

Vorläufige Fassung

SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS

YVES BOT

vom 22. September 2016(1)

**Rechtssache C-471/15**

**Sjelle Autogenbrug I/S**

**gegen**

**Skatteministeriet**

(Vorabentscheidungsersuchen des Vestre Landsret [Berufungsgericht der Region West, Dänemark])

„Vorlage zur Vorabentscheidung – Richtlinie 2006/112/EG – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem – Sonderregelung für steuerpflichtige Wiederverkäufer – Differenzbesteuerung – Verkauf von Autoersatzteilen – Begriff ‚Gebrauchtgegenstände‘“

1. In der vorliegenden Rechtssache wird der Gerichtshof danach gefragt, ob Autoersatzteile als „Gebrauchtgegenstände“ im Sinne von Art. 311 Abs. 1 Nr. 1 der Richtlinie 2006/112/EG(2) qualifiziert werden können.
2. Dieses Ersuchen ist für die Klägerin des Ausgangsverfahrens von nicht unerheblicher Bedeutung, weil nach dieser Richtlinie für Gebrauchtgegenstände die Sonderregelung zur Besteuerung der Handelsspanne (Differenzbesteuerung) gilt, nach der die Steuerbemessungsgrundlage für diese Regelung, nämlich die vom steuerpflichtigen Wiederverkäufer erzielte Gesamtgewinnspanne, dem Unterschied zwischen dem vom steuerpflichtigen Wiederverkäufer geforderten Verkaufspreis und dem Einkaufspreis des Gegenstands entspricht.
3. In den vorliegenden Schlussanträgen werde ich darlegen, weshalb ich der Ansicht bin, dass Art. 311 Abs. 1 Nr. 1 dieser Richtlinie dahin auszulegen ist, dass der Begriff „Gebrauchtgegenstände“ die Autoteile umfasst, die ein Autoverwertungsbetrieb nach ihrer Entnahme aus einem von einer Privatperson erworbenen Altfahrzeug als Ersatzteile wiederverkauft, so dass dem steuerpflichtigen Wiederverkäufer ein Anspruch auf Anwendung der Differenzbesteuerung zusteht.

## **I – Rechtlicher Rahmen**

### **A – Unionsrecht**

4. In Art. 1 Abs. 2 der Richtlinie 2006/112 heißt es:

„Das gemeinsame Mehrwertsteuersystem beruht auf dem Grundsatz, dass auf Gegenstände und Dienstleistungen, 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.

Bei allen Umsätzen wird die Mehrwertsteuer, die nach dem auf den Gegenstand oder die Dienstleistung anwendbaren Steuersatz auf den Preis des Gegenstands oder der Dienstleistung errechnet wird, abzüglich des Mehrwertsteuerbetrags geschuldet, der die verschiedenen Kostenelemente unmittelbar belastet hat.

...“

5. Art. 73 dieser Richtlinie bestimmt:

„Bei der Lieferung von Gegenständen ... umfasst die Steuerbemessungsgrundlage alles, was den Wert der Gegenleistung bildet, die der Lieferer oder Dienstleistungserbringer für diese Umsätze vom Erwerber oder Dienstleistungsempfänger oder einem Dritten erhält oder erhalten soll, einschließlich der unmittelbar mit dem Preis dieser Umsätze zusammenhängenden Subventionen.“

6. Titel XII („Sonderregelungen“) der Richtlinie 2006/112 enthält ein Kapitel 4 („Sonderregelungen für Gebrauchsgüter, Kunstgegenstände, Sammlungsstücke und Antiquitäten“), das aus den Art. 311 bis 343 besteht.

7. In Art. 311 Abs. 1 Nrn. 1 und 5 der Richtlinie 2006/112 heißt es:

„(1) Für die Zwecke dieses Kapitels gelten unbeschadet sonstiger Bestimmungen des Gemeinschaftsrechts folgende Begriffsbestimmungen:

1. ‚Gebrauchsgüter‘ sind bewegliche körperliche Gegenstände, die keine Kunstgegenstände, Sammlungsstücke oder Antiquitäten und keine Edelmetalle oder Edelsteine im Sinne der Definition der Mitgliedstaaten sind und die in ihrem derzeitigen Zustand oder nach Instandsetzung erneut verwendbar sind;

...

5. ‚steuerpflichtiger Wiederverkäufer‘ ist jeder Steuerpflichtige, der im Rahmen seiner wirtschaftlichen Tätigkeit zum Zwecke des Wiederverkaufs Gebrauchsgüter, Kunstgegenstände, Sammlungsstücke oder Antiquitäten kauft, seinem Unternehmen zuordnet oder einführt, gleich, ob er auf eigene Rechnung oder aufgrund eines Einkaufs- oder Verkaufskommissionsvertrags für fremde Rechnung handelt“.

8. Art. 312 der Richtlinie bestimmt:

„Für die Zwecke dieses Unterabschnitts gelten folgende Begriffsbestimmungen:

1. ‚Verkaufspreis‘ ist die gesamte Gegenleistung, die der steuerpflichtige Wiederverkäufer vom Erwerber oder von einem Dritten erhält oder zu erhalten hat, einschließlich der unmittelbar mit dem Umsatz zusammenhängenden Zuschüsse, Steuern, Zölle, Abschöpfungen und Abgaben sowie der Nebenkosten wie Provisions-, Verpackungs-, Beförderungs- und Versicherungskosten, die der steuerpflichtige Wiederverkäufer dem Erwerber in Rechnung stellt, mit Ausnahme der in Artikel 79 genannten Beträge;

2. ‚Einkaufspreis‘ ist die gesamte Gegenleistung gemäß der Begriffsbestimmung unter Nummer 1, die der Lieferer von dem steuerpflichtigen Wiederverkäufer erhält oder zu erhalten hat.“

9. Art. 313 Abs. 1 der Richtlinie lautet:

„Die Mitgliedstaaten wenden auf die Lieferungen von Gebrauchsgegenständen, Kunstgegenständen, Sammlungsstücken und Antiquitäten durch steuerpflichtige Wiederverkäufer eine Sonderregelung zur Besteuerung der von dem steuerpflichtigen Wiederverkäufer erzielten Differenz (Handelsspanne) gemäß diesem Unterabschnitt an.“

10. In Art. 314 der Richtlinie 2006/112 heißt es:

„Die Differenzbesteuerung gilt für die Lieferungen von Gebrauchsgegenständen, Kunstgegenständen, Sammlungsstücken und Antiquitäten durch einen steuerpflichtigen Wiederverkäufer, wenn ihm diese Gegenstände innerhalb der Gemeinschaft von einer der folgenden Personen geliefert werden:

a) von einem Nichtsteuerpflichtigen;

...“

11. Art. 315 der Richtlinie bestimmt:

„Die Steuerbemessungsgrundlage bei der Lieferung von Gegenständen nach Art. 314 ist die von dem steuerpflichtigen Wiederverkäufer erzielte Differenz (Handelsspanne), abzüglich des Betrags der auf diese Spanne erhobenen Mehrwertsteuer.

Die Differenz (Handelsspanne) des steuerpflichtigen Wiederverkäufers entspricht dem Unterschied zwischen dem von ihm geforderten Verkaufspreis und dem Einkaufspreis des Gegenstands.“

12. Art. 318 der Richtlinie lautet:

„(1) Die Mitgliedstaaten können zur Vereinfachung der Steuererhebung und nach Konsultation des Mehrwertsteuerausschusses für bestimmte Umsätze oder für bestimmte Gruppen von steuerpflichtigen Wiederverkäufern vorsehen, dass die Steuerbemessungsgrundlage bei der Lieferung von Gegenständen, die der Differenzbesteuerung unterliegen, für jeden Steuerzeitraum festgesetzt wird, für den der steuerpflichtige Wiederverkäufer die in Art. 250 genannte Mehrwertsteuererklärung abzugeben hat.

Wird Unterabsatz 1 angewandt, ist die Steuerbemessungsgrundlage für Lieferungen von Gegenständen, die ein und demselben Mehrwertsteuersatz unterliegen, die von dem steuerpflichtigen Wiederverkäufer erzielte Gesamtdifferenz abzüglich des Betrags der auf diese Spanne erhobenen Mehrwertsteuer.

(2) Die Gesamtdifferenz entspricht dem Unterschied zwischen den beiden folgenden Beträgen:

- a) Gesamtbetrag der der Differenzbesteuerung unterliegenden Lieferungen von Gegenständen des steuerpflichtigen Wiederverkäufers während des Steuerzeitraums, der von der Erklärung umfasst wird, d. h. Gesamtsumme der Verkaufspreise;
- b) Gesamtbetrag der Käufe von Gegenständen im Sinne des Artikels 314, die der steuerpflichtige Wiederverkäufer während des Steuerzeitraums, der von der Erklärung umfasst wird, getätigt hat, d. h. Gesamtsumme der Einkaufspreise.

(3) Die Mitgliedstaaten treffen die erforderlichen Maßnahmen, damit sich für die in Absatz 1 genannten Steuerpflichtigen weder ungerechtfertigte Vorteile noch ungerechtfertigte Nachteile ergeben.“

## B – *Dänisches Recht*

13. Das Momslov (Mehrwertsteuergesetz) vom 23. Januar 2013 (im Folgenden: Mehrwertsteuergesetz 2013) setzt die Richtlinie 2006/112 in dänisches Recht um. Nach Art. 69 Abs. 1 Nr. 1, der sich in Kapitel 17 („Besondere Bestimmungen für Gebrauchsgüter, Kunstgegenstände, Sammlungsstücke und Antiquitäten“) dieses Gesetzes befindet, können Unternehmen, die Gebrauchsgüter, Kunstgegenstände, Sammlungsstücke oder Antiquitäten u. a. zum Zweck des Wiederverkaufs kaufen, beim Wiederverkauf die betreffenden Waren nach den Vorschriften dieses Kapitels versteuern. Die Anwendung dieser Vorschriften setzt voraus, dass die Gebrauchsgüter usw. von einer nicht steuerpflichtigen Person aus Dänemark oder aus einem anderen Mitgliedstaat geliefert werden.

14. Art. 69 Abs. 3 des Mehrwertsteuergesetzes 2013 bestimmt, dass unter Gebrauchsgütern bewegliche körperliche Gegenstände zu verstehen sind, die keine Kunstgegenstände, Sammlungsstücke, Antiquitäten, Edelsteine oder Edelmetalle sind und die in ihrem derzeitigen Zustand oder nach Instandsetzung erneut verwendbar sind. Im Übrigen gilt nach dieser Bestimmung ein Beförderungsmittel, das in einen anderen oder aus einem anderen Mitgliedstaat als dem Königreich Dänemark geliefert wird, als gebraucht, wenn es nicht von der Definition in § 11 Abs. 6 dieses Gesetzes erfasst ist.

15. Das Vestre Landsret (Berufungsgericht der Region West, Dänemark) stellt klar, dass die vorgeschlagenen Regelungen, wie sich den Vorarbeiten zum Momslov (Mehrwertsteuergesetz) vom 18. Mai 1994 entnehmen lässt, auf die Vermeidung einer zwei- oder mehrfachen Zahlung der gesamten Mehrwertsteuer für ein und denselben Gegenstand abgezielt hätten. Ein solcher Fall liege etwa dann vor, wenn Warenhändler von Privatpersonen Gebrauchsgüter erwürben, um diese anschließend wiederzuverkaufen. Wie sich aus diesen Vorarbeiten außerdem ergebe, seien unter „Gebrauchsgüter“ bewegliche körperliche Gegenstände zu verstehen, die in ihrem derzeitigen Zustand oder nach Instandsetzung erneut verwendbar seien. Dies bedeute, dass der bewegliche körperliche Gegenstand seine Identität bewahren müsse(3).

16. In einem Rundschreiben vom 10. Februar 2006 zur Mehrwertsteuer im Zusammenhang mit der Verschrottung von Fahrzeugen habe die Steuerverwaltung darauf hingewiesen, dass die Mehrwertsteuervorschriften für Gebrauchsgüter nicht für den Wiederverkauf von Ersatzteilen durch einen Demontageanlagenbetreiber gälten, da das Kraftfahrzeug seinen Charakter ändere, nämlich zu Ersatzteilen.

## II – Sachverhalt des Ausgangsverfahrens und Vorlagefrage

17. Sjelle Autogenbrug I/S ist ein Fahrzeugverwertungsunternehmen, dessen wesentliche Tätigkeit im Wiederverkauf von gebrauchten Autoteilen, die aus Altfahrzeugen entnommen werden, besteht.
18. Ferner besteht die Tätigkeit von Sjelle Autogenbrug darin, Schadstoffe aus Altfahrzeugen zu beseitigen und die mit ihnen zusammenhängenden Abfälle zu behandeln, eine Leistung, für die sie einen Standardpreis berechnet. Einen kleineren Teil des Gesamtumsatzes macht schließlich der Verkauf von Metallschrott (Eisen) aus, der nach der Entnahme von Autoteilen zurückbleibt.
19. Sjelle Autogenbrug kauft die Altfahrzeuge – entweder Fahrzeuge, die das Ende ihrer Lebensdauer erreicht haben oder solche, bei denen es sich um Totalschäden handelt – von Privatpersonen und Versicherungsgesellschaften, die für diese Verkäufe keine Mehrwertsteuer anmelden.
20. Sjelle Autogenbrug weist die Mehrwertsteuer derzeit nach den allgemeinen Vorschriften aus. Am 15. Juli 2010 ersuchte sie die Steuerverwaltung, ihre im Wiederverkauf von gebrauchten Autoteilen aus Altfahrzeugen bestehende Tätigkeit der für Gebrauchtgegenstände geltenden Sonderregelung der Differenzbesteuerung zu unterstellen.
21. Am 6. August 2010 erteilte die Steuerverwaltung Sjelle Autogenbrug eine verbindliche steuerliche Auskunft dahin, dass sie sich nicht auf diese Regelung berufen könne, weil die betreffenden Autoteile nicht unter den Begriff „Gebrauchtgegenstände“ im Sinne der anwendbaren Vorschrift fielen.
22. Mit Beschluss vom 12. Dezember 2011 bestätigte das Landsskatteret (Finanzgericht, Dänemark) die Entscheidung der Steuerverwaltung. Sjelle Autogenbrug legte sodann beim vorliegenden Gericht ein Rechtsmittel gegen diesen Beschluss ein.
23. Da das Vestre Landsret (Berufungsgericht der Region West) an der Auslegung von Art. 311 Abs. 1 Nr. 1 der Richtlinie 2006/112 zweifelt, hat es beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof die folgende Frage zur Vorabentscheidung vorzulegen:

Können Teile von Altfahrzeugen, die ein für Zwecke der Mehrwertsteuer erfasstes Autoverwertungsunternehmen aus einem Altfahrzeug entnimmt, um sie als Ersatzteile weiterzuverkaufen, unter den Umständen des vorliegenden Falles als „Gebrauchtgegenstände“ im Sinne von Art. 311 Abs. 1 Nr. 1 der Richtlinie 2006/112 angesehen werden?

### III – Würdigung

24. Vorab sei darauf hingewiesen, dass die allgemeine Mehrwertsteuerregelung im Wege eines Systems des Vorsteuerabzugs für Wirtschaftsteilnehmer, die die im Rahmen ihrer wirtschaftlichen Tätigkeiten erhobene Mehrwertsteuer an den Staat abzuführen haben, eine völlige Neutralität der Mehrwertsteuer gewährleistet. Der steuerpflichtige Wirtschaftsteilnehmer kann daher für jedes einzelne Geschäft von der auf den Verkauf des Gegenstands erhobenen Mehrwertsteuer die Mehrwertsteuer in Abzug bringen, die er davor auf die Einkäufe entrichtet hat, die seiner geschäftlichen Tätigkeit zugrunde lagen. Mit diesem System des Vorsteuerabzugs soll sichergestellt werden, dass die Mehrwertsteuer eine Mehrwertsteuer auf den Gegenstand und nicht eine solche auf den Umsatz von Wirtschaftsteilnehmern ist und dass allein der Endverbraucher die Last der Mehrwertsteuer zu tragen hat.
25. Privatpersonen, die keiner wirtschaftlichen Tätigkeit nachgehen, sind nicht mehrwertsteuerpflichtig. Verkaufen sie Gebrauchtgegenstände an andere Privatpersonen oder an

Steuerpflichtige, ist für diese Transaktionen somit keine Mehrwertsteuer zu entrichten.

26. Schwierigkeiten ergeben sich also, wenn es sich bei dem Erwerber um einen steuerpflichtigen Wiederverkäufer handelt. Gelangt der Gegenstand erneut in den Handel, hat der steuerpflichtige Wiederverkäufer beim Wiederverkauf des Gegenstands nämlich Mehrwertsteuer zu entrichten. Da er anlässlich des Kaufs dieses Gegenstands von einer nicht steuerpflichtigen Privatperson jedoch keine Mehrwertsteuer gezahlt hat, kann er diese nicht von dem Betrag, den er an den Staat abzuführen hat, abziehen, ein Betrag, der ausschließlich aus der auf den Wiederverkauf dieses Gegenstands erhobenen Mehrwertsteuer besteht. Dies führt zu einem Bruch mit dem Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer und zu einer doppelten Besteuerung dieses Gegenstands.

27. Die Differenzbesteuerung, die mit der Richtlinie 94/5/EG(4) geschaffen und in die Art. 311 bis 343 der Richtlinie 2006/112 eingefügt wurde, will Abhilfe für diese missliche Situation schaffen. Das Ziel der Differenzbesteuerung besteht darin, zum einen die Rechtsvorschriften für den Erwerb neuer, der Mehrwertsteuer unterliegender Gegenstände, die anschließend als Gebrauchtgegenstände wiederverkauft werden, zu harmonisieren und zum anderen Doppelbesteuerungen und Wettbewerbsverzerrungen zwischen Steuerpflichtigen auf dem Gebiet der Gebrauchtgegenstände zu vermeiden(5).

28. Der steuerpflichtige Wiederverkäufer muss somit, um in den Genuss dieser Regelung zu gelangen, Gegenstände zum Verkauf anbieten, die unter den Begriff „Gebrauchtgegenstände“ im Sinne von Art. 311 Abs. 1 Nr. 1 der Richtlinie 2006/112 fallen.

29. In der vorliegenden Rechtssache möchte das vorlegende Gericht im Wesentlichen wissen, ob diese Bestimmung dahin auszulegen ist, dass der Begriff „Gebrauchtgegenstände“ Autoteile umfasst, die, nachdem sie aus einem Altfahrzeug, das ein Fahrzeugverwertungsunternehmen von einer Privatperson erworben hat, entnommen wurden, als Ersatzteile wiederverkauft werden, so dass der steuerpflichtige Wiederverkäufer die Differenzbesteuerung in Anspruch nehmen kann.

30. Die dänische Regierung sieht in der Verwendung der Worte „in ihrem derzeitigen Zustand“ in dieser Bestimmung ein Indiz dafür, dass ein Gegenstand, um als „Gebrauchtgegenstand“ qualifiziert werden zu können, seine Identität bewahren müsse; dies sei bei Ersatzteilen nicht der Fall, zumal Sjelle Autogenbrug zunächst ein vollständiges Fahrzeug erwerbe. Zudem könne, selbst wenn sich diese Ersatzteile als „Gebrauchtgegenstände“ qualifizieren ließen, die Differenzbesteuerung nicht zur Anwendung kommen, weil eine präzise Bestimmung des Einkaufspreises dieser Ersatzteile nicht möglich sei.

31. Ich teile diese Auffassung nicht, und zwar aus folgenden Gründen.

32. Erinnerung sei daran, dass gemäß Art. 311 Abs. 1 Nr. 1 der Richtlinie 2006/112 Gebrauchtgegenstände „bewegliche körperliche Gegenstände [sind], die keine Kunstgegenstände, Sammlungsstücke oder Antiquitäten und keine Edelmetalle oder Edelsteine im Sinne der Definition der Mitgliedstaaten sind und die in ihrem derzeitigen Zustand oder nach Instandsetzung erneut verwendbar sind“.

33. Nichts in dieser Bestimmung und auch nichts im verfügenden Teil dieser Richtlinie deutet darauf hin, dass der Unionsgesetzgeber von diesem Begriff die Gegenstände ausnehmen wollte, die ursprünglich von einem einheitlichen Ganzen stammen, die sich jedoch, wie dies etwa bei Teilen von Altfahrzeugen der Fall ist, hiervon trennen lassen.

34. Die Verwendung der Worte „erneut verwendbar sind“ in dieser Definition zeigt, dass ein Gegenstand, um als „Gebrauchtgegenstand“ im Sinne von Art. 311 Abs. 1 Nr. 1 der Richtlinie

2006/112 qualifiziert werden zu können, einer erneuten Verwendung zugänglich sein muss; neue Gegenstände sind somit zweifelsfrei ausgeschlossen. Diese erneute Verwendung des Gegenstands kann eine vorherige Reparatur erfordern, zwingend erforderlich ist die Vornahme einer solchen jedoch nicht. Dies ist meines Erachtens die Bedeutung, die den Worten „in ihrem derzeitigen Zustand oder nach Instandsetzung“ beizumessen ist.

35. Im Licht der vom Unionsgesetzgeber gewählten Definition besteht der entscheidende Faktor für die Einordnung eines Gegenstands als „Gebrauchtgegenstand“ darin, dass der gebrauchte Gegenstand die Eigenschaften bewahrt hat, über die er im Neuzustand verfügte. Im Übrigen sei angemerkt, dass der Unionsgesetzgeber in Art. 2 Nr. 6 der Richtlinie 2000/53/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 18. September 2000 über Altfahrzeuge(6) den Begriff „Wiederverwendung“ als „Maßnahmen, bei denen Altfahrzeugbauteile zu dem gleichen Zweck verwendet werden, für den sie entworfen wurden“, definiert hat. Teile eines Kraftfahrzeugs werden diesem Erfordernis vollumfänglich gerecht, weil sie, selbst wenn sie von diesem Fahrzeug getrennt werden, ihre ursprünglichen Eigenschaften bewahren, zumal sie in einem anderen Fahrzeug zur Erfüllung derselben Zwecke wiederverwendet werden. Dass diese Teile aus einem Fahrzeug entnommen wurden, ist somit unerheblich.

36. Zu berücksichtigen ist zudem, dass der Unionsgesetzgeber die Wiederverwendung von Teilen von Altfahrzeugen ausdrücklich fördert. Der Unionsgesetzgeber weist im fünften Erwägungsgrund der Richtlinie 2000/53 sogar darauf hin, dass ein grundlegendes Prinzip darin bestehe, dass Abfälle wiederverwendet und verwertet werden sollten, wobei die Wiederverwendung und das Recycling Vorrang haben sollten. Dieses Ziel könnte beeinträchtigt werden, wenn steuerpflichtige Wiederverkäufer wie Sjelle Autogenbrug, die Fahrzeuge ankaufen, um Teile daraus zu entnehmen und diese anschließend als Ersatzteile wiederverkaufen, nicht in den Genuss der Differenzbesteuerung kämen.

37. Könnten die aus Altfahrzeugen entnommenen Teile, die als Ersatzteile verkauft werden, nicht als „Gebrauchtgegenstände“ im Sinne der Richtlinie 2006/112 qualifiziert werden, eröffnete sich, zumal sie auch nicht als „neue Gegenstände“ eingestuft werden können, im Hinblick auf ihre steuerrechtliche Behandlung schlussendlich eine rechtliche Lücke.

38. Dementsprechend sind Autoteile, die nach ihrer Entnahme aus einem Altfahrzeug, das ein Autoverwertungsunternehmen von einer Privatperson erworben hat, als Ersatzteile wiederverkauft werden, als „Gebrauchtgegenstände“ zu qualifizieren.

39. Vor diesem Hintergrund ist zu prüfen, ob die Differenzbesteuerung für derartige Gegenstände (Ersatzteile) gelten kann. Gefragt wird zwar nur nach der Auslegung des Begriffs „Gebrauchtgegenstände“, die Frage wird jedoch im Zusammenhang mit dem Ausgangsrechtsstreit gestellt, in dem es darum geht, ob Sjelle Autogenbrug im Hinblick auf die besonderen Eigenheiten der betroffenen Gegenstände in den Genuss der Sonderregelung der Differenzbesteuerung kommen kann. Nach ständiger Rechtsprechung ist es im Rahmen des durch Art. 267 AEUV eingeführten Verfahrens der Zusammenarbeit zwischen den nationalen Gerichten und dem Gerichtshof Aufgabe des Gerichtshofs, dem nationalen Gericht eine für die Entscheidung des bei ihm anhängigen Rechtsstreits sachdienliche Antwort zu geben(7). Um dem vorlegenden Gericht eine sachdienliche Antwort geben zu können, ist daher zu prüfen, ob die besonderen Eigenheiten der betroffenen Gebrauchtgegenstände, wie die dänische Regierung meint, einer Anwendung der Differenzbesteuerung auf Sjelle Autogenbrug entgegenstehen.

40. Art. 315 der Richtlinie 2006/112 sieht vor, dass die Steuerbemessungsgrundlage für diese Regelung, d. h. die Differenz (Handelsspanne) des steuerpflichtigen Wiederverkäufers, dem Unterschied zwischen dem von ihm geforderten Verkaufspreis und dem Einkaufspreis des Gegenstands entspricht. Die Schwierigkeit des vorliegenden Falles liegt in der Bestimmung des

Einkaufspreises. Die Ersatzteile wurden nämlich nicht als solche angekauft, sondern waren Bestandteil eines einheitlichen Ganzen, d. h. eines Fahrzeugs, für das der steuerpflichtige Wiederverkäufer einen Gesamtpreis gezahlt hat.

41. Die dänische und die griechische Regierung tragen vor, die Komplexität der Vorgänge im Zusammenhang mit der Verschrottung (Entnahme, aber auch Beseitigung von Schadstoffen, Behandlung von Abfällen usw.) mache die Bestimmung des Einkaufspreises der Ersatzteile unmöglich. Die dänische Regierung ist insbesondere der Ansicht, dass unter diesen Umständen die Möglichkeit der Anwendung der Sonderregelung der Differenzbesteuerung die Gefahr eines Missbrauchs oder einer Umgehung dieser Regelung mit sich brächte, weil das Unternehmen die Möglichkeit hätte, die Einkaufspreise so zu gestalten, dass eine möglichst niedrige Gewinnspanne erzielt und damit ein Mehrwertsteuervorteil erlangt werde.

42. Meiner Ansicht nach hat der Mitgliedstaat, in dessen Hoheitsgebiet der diesen Gegenstand wiederverkaufende Steuerpflichtige tätig ist, ab dem Zeitpunkt, ab dem ein Gegenstand als „Gebrauchtgegenstand“ im Sinne von Art. 311 Abs. 1 Nr. 1 der Richtlinie 2006/112 qualifiziert wird, die Regelung der Differenzbesteuerung anzuwenden. Unerheblich ist dabei, um welchen Gebrauchtgegenstand es sich konkret handelt.

43. Ich möchte daran erinnern, dass nach Art. 313 Abs. 1 dieser Richtlinie „[d]ie Mitgliedstaaten ... auf die Lieferungen von Gebrauchtgegenständen ... durch steuerpflichtige Wiederverkäufer eine Sonderregelung zur Besteuerung der von dem steuerpflichtigen Wiederverkäufer erzielten Differenz (Handelsspanne) ... *anwenden*“<sup>(8)</sup>. Die Verwendung des Indikativ Präsens in diesem Absatz lässt dem betreffenden Mitgliedstaat, wie ich meine, bei der Anwendung dieser Sonderregelung keinen Gestaltungsspielraum.

44. Die Differenzbesteuerung ermöglicht eine uneingeschränkte Wahrung des Grundsatzes der Steuerneutralität. Der Gerichtshof hat insoweit darauf hingewiesen, dass dieser Grundsatz ein Grundprinzip des durch das einschlägige Unionsrecht geschaffenen gemeinsamen Mehrwertsteuersystems ist<sup>(9)</sup>. Wie der Gerichtshof weiter festgestellt hat, steht dieser Grundsatz, der dem gemeinsamen Mehrwertsteuersystem zugrunde liegt, nach seiner Rechtsprechung einer Doppelbesteuerung der unternehmerischen Tätigkeiten eines Steuerpflichtigen entgegen<sup>(10)</sup>.

45. Der Gerichtshof hat den Grundsatz der Steuerneutralität ferner dahin ausgelegt, dass es für die Feststellung einer Verletzung dieses Grundsatzes genügt, dass zwei aus der Sicht des Verbrauchers gleiche oder gleichartige Dienstleistungen, die dieselben Bedürfnisse des Verbrauchers befriedigen, hinsichtlich der Mehrwertsteuer unterschiedlich behandelt werden<sup>(11)</sup>. Dieser Grundsatz verbietet, gleichartige und infolgedessen miteinander in Wettbewerb stehende Dienstleistungen hinsichtlich der Mehrwertsteuer unterschiedlich zu behandeln<sup>(12)</sup>. Der Grundsatz der steuerlichen Neutralität schließt die Beseitigung von Wettbewerbsverzerrungen ein, die sich aus einer unterschiedlichen Behandlung hinsichtlich der Mehrwertsteuer ergeben. Die Wettbewerbsverzerrung ist daher nachgewiesen, wenn feststeht, dass Dienstleistungen miteinander in Wettbewerb stehen und hinsichtlich der Mehrwertsteuer ungleich behandelt werden<sup>(13)</sup>.

46. Die Differenzbesteuerung ist somit im Hinblick auf den Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer darauf ausgerichtet, Doppelbesteuerungen und Wettbewerbsverzerrungen zwischen Steuerpflichtigen, u. a. im Bereich von Gebrauchtgegenständen, zu vermeiden. Der Gerichtshof hat in den Rn. 47 und 48 seines Urteils vom 3. März 2011, *Auto Nikolovi* (C-203/10, EU:C:2011:118), auf das doppelte Ziel dieser Regelung hingewiesen.

47. Dadurch, dass nach dieser Regelung nicht der Wiederverkaufspreis, sondern lediglich die Handelsspanne besteuert wird, wird nämlich zum einen vermieden, dass der wiederverkaufte

Gegenstand doppelt besteuert wird, und zum anderen, dass der steuerpflichtige Wiederverkäufer gezwungen wird, an den Mitgliedstaat Mehrwertsteuer abzuführen, von der er keine Vorsteuer in Abzug bringen könnte, was zu einer Wettbewerbsverfälschung führen würde.

48. Auch wenn die Ersatzteile eines Kraftfahrzeugs ursprünglich Teil eines einheitlichen Ganzen waren, wurde die Vorsteuer bereits zu dem Zeitpunkt erhoben, zu dem die Privatperson dieses Fahrzeug erwarb. Ein Teil des Verkaufspreises dieser Teile besteht also im Einkaufspreis des Altfahrzeugs; die auf diesen entfallende Mehrwertsteuer wurde bereits vom privaten Verkäufer entrichtet, ohne dass dieser oder der steuerpflichtige Wiederverkäufer den entsprechenden Betrag hätte abziehen können. Dementsprechend würde das Ziel, Doppelbesteuerungen zu vermeiden, gefährdet, wenn für Gebrauchsgüter, wie Autoersatzteile, nicht die Differenzbesteuerung zur Anwendung kommen könnte. Dies würde zu einem unmittelbaren Verstoß gegen den Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer führen(14).

49. Soweit es um das Ziel geht, Wettbewerbsverzerrungen zwischen Steuerpflichtigen zu vermeiden, ist festzustellen, dass nach dem siebten Erwägungsgrund der Richtlinie 2006/112 das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, selbst wenn die Sätze und Befreiungen nicht völlig harmonisiert werden, eine Wettbewerbsneutralität in dem Sinne bewirken soll, dass gleichartige Gegenstände und Dienstleistungen innerhalb des Gebiets der einzelnen Mitgliedstaaten ungeachtet der Länge des Produktions- und Vertriebswegs steuerlich gleich belastet werden.

50. Die Weigerung, die Differenzbesteuerung auf eine Tätigkeit wie die anzuwenden, um die es im Ausgangsverfahren geht, würde jedoch gerade zu einer Wettbewerbsverfälschung auf dem Absatzmarkt für gebrauchte Ersatzteile zwischen steuerpflichtigen Wiederverkäufern führen, die, wie Sjelle Autogenbrug, die Ersatzteile nach ihrer Entnahme aus Altfahrzeugen zum Wiederverkauf anbieten, und denen, die die Ersatzteile als solche erworben haben.

51. Erstere, die nicht in den Genuss der Sonderregelung gelangten, wären nämlich gezwungen, an den Mitgliedstaat die auf den gesamten Verkaufspreis der Teile erhobene Mehrwertsteuer abzuführen, ohne irgendeinen Abzug vornehmen zu können. Ihre Verkaufspreise wären daher zwangsläufig höher als die der zweiten Kategorie von steuerpflichtigen Wiederverkäufern, die in den Genuss der Differenzbesteuerung kommen. Dies würde, sofern sie nicht auf einen Teil ihres Umsatzes verzichten, zu einem Wettbewerbsnachteil auf dem Markt für gebrauchte Ersatzteile führen. Diese Wettbewerbsverzerrung würde bewirken, dass aus der Sicht des Verbrauchers gleichartige Dienstleistungen, die dieselben Bedürfnisse des Verbrauchers befriedigen, hinsichtlich der Mehrwertsteuer unterschiedlich behandelt würden.

52. Was die praktische Anwendung der Differenzbesteuerung auf Gebrauchsgüter wie Autoersatzteile angeht, ist es meiner Meinung nach Sache des nationalen Gerichts, im Licht der anwendbaren nationalen Regelung festzustellen, wie diese Regelung auf die fraglichen Umstände konkret anzuwenden ist. Mehrere Mitgliedstaaten haben Lösungen gewählt, mit denen die Schwierigkeiten, die mit der Bestimmung des Einkaufspreises von Ersatzteilen einhergehen, überwunden werden können.

53. So ist u. a. in Frankreich und Luxemburg vorgesehen, dass die Steuerbemessungsgrundlage bei Lieferungen von Kunstgegenständen in Fällen, in denen sich der vom steuerpflichtigen Wiederverkäufer an den Verkäufer gezahlte Einkaufspreis nicht eindeutig feststellen lässt oder in denen dieser Preis unbedeutend ist, aus einem Anteil des Verkaufspreises, konkret 30 % des Verkaufspreises, gebildet werden kann(15).

54. Auch wenn diese Lösung zugegebenermaßen Kunstgegenstände betrifft, halte ich es gleichwohl für möglich, sie für Gebrauchtgegenstände heranzuziehen, deren Kaufpreis sich ebenfalls nur schwer bestimmen lässt.
55. Insoweit ist festzustellen, dass nach Nr. 310 des *Bulletin officiel des finances publiques-Impôts* (Frankreich)(16) „die Erwerber heterogener Vermögenswerte (worunter beispielsweise stillgelegte Betriebsanlagen oder zur Verschrottung vorgesehene Gegenstände zu verstehen sind) diese zu sortieren haben und sodann die genaue Art der Gegenstände, die sie wiederverkaufen, bestimmen. Bei einigen dieser Gegenstände kann es sich um wiederverwertbare Materialien handeln, die dazu bestimmt sind, erneut in die Produktionskette zu gelangen, bei anderen handelt es sich um Gebrauchtgegenstände, die einer Wiederverwendung zugänglich sind. *Ist deren genauer Einkaufspreis unbekannt, kann die Steuerbemessungsgrundlage auf die Hälfte des Veräußerungspreises festgelegt werden*“(17).
56. Ferner ist auch die Heranziehung der globalen Methode als alternativer Ansatz zur Berechnung des Differenzgewinns zu erwägen. Nach Art. 318 der Richtlinie 2006/112, der mit Art. 70 Abs. 5 des Mehrwertsteuergesetzes 2013 umgesetzt wurde, können die Mitgliedstaaten vorsehen, dass die Steuerbemessungsgrundlage nicht individuell für jede Lieferung von Gegenständen, sondern global für einen Steuerzeitraum festgesetzt wird. In diesem Fall entspricht die Steuerbemessungsgrundlage für jeden Referenzzeitraum dem Unterschied zwischen dem Gesamtbetrag der der Differenzbesteuerung unterliegenden Lieferungen von Gegenständen des steuerpflichtigen Wiederverkäufers während des Steuerzeitraums, der von der Erklärung umfasst wird, d. h. der Gesamtsumme der Verkaufspreise, und dem Gesamtbetrag der Käufe von Gegenständen im Sinne des Art. 314 der Richtlinie 2006/112, die der steuerpflichtige Wiederverkäufer während des Steuerzeitraums, der von der Erklärung umfasst ist, getätigt hat, d. h. der Gesamtsumme der Einkaufspreise.
57. Offenbar kann, wie Sjelle Autogenbrug behauptet, nach der dänischen Praxis auf diese globale Methode zurückgegriffen werden, wenn der steuerpflichtige Wiederverkäufer Gegenstände aufkauft, die aus einer Rechtsnachfolge stammen, hinsichtlich derer in der Rechnung oder Rechnungsakte nicht die Preise für jeden einzelnen dieser Gegenstände ausgewiesen sind, sondern, weil die Preise der einzelnen Gegenstände unbekannt sind, nur der Preis für den gesamten Nachlass enthalten ist.
58. Ich denke daher, dass sich der globale Ansatz auf die Umstände des Ausgangsverfahrens übertragen lässt. Der Differenzgewinn würde somit für einen bestimmten Zeitraum berechnet. Er entspräche dem Unterschied zwischen dem Umsatz aus den in diesem Zeitraum durchgeführten Verkäufen von Ersatzteilen und den Aufwendungen für die Einkäufe dieser Ersatzteile. Für die Zwecke der Berechnung des letzteren Betrags könnte man erwägen, von den Aufwendungen für den Ankauf von Altfahrzeugen das Entgelt für die Reinigung der Fahrzeuge von Schadstoffen und die Abfallbehandlung, Leistungen, für die Sjelle Autogenbrug einen Standardpreis verrechnet, und die aus dem Verkauf von Eisenschrott und für sämtliche anderen Leistungen erzielten Beträge in Abzug zu bringen. Nach Abzug all dieser Beträge von den Einkaufspreisen, die für die Fahrzeuge bezahlt wurden, verbliebe somit ein Betrag, der dem Einkaufspreis für sämtliche Ersatzteile jedes einzelnen Fahrzeugs für einen bestimmten Zeitraum entspräche.
59. Wie ich bereits ausgeführt habe, ist es in jedem Fall Sache des nationalen Gerichts, zu bestimmen, wie die Differenzbesteuerung auf die Umstände des vorliegenden Falles konkret anzuwenden ist.
60. Aufgrund all dieser Erwägungen bin ich der Ansicht, dass Art. 311 Abs. 1 Nr. 1 der Richtlinie 2006/112 dahin auszulegen ist, dass der Begriff „Gebrauchtgegenstände“ sämtliche

Autoteile umfasst, die, nachdem sie aus einem Altfahrzeug entnommen wurden, das ein Autoverwertungsunternehmen von einer Privatperson erworben hat, als Ersatzteile wiederverkauft werden, so dass sich der steuerpflichtige Wiederverkäufer auf die Differenzbesteuerung berufen kann.

#### IV – Ergebnis

61. Nach alledem schlage ich dem Gerichtshof vor, dem Vestre Landsret (Berufungsgericht der Region West, Dänemark) wie folgt zu antworten:

Art. 311 Abs. 1 Nr. 1 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem ist dahin auszulegen, dass der Begriff „Gebrauchtgegenstände“ sämtliche Autoteile umfasst, die, nachdem sie aus einem Altfahrzeug entnommen wurden, das ein Autoverwertungsunternehmen von einer Privatperson erworben hat, als Ersatzteile wiederverkauft werden, so dass sich der steuerpflichtige Wiederverkäufer auf die Differenzbesteuerung berufen kann.

1 Originalsprache: Französisch.

2 – Richtlinie des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. 2006, L 147, S. 1).

3 – Vgl. Rn. 2.1, S. 11 der Vorlageentscheidung.

4 – Richtlinie des Rates vom 14. Februar 1994 zur Ergänzung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems und zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG – Sonderregelung für Gebrauchtgegenstände, Kunstgegenstände, Sammlungsstücke oder Antiquitäten (ABl. 1994, L 60, S. 16).

5 – Vgl. 51. Erwägungsgrund der Richtlinie 2006/112 sowie Urteil vom 3. März 2011, Auto Nikolovi (C-203/10, EU:C:2011:118, Rn. 47 und die dort angeführte Rechtsprechung).

6 – ABl. 2000, L 269, S. 34.

7 – Vgl. Urteil vom 28. April 2016, Oniors Bio (C-233/15, EU:C:2016:305, Rn. 30 und die dort angeführte Rechtsprechung).

8 – Hervorhebung nur hier.

9 – Vgl. Urteil vom 23. April 2015, GST – Sarviz Germania (C-111/14, EU:C:2015:267, Rn. 34 und die dort angeführte Rechtsprechung).

10 – Vgl. Urteil vom 2. Juli 2015, NLB Leasing (C-209/14, EU:C:2015:440, Rn. 40 und die dort angeführte Rechtsprechung).

11 – Vgl. Urteil vom 10. November 2011, The Rank Group (C-259/10 und C-260/10, EU:C:2011:719, Rn. 36).

12 – Vgl. Urteil vom 19. Juli 2012, A (C-33/11, EU:C:2012:482, Rn. 32 und die dort angeführte Rechtsprechung). Vgl. auch Urteil vom 15. November 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, Rn. 48).

- 13 – Vgl. Urteil vom 19. Juli 2012, A (C?33/11, EU:C:2012:482, Rn. 33 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 14 – Vgl. in diesem Sinne Urteile vom 23. April 2009, Puffer (C?460/07, EU:C:2009:254, Rn. 45 und 46 sowie die dort angeführte Rechtsprechung) und vom 22. März 2012, Klub (C?153/11, EU:C:2012:163, Rn. 42).
- 15 – Vgl. Art. 297 A, III, des Code général des impôts (Allgemeines Steuergesetzbuch, Frankreich) bzw. Art. 56 ter-1 Abs. 4 der Loi concernant la taxe sur la valeur ajoutée (Mehrwertsteuergesetz, Luxemburg).
- 16 – BOI-TVA-SECT?90-20-20150506.
- 17 – Hervorhebung nur hier.