels unbedingt erforderlich ist. In diesem Urteil hat der Gerichtshof entschieden, daß die von Belgien getroffene abweichende Maßnahme, um die es in jener Sache ging, nämlich die Festsetzung einer Mindestbesteuerungsgrundlage für die Erhebung von Mehrwertsteuer auf Lieferungen und Einfuhren von Neufahrzeugen, nicht die Voraussetzungen von Artikel 27 der Sechsten Richtlinie erfüllte. Die in Rede stehende belgische Regelung hatte nach Auffassung des Gerichtshofes die Besteuerungsgrundlage derart uneingeschränkt und allgemein geändert, daß sich nicht mehr sagen ließ, sie beschränke sich auf die Abweichungen, die notwendig seien, um die Gefahr von Steuerhinterziehungen oder -umgehungen zu verhüten. Der Gerichtshof hat weiterhin festgestellt, daß die streitigen Maßnahmen insoweit ausser Verhältnis zu dem verfolgten Ziel standen, als sie umfassend und systematisch von Artikel 11 der Sechsten Richtlinie abwichen.

25 Maßnahmen der in der vorliegenden Rechtssache streitigen Art weichen aber von den allgemeinen Regeln des Artikels 11 noch uneingeschränkter und allgemeiner ab, als dies bei den Maßregeln der Fall war, auf die sich das Urteil vom 10. April 1984 bezog. In jenem Fall war dem belgischen Staat vorgeworfen worden, er habe bei der Festsetzung der Besteuerungsgrundlage Rabatte und Rückvergütungen nicht berücksichtigt. In der vorliegenden Rechtssache ist aber der zwischen den Parteien vereinbarte Preis selbst unberücksichtigt geblieben und die Mindestbesteuerungsgrundlage an seine Stelle getreten.

26 Abschließend ist somit festzustellen, daß eine Maßnahme wie die Festsetzung der Mindestgrundlage für die Besteuerung von zwischen Steuerpflichtigen zustande gekommenen Verkäufen von Gebrauchtfahrzeugen keine nach Artikel 27 der Sechsten Richtlinie zulässige abweichende Maßnahme darstellt.

27 Nach alledem ist auf die Vorlagefrage der Rechtbank van eerste aanleg Brüssel zu antworten, daß die Sechste Richtlinie dahin auszulegen ist, daß sie innerstaatlichen Rechtsvorschriften entgegensteht, die für zwischen Steuerpflichtigen zustande gekommene Verkäufe von Gebrauchtfahrzeugen eine andere Mindestbesteuerungsgrundlage vorsehen, als sie sich aus Artikel 11 der Richtlinie ergibt.

## Kostenentscheidung

Kosten

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

## **Tenor**

*Aus diesen Gründen*

*hat*

*DER GERICHTSHOF (Sechste Kammer)*

*auf die ihm von der Rechtbank van eerste aanleg Brüssel mit Entscheidung vom 2. Mai 1991 vorgelegte Frage für Recht erkannt:*

*Die Sechste Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern ° Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (77/388/EWG) ° ist dahin auszulegen, daß sie innerstaatlichen Rechtsvorschriften entgegensteht, die für zwischen Steuerpflichtigen zustande gekommene Verkäufe von Gebrauchtfahrzeugen eine andere Mindestbesteuerungsgrundlage vorsehen, als sie sich aus Artikel 11 der Richtlinie ergibt.*