

Downloaded via the EU tax law app / web

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Dritte Kammer)

19. Juli 2012(*)

„Richtlinie 2006/112/EG – Mehrwertsteuer – Art. 136 – Befreiungen – Art. 313 bis 315 – Sonderregelung zur Besteuerung der Handelsspanne (Differenzbesteuerung) – Lieferung von Gebrauchtfahrzeugen durch einen steuerpflichtigen Wiederverkäufer – Fahrzeuge, die dem steuerpflichtigen Wiederverkäufer zuvor mehrwertsteuerbefreit von einem anderen Steuerpflichtigen geliefert worden sind, der die entrichtete Vorsteuer teilweise abziehen konnte“

In der Rechtssache C-160/11

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht vom Naczelny Sąd Administracyjny (Polen) mit Entscheidung vom 25. Februar 2011, beim Gerichtshof eingegangen am 1. April 2011, in dem Verfahren

Bawaria Motors sp. z o.o.

gegen

Minister Finansów

erlässt

DER GERICHTSHOF (Dritte Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten K. Lenaerts (Berichterstatter), der Richterin R. Silva de Lapuerta sowie der Richter G. Arestis, T. von Danwitz und D. Šváby,

Generalanwalt: J. Mazák,

Kanzler: A. Impellizzeri, Verwaltungsrätin,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens und auf die mündliche Verhandlung vom 16. Februar 2012,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

- der Bawaria Motors sp. z o.o., vertreten durch D. Baczewska-Golińska, adwokat, und M. Zajac, Steuerberater,
- des Minister Finansów, vertreten durch T. Tratkiewicz und J. Kaute als Bevollmächtigte,
- der polnischen Regierung, vertreten durch M. Szpunar, A. Gawłowska und A. Kraińska als Bevollmächtigte,
- der Europäischen Kommission, vertreten durch L. Lozano Palacios und K. Herrmann als Bevollmächtigte,

nach Anhörung der Schlussanträge des Generalanwalts in der Sitzung vom 24. Mai 2012

folgendes

Urteil

1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung von Art. 313 Abs. 1 und Art. 314 in Verbindung mit den Art. 136 und 315 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. L 347, S. 1).

2 Es ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen der Bawaria Motors sp. z o.o. (im Folgenden: Bawaria Motors) und dem Minister Finansów (Minister der Finanzen) über die Anwendbarkeit der Regelung zur Besteuerung der Handelsspanne (Differenzbesteuerung) auf bestimmte im Wiederverkauf von Gebrauchtfahrzeugen bestehende Tätigkeiten von Bawaria Motors.

Rechtlicher Rahmen

Unionsrecht

3 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.

...“

4 Der mit „Steuerbefreiungen“ überschriebene Titel IX der Richtlinie 2006/112 enthält ein Kapitel 3 mit der Überschrift „Steuerbefreiungen für bestimmte Tätigkeiten“. Art. 136 der Richtlinie, der sich in diesem Kapitel befindet, sieht vor:

„Die Mitgliedstaaten befreien folgende Umsätze von der Steuer:

- a) die Lieferungen von Gegenständen, die ausschließlich für eine auf Grund der Artikel 132, 135, 371, 375, 376, 377, des Artikels 378 Absatz 2, des Artikels 379 Absatz 2 sowie der Artikel 380 bis 390 von der Steuer befreite Tätigkeit bestimmt waren, wenn für diese Gegenstände kein Recht auf Vorsteuerabzug bestanden hat;
- b) die Lieferungen von Gegenständen, deren Anschaffung oder Zuordnung nach Artikel 176 vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen war.“

5 Der mit „Vorsteuerabzug“ überschriebene Titel X der Richtlinie 2006/112 enthält ein Kapitel 3 mit der Überschrift „Einschränkungen des Rechts auf Vorsteuerabzug“. Art. 176 der Richtlinie, der sich in diesem Kapitel befindet, sieht vor:

„Der Rat legt auf Vorschlag der Kommission einstimmig fest, welche Ausgaben kein Recht auf Vorsteuerabzug eröffnen. In jedem Fall werden diejenigen Ausgaben vom Recht auf Vorsteuerabzug ausgeschlossen, die keinen streng geschäftlichen Charakter haben, wie Luxusausgaben, Ausgaben für Vergnügungen und Repräsentationsaufwendungen.“

Bis zum Inkrafttreten der Bestimmungen im Sinne des Absatzes 1 können die Mitgliedstaaten alle Ausschlüsse beibehalten, die am 1. Januar 1979 beziehungsweise im Falle der nach diesem Datum der Gemeinschaft beigetretenen Mitgliedstaaten am Tag ihres Beitritts in ihren nationalen Rechtsvorschriften vorgesehen waren.“

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:

„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. 313 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 lautet:

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

9 Art. 314 der Richtlinie 2006/112 bestimmt:

„Die Differenzbesteuerung gilt für die Lieferungen von Gebrauchsgütern, 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;
- b) von einem anderen Steuerpflichtigen, sofern die Lieferung des Gegenstands durch diesen anderen Steuerpflichtigen gemäß Artikel 136 von der Steuer befreit ist;
- c) von einem anderen Steuerpflichtigen, sofern für die Lieferung des Gegenstands durch diesen anderen Steuerpflichtigen die Steuerbefreiung für Kleinunternehmen gemäß den Artikeln 282 bis 292 gilt und es sich dabei um ein Investitionsgut handelt;

d) von einem anderen steuerpflichtigen Wiederverkäufer, sofern die Lieferung des Gegenstands durch diesen anderen steuerpflichtigen Wiederverkäufer gemäß dieser Sonderregelung mehrwertsteuerpflichtig ist.“

10 Art. 315 der Richtlinie 2006/112 sieht vor:

„Die Besteuerungsgrundlage bei der Lieferung von Gegenständen im Sinne von Absatz 314 ergibt sich aus der Differenz des steuerpflichtigen Wiederverkäufers, abzüglich des Betrags der auf diese Differenz erhobenen Mehrwertsteuer.

Diese Differenz entspricht dem Unterschied zwischen dem von dem steuerpflichtigen Wiederverkäufer geforderten Verkaufspreis und dem Einkaufspreis des Gegenstands.“

Polnisches Recht

11 Art. 15 Abs. 1 des Gesetzes über die Steuer auf Gegenstände und Dienstleistungen (ustawa o podatku od towarów i usług) vom 11. März 2004 (Dz. U. Nr. 54, Pos. 535) in seiner auf den Sachverhalt des Ausgangsverfahrens anwendbaren Fassung (im Folgenden: Mehrwertsteuergesetz) bestimmt:

„Steuerpflichtig sind juristische Personen, nichtrechtsfähige Organisationseinheiten und natürliche Personen, die selbständig eine in Abs. 2 genannte Wirtschaftstätigkeit ausüben, ungeachtet des Zwecks oder der Ergebnisse einer solchen Tätigkeit.“

12 Nach Art. 43 Abs. 1 Nr. 2 des Mehrwertsteuergesetzes ist die Lieferung von Gebrauchsgegenständen unter der Voraussetzung steuerfrei, dass der Lieferer für diese Gegenstände nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt war.

13 Als Gebrauchsgegenstände im Sinne dieser Bestimmungen gelten nach Art. 43 Abs. 2 des Mehrwertsteuergesetzes „bewegliche Sachen, die vom Steuerpflichtigen über einen Zeitraum von mindestens einem halben Jahr nach Erwerb des Rechts, über diese Gegenstände wie ein Eigentümer zu verfügen, genutzt wurden“.

14 In Art. 86 Abs. 3 des Mehrwertsteuergesetzes heißt es:

„Beim Erwerb von Personenkraftwagen oder anderer Kraftfahrzeuge mit einem zulässigen Gesamtgewicht von bis zu 3,5 t beträgt die Vorsteuer 60 v. H. des in der Rechnung ausgewiesenen Steuerbetrags oder der geschuldeten Steuer aus dem innergemeinschaftlichen Erwerb von Gegenständen oder der geschuldeten Steuer auf die Lieferung von Gegenständen, bei denen der Steuerpflichtige ihr Erwerber ist, höchstens jedoch 6 000 PLN.“

15 Art. 113 Abs. 1 des Mehrwertsteuergesetzes bestimmt:

„Von der Steuer befreit sind Steuerpflichtige, bei denen der Wert des steuerbaren Verkaufs im vorhergehenden Steuerjahr zusammen einen Betrag von 50 000 PLN nicht überschritten hat. Der Steuerbetrag ist in den Wert des Verkaufs nicht einzurechnen.“

16 Der die Differenzbesteuerung regelnde Art. 120 des Mehrwertsteuergesetzes enthält folgende Bestimmungen:

„(1) Für die Zwecke dieses Abschnitts

...

4. gelten als Gebrauchsgüter bewegliche materielle Güter, die die [keine Kunstgegenstände, Sammlungsstücke oder Antiquitäten] und keine Edelmetalle oder Edelsteine sind und die in ihrem derzeitigen Zustand oder nach Instandsetzung erneut verwendbar sind ...

...

(4) Bei Steuerpflichtigen, die Umsätze im Zusammenhang mit der Lieferung von Gebrauchsgütern, Kunstgegenständen, Sammlungsstücken oder Antiquitäten ausführen, die der Steuerpflichtige zuvor für Zwecke der von ihm ausgeübten Tätigkeit erworben oder die er zum Wiederverkauf eingeführt hat, ist Bemessungsgrundlage der Steuer die Gewinnspanne in Höhe des Unterschieds zwischen dem Gesamtbetrag, den der Erwerber des Gegenstands zu zahlen hat, und dem um die Steuer verminderten Betrag für den Erwerb.

...

(10) Die Abs. 4 und 5 gelten für die Lieferung von Gebrauchsgütern, Kunstgegenständen, Sammlungsstücken oder Antiquitäten, die der Steuerpflichtige erworben hat von

1. natürlichen Personen, juristischen Personen oder nichtrechtsfähigen Organisationseinheiten, die nicht in Art. 15 genannte Steuerpflichtige oder Mehrwertsteuerpflichtige sind;
2. in Art. 15 genannten Steuerpflichtigen, wenn die Lieferung dieser Gegenstände nach Art. 43 Abs. 1 Nr. 2 oder Art. 113 steuerfrei war;
3. Steuerpflichtigen, wenn die Lieferung dieser Gegenstände mit der Mehrwertsteuer nach Abs. 4 und Abs. 5 besteuert worden ist;
4. Mehrwertsteuerpflichtigen, wenn die Lieferung dieser Gegenstände nach Art. 43 Abs. 1 Nr. 2 oder Art. 113 von der Steuer befreit war;
5. Mehrwertsteuerpflichtigen, wenn die Lieferung dieser Gegenstände nach den Grundsätzen von Abs. 4 und 5 mit der Mehrwertsteuer besteuert worden ist, und wenn der Erwerber Dokumente besitzt, die den Erwerb der Gegenstände nach diesen Grundsätzen eindeutig belegen.“

17 § 13 Abs. 1 Nr. 5 der Verordnung des Ministers der Finanzen zur Durchführung einiger Bestimmungen des Gesetzes über die Steuer auf Gegenstände und Dienstleistungen (rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług, Dz. U. Nr. 212, Pos. 1336) vom 28. November 2008 (im Folgenden: Mehrwertsteuerverordnung) bestimmt:

„Von der Steuer befreit ist die Lieferung von Personenkraftwagen und anderen Kraftfahrzeugen durch Steuerpflichtige, die bei ihrem Erwerb zum Vorsteuerabzug gemäß Art. 86 Abs. 3 des Mehrwertsteuergesetzes berechtigt waren, sofern es sich bei diesen Kraftwagen und Fahrzeugen um Gebrauchsgüter im Sinne von Art. 43 Abs. 2 des Mehrwertsteuergesetzes handelt.“

Sachverhalt des Ausgangsverfahrens und Vorlagefrage

18 Bawaria Motors ist umsatzsteuerpflichtig im Sinne von Art. 15 des Mehrwertsteuergesetzes. Sie übt eine wirtschaftliche Tätigkeit in der Form der Führung von Autosalons aus, in deren

Rahmen sie – neue oder gebrauchte – Personenkraftwagen erwirbt und anschließend weiterverkauft. Im Rahmen dieser Tätigkeit erwirbt sie Gebrauchtfahrzeuge von Wirtschaftsteilnehmern, die, da sie die beim Erwerb dieser Gegenstände entrichtete Mehrwertsteuer nicht in Abzug bringen können, an Bawaria Motors Rechnungen ausstellen, die hinsichtlich des anwendbaren Mehrwertsteuersatzes den Vermerk „steuerbefreit“ enthalten und insoweit auf Art. 43 Abs. 1 Nr. 2 des Mehrwertsteuergesetzes verweisen. Beim Weiterverkauf dieser Gebrauchtfahrzeuge wendet Bawaria Motors die Regelung zur Differenzbesteuerung nach Art. 120 des Mehrwertsteuergesetzes an.

19 Bawaria Motors kauft außerdem Gebrauchtfahrzeuge von Wirtschaftsteilnehmern, die beim Ankauf dieser Fahrzeuge die Mehrwertsteuer im Rahmen der in Art. 86 Abs. 3 des Mehrwertsteuergesetzes festgelegten Obergrenze abgezogen haben. In diesen Fällen stellt der betreffende Wirtschaftsteilnehmer ihr eine Rechnung aus, die hinsichtlich des Satzes der wegen der Lieferung geschuldeten Mehrwertsteuer den Vermerk „steuerbefreit“ trägt und insoweit auf § 13 Abs. 1 Nr. 5 der Mehrwertsteuerverordnung verweist.

20 Da Bawaria Motors sich für berechtigt hielt, in den in der vorstehenden Randnummer dieses Urteils genannten Fällen die Regelung zur Differenzbesteuerung nach Art. 120 des Mehrwertsteuergesetzes anzuwenden, stellte sie am 9. Februar 2009 beim Minister Finansów einen Antrag auf Einzelfallauslegung.

21 Am 20. Februar 2009 beschied der Minister Finansów diesen Antrag. Seiner Ansicht nach war die Auffassung von Bawaria Motors in Anbetracht von Art. 120 Abs. 10 des Mehrwertsteuergesetzes unzutreffend. Art. 13 der Mehrwertsteuerverordnung sei keine Fortschreibung der Fälle, die von Art. 43 des Mehrwertsteuergesetzes erfasst würden, auf die der genannte Art. 120 Abs. 10 dieses Gesetzes verweise. Im Übrigen stehe das Mehrwertsteuergesetz im Einklang mit den Art. 312 bis 325 der Richtlinie 2006/112, die die Anwendung der Regelung zur Differenzbesteuerung allein den Fällen vorbehielten, in denen der steuerpflichtige Wiederverkäufer den Gebrauchtsgegenstand von einem Wirtschaftsteilnehmer erworben habe, der nicht zum Abzug der als Vorsteuer entrichteten Mehrwertsteuer berechtigt gewesen sei und diese deshalb in den Preis für die Lieferung an den betreffenden Wiederverkäufer eingerechnet habe.

22 Bawaria Motors erhob gegen diese Auslegung beim Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie Klage mit der Begründung, dass die Auffassung des Minister Finansów auf einer wörtlichen Auslegung von Art. 120 des Mehrwertsteuergesetzes beruhe, die mit den grundlegenden Prinzipien der Mehrwertsteuer – nämlich der steuerlichen Neutralität, der effektiven Besteuerung nur einer Umsatzstufe sowie der Wahrung der Wettbewerbsbedingungen – unvereinbar sei.

23 Mit Urteil vom 10. November 2009 verwarf der Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie die angefochtene Einzelfallauslegung. § 13 Abs. 1 Nr. 5 der Mehrwertsteuerverordnung, der eine dem Unionsrecht unbekannteste Steuerbefreiung einführe, entbinde den Wirtschaftsteilnehmer, der ein Gebrauchtfahrzeug an einen steuerpflichtigen Wiederverkäufer liefere, nicht von der Pflicht zur Versteuerung dieser Lieferung, wenn er im Zeitpunkt des Erwerbs dieses Fahrzeugs die als Vorsteuer entrichtete Mehrwertsteuer nicht vollständig abziehen dürfen. Die Steuerbefreiung nach dieser Bestimmung der Mehrwertsteuerverordnung beziehe sich nur auf den Teil der Mehrwertsteuer, mit der der Wirtschaftsteilnehmer im Hinblick auf die Obergrenzen des Art. 86 Abs. 3 des Mehrwertsteuergesetzes belastet bleibe; hiervon ausgenommen sei der vom betreffenden Wirtschaftsteilnehmer beim Erwerb des Fahrzeugs abgezogene Betrag in Höhe von entweder 60 % der auf der Rechnung ausgewiesenen Steuer oder 6 000 PLN. Demzufolge sei Bawaria Motors

berechtigt, die Regelung zur Differenzbesteuerung anzuwenden, allerdings beschränkt auf den Betrag, den der Wirtschaftsteilnehmer, der ihr das Fahrzeug geliefert habe, nicht als Vorsteuer habe abziehen können, also entweder 40 % der auf der Rechnung festgelegten Steuer oder den 6 000 PLN übersteigenden Teil der Steuer.

24 Bawaria Motors erhob gegen dieses Urteil Kassationsbeschwerde beim Naczelny Sąd Administracyjny mit der Begründung, dass dadurch, dass es ihr unmöglich gemacht werde, die Regelung zur Differenzbesteuerung in vollem Umfang auf den Weiterverkauf von Gebrauchsgegenständen anzuwenden, die im Rahmen einer nach § 13 Abs. 1 Nr. 5 der Mehrwertsteuerverordnung steuerbefreiten Lieferung erworben worden seien, u. a. gegen Art. 120 Abs. 4 und 10 des Mehrwertsteuergesetzes und die vorgenannte Bestimmung der Mehrwertsteuerverordnung verstoßen werde.

25 Der Minister Finansów hat ebenfalls Kassationsbeschwerde erhoben und dabei an seiner ursprünglichen Auffassung festgehalten, dass ein steuerpflichtiger Wiederverkäufer unter den Umständen des vorliegenden Falles die Regelung zur Differenzbesteuerung nicht, sei es auch nur teilweise, anwenden könne.

26 Unter diesen Umständen hat der Naczelny Sąd Administracyjny beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Frage zur Vorabentscheidung vorzulegen:

Sind die Regelungen in Art. 313 Abs. 1 und Art. 314 in Verbindung mit den Art. 136 und 315 der Richtlinie 2006/112 dahin auszulegen, dass danach die Sonderregelung zur „Differenzbesteuerung“ für steuerpflichtige Wiederverkäufer in Bezug auf Lieferungen von Gebrauchsgegenständen auch dann angewandt werden darf, wenn sie gekaufte Personenkraftwagen und andere Kraftfahrzeuge weiterverkaufen, auf die gemäß den nationalen polnischen Bestimmungen des § 13 Abs. 1 Nr. 5 der Mehrwertsteuerverordnung die Steuerbefreiung für die Lieferung von Personenkraftwagen und anderen Kraftfahrzeugen durch Steuerpflichtige angewandt wurde, denen bei ihrem Erwerb nur ein Recht auf teilweisen Vorsteuerabzug nach Art. 86 Abs. 3 des Mehrwertsteuergesetzes zustand, sofern es sich bei diesen Personenkraftwagen und Kraftfahrzeugen um Gebrauchsgegenstände im Sinne von Art. 43 Abs. 2 des Mehrwertsteuergesetzes und Art. 311 Abs. 1 Nr. 1 der Richtlinie 2006/112 gehandelt hat?

Zur Vorlagefrage

27 Mit seiner Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob Art. 313 Abs. 1 und Art. 314 in Verbindung mit den Art. 136 und 315 der Richtlinie 2006/112 dahin auszulegen sind, dass ein steuerpflichtiger Wiederverkäufer die Regelung zur Differenzbesteuerung anwenden kann, wenn er als Gebrauchsgegenstände im Sinne von Art. 311 Abs. 1 Nr. 1 dieser Richtlinie geltende Kraftfahrzeuge liefert, die er zuvor mehrwertsteuerbefreit von einem anderen Steuerpflichtigen erworben hat, dem nur ein Recht auf teilweisen Abzug der als Vorsteuer auf den Kaufpreis dieser Fahrzeuge entrichteten Mehrwertsteuer zustand.

28 Die Regelung zur Besteuerung der Handelsspanne des steuerpflichtigen Wiederverkäufers bei der Lieferung von Gebrauchsgegenständen wie den im Ausgangsverfahren in Rede stehenden stellt eine von der allgemeinen Regelung der Richtlinie 2006/112 abweichende Mehrwertsteuersonderregelung dar (vgl. Urteile vom 8. Dezember 2005, Jyske Finans, C-280/04, Slg. 2005, I-10683, Randnr. 35, und vom 3. März 2011, Auto Nikolovi, C-203/10, Slg. 2010, I-1083, Randnr. 46).

29 Art. 314 der Richtlinie 2006/112, der die Anwendungsfälle für diese Sonderregelung benennt, muss daher eng ausgelegt werden. Folglich handelt es sich bei den genannten Fällen

um einen abschließenden Katalog, wie der Generalanwalt in Nr. 29 seiner Schlussanträge hervorgehoben hat.

30 Aus den dem Gerichtshof vorgelegten Akten geht hervor, dass der im Ausgangsverfahren in Rede stehende Sachverhalt von keiner der in Art. 314 Buchst. a, c und d der Richtlinie vorgesehenen Fallgestaltungen erfasst wird. Den in diesen Akten enthaltenen Angaben zufolge wurden die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Lieferungen von Gebrauchtfahrzeugen an Bawaria Motors nämlich von Personen vorgenommen, die selbst steuerpflichtig waren, und diese Leistungen waren weder von der Steuerbefreiung für Kleinunternehmen nach den Art. 282 bis 292 der Richtlinie 2006/112 begünstigt, noch galt für sie die Regelung zur Differenzbesteuerung.

31 Da die betreffenden Lieferungen nach § 13 Abs. 1 Nr. 5 der Mehrwertsteuerverordnung von der Mehrwertsteuer befreit waren, ist daher zu prüfen, ob sie unter die in Art. 314 Buchst. b der Richtlinie 2006/112 speziell geregelte Fallgestaltung fallen, dass die Lieferung des Gegenstands an den steuerpflichtigen Wiederverkäufer durch einen anderen Steuerpflichtigen gemäß Art. 136 dieser Richtlinie von der Steuer befreit ist.

32 Die Anwendung von Art. 136 Buchst. a der Richtlinie 2006/112 ist im Ausgangsverfahren auszuschließen. Denn wie der Generalanwalt in Nr. 37 seiner Schlussanträge ausgeführt hat, ergibt sich aus den Akten, dass die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Lieferungen von Fahrzeugen an Bawaria Motors keinen Zusammenhang mit einer Tätigkeit aufweisen, die nach den in Buchst. a dieses Artikels aufgeführten Bestimmungen von der Steuer befreit sind.

33 Hinsichtlich der Anwendung von Art. 136 Buchst. b der Richtlinie 2006/112 im Ausgangsverfahren ist darauf hinzuweisen, dass diese Vorschrift eine Steuerbefreiung für Lieferungen von Gegenständen vorsieht, deren Anschaffung oder Zuordnung nach Art. 176 dieser Richtlinie vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen war. Der genannte Art. 176 enthält in seinem zweiten Absatz eine „Stillhalte“-Klausel, die es den Mitgliedstaaten erlaubt, bis zum Inkrafttreten der vom Rat festgelegten Bestimmungen im Sinne des Abs. 1 dieses Artikels alle Ausschlüsse beizubehalten, die in ihren nationalen Rechtsvorschriften am 1. Januar 1979 bzw. im Fall der Mitgliedstaaten, die – wie die Republik Polen – der Gemeinschaft nach diesem Datum beigetreten sind, am Tag ihres Beitritts vorgesehen waren.

34 Art. 136 Buchst. b der Richtlinie muss eng ausgelegt werden. Denn die mit ihm geschaffene Steuerbefreiung stellt eine Ausnahme von dem allgemeinen Grundsatz dar, dass jede Lieferung von Gegenständen, die ein Steuerpflichtiger gegen Entgelt ausführt, der Mehrwertsteuer unterliegt (vgl. in diesem Sinne Urteil Jyske Finans, Randnr. 21). Zudem fügt sich die betreffende Steuerbefreiung infolge der Verweisung auf diesen Art. 136, die in Art. 314 Buchst. b der Richtlinie vorgenommen wird, in den Anwendungsbereich der abweichenden Regelung zur Differenzbesteuerung ein.

35 Die in Art. 136 Buchst. b der Richtlinie 2006/112 vorgesehene Befreiung kann daher nur für die Lieferungen von Gegenständen gelten, deren Anschaffung nach den nationalen Rechtsvorschriften vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen ist (vgl. in diesem Sinne Urteil Jyske Finans, Randnr. 24).

36 Diese Auslegung wird durch den Wortlaut von Art. 176 der Richtlinie 2006/112 bestätigt, der in Abs. 1 Ausgaben, die „kein Recht auf Vorsteuerabzug eröffnen“, und in Abs. 2 „Ausschlüsse“, die in bereits bestehenden nationalen Rechtsvorschriften vorgesehen waren, anführt und auf den Art. 136 Buchst. b der Richtlinie verweist.

37 Sie entspricht im Übrigen der allgemeinen Systematik von Art. 314 der Richtlinie 2006/112. Denn wie die polnische Regierung und die Kommission sowie der Generalanwalt in Nr. 30 seiner

Schlussanträge hervorgehoben haben, haben die Anwendungsfälle der Regelung zur Differenzbesteuerung, mit denen die in Art. 136 Buchst. b dieser Richtlinie vorgesehene Steuerbefreiung im Zusammenhang steht, gemeinsam, dass derjenige, der dem steuerpflichtigen Wiederverkäufer den betreffenden Gegenstand geliefert hat, keine Möglichkeit hatte, die beim Erwerb dieses Gegenstands entrichtete Vorsteuer in Abzug zu bringen, und diese Steuer somit in vollem Umfang getragen hat.

38 Im Ausgangsverfahren sieht Art. 86 Abs. 3 des Mehrwertsteuergesetzes aber keinen „Ausschluss des Rechts auf Vorsteuerabzug“ im Sinne von Art. 136 Buchst. b der Richtlinie 2006/112, sondern eine Begrenzung des abzugsfähigen Steuerbetrags vor. Der Steuerpflichtige, der den Gegenstand erworben hat, der anschließend an den steuerpflichtigen Wiederverkäufer geliefert wird, ist keineswegs vollständig vom Recht auf Vorsteuerabzug ausgeschlossen; er ist vielmehr berechtigt, die Vorsteuer innerhalb der Grenzen des mit dieser nationalen Bestimmung festgelegten Höchstbetrags – also entweder 60 % der entrichteten Vorsteuer oder 6 000 PLN – abzuziehen.

39 Daher kann dahingestellt bleiben, ob Art. 86 Abs. 3 des Mehrwertsteuergesetzes von der „Stillhalte“-Klausel des Art. 176 Abs. 2 der Richtlinie 2006/112 erfasst wird; die Mehrwertsteuerbefreiung nach § 13 Abs. 1 Nr. 5 der Mehrwertsteuerverordnung für Lieferungen von Kraftfahrzeugen an einen steuerpflichtigen Wiederverkäufer, die von nach Art. 86 Abs. 3 des Mehrwertsteuergesetzes zum teilweisen Vorsteuerabzug berechtigten Steuerpflichtigen ausgeführt werden, entspricht jedenfalls nicht der in Art. 136 Buchst. b dieser Richtlinie genau bestimmten Fallgestaltung. Demzufolge kommt die nachfolgende Lieferung dieser Fahrzeuge durch den steuerpflichtigen Wiederverkäufer nicht für die Anwendung der Regelung zur Differenzbesteuerung in Betracht.

40 Bawaria Motors macht geltend, dass eine solche Auslegung, die vom Minister Finansów vertreten werde, dazu führe, dass sie einer teilweisen Doppelbesteuerung unterworfen werde. Nach dieser Auslegung sei sie nach der allgemeinen Mehrwertsteuerregelung gezwungen, diese auf den gesamten Wiederverkaufspreis des in Rede stehenden gebrauchten Kraftfahrzeugs anzuwenden, obgleich es ihr, da ihr das betreffende Fahrzeug zuvor von einem anderen Steuerpflichtigen gemäß § 13 Abs. 1 Nr. 5 der Mehrwertsteuerverordnung von der Mehrwertsteuer befreit geliefert worden sei, nicht möglich sei, den Teil der Mehrwertsteuer abzuziehen, den der andere Steuerpflichtige aufgrund der Beschränkung nach Art. 86 Abs. 3 des Mehrwertsteuergesetzes nicht als Vorsteuer habe abziehen können und der folglich im Preis dieser Lieferung enthalten gewesen sei.

41 Im Hinblick auf die in den Randnrn. 34 und 35 des vorliegenden Urteils angestellten Erwägungen ist Art. 136 Buchst. b der Richtlinie 2006/112 jedoch keiner anderen als der in Randnr. 39 des vorliegenden Urteils vorgenommenen Auslegung zugänglich, mit der verhindert werden könnte, dass es einem steuerpflichtigen Wiederverkäufer wie Bawaria Motors verwehrt ist, sich darauf zu berufen, dass er einer teilweisen Doppelbesteuerung unterliegt, weil der Ersterwerb der ihm anschließend als Gebrauchtgegenstände gelieferten Gegenstände durch einen anderen Steuerpflichtigen vom Recht auf Vorsteuerabzug ausgeschlossen war (vgl. in diesem Sinne Urteil Jyske Finans, Randnr. 24). Denn diese Situation ist für die Feststellung der Anwendungsvoraussetzungen der in Art. 314 der Richtlinie 2006/112 vorgesehenen Regelung zur Differenzbesteuerung unerheblich.

42 Wie die Kommission sowohl in ihren Schriftsätzen als auch in der mündlichen Verhandlung vorgetragen hat, fällt es in die Zuständigkeit des polnischen Gesetzgebers, eine solche Situation zu beenden. Die Beseitigung dieser Situation kann hingegen nicht um den Preis einer Auslegung der Richtlinie 2006/112 erfolgen, die mit deren eigenem Wortlaut und deren allgemeiner

Systematik unvereinbar ist.

43 Zudem steht es – entgegen der von Bawaria Motors vertretenen Auffassung – nicht im Widerspruch zum Grundsatz der steuerlichen Neutralität, wenn einem steuerpflichtigen Wiederverkäufer die Anwendung der Regelung zur Differenzbesteuerung in einem Fall wie dem des Ausgangsverfahrens verweigert wird, während diese Regelung gemäß Art. 136 Buchst. b in Verbindung mit Art. 314 Buchst. b der Richtlinie 2006/112 in dem Fall anwendbar ist, dass der steuerpflichtige Wiederverkäufer die in Rede stehenden Gegenstände mehrwertsteuerbefreit von einem anderen Steuerpflichtigen erworben hat, der die entrichtete Vorsteuer überhaupt nicht abziehen konnte.

44 Wie der Minister Finansów in der mündlichen Verhandlung ausgeführt hat, umfasst nämlich in diesem zweiten Fall der Preis für die Lieferung der Gegenstände an den steuerpflichtigen Wiederverkäufer die gesamte von dem anderen Steuerpflichtigen als Vorsteuer entrichtete Mehrwertsteuer, denn dieser konnte die Steuer beim Erwerb der betreffenden Gegenstände nicht, sei es auch nur teilweise, abziehen. In einem Fall wie dem des Ausgangsverfahrens hingegen schließt dieser Preis nur einen Teil der als Vorsteuer entrichteten Mehrwertsteuer ein, nämlich den Teil, den der Steuerpflichtige, der dem steuerpflichtigen Wiederverkäufer die betreffenden Gegenstände geliefert hat, bei deren Erwerb im Hinblick auf die Beschränkung nach Art. 86 Abs. 3 des Mehrwertsteuergesetzes nicht abziehen konnte.

45 Wie die polnische Regierung ausgeführt hat, hätte die Zulassung der Anwendung der Regelung zur Differenzbesteuerung in einer Situation wie der des Ausgangsverfahrens zur Folge, dass die Mehrwertsteuer nicht proportional zum Preis der vom steuerpflichtigen Wiederverkäufer weiterverkauften Gebrauchtgegenstände wäre, obgleich ein erheblicher Teil der gezahlten Vorsteuer von einem anderen Steuerpflichtigen auf einer vorhergehenden Absatzstufe abgezogen werden konnte. Eine solche Lösung stünde im Widerspruch zum Grundsatz der Allgemeinheit der Besteuerung mit der Mehrwertsteuer, der in Art. 1 Abs. 2 der Richtlinie 2006/112 zum Ausdruck kommt.

46 In Anbetracht der vorstehenden Erwägungen ist auf die Vorlagefrage zu antworten, dass Art. 313 Abs. 1 und Art. 314 in Verbindung mit den Art. 136 und 315 der Richtlinie 2006/112 dahin auszulegen sind, dass ein steuerpflichtiger Wiederverkäufer die Regelung zur Differenzbesteuerung nicht anwenden kann, wenn er als Gebrauchtgegenstände im Sinne von Art. 311 Abs. 1 Nr. 1 dieser Richtlinie geltende Kraftfahrzeuge liefert, die er zuvor mehrwertsteuerbefreit von einem anderen Steuerpflichtigen erworben hat, dem ein Recht auf teilweisen Abzug der als Vorsteuer auf den Kaufpreis dieser Fahrzeuge entrichteten Mehrwertsteuer zustand.

Kosten

47 Für die Parteien des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren ein Zwischenstreit in dem bei dem vorliegenden 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:

Art. 313 Abs. 1 und Art. 314 in Verbindung mit den Art. 136 und 315 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem sind dahin auszulegen, dass ein steuerpflichtiger Wiederverkäufer die Regelung zur Differenzbesteuerung nicht anwenden kann, wenn er als Gebrauchtgegenstände im Sinne von Art. 311 Abs. 1 Nr. 1 dieser Richtlinie geltende Kraftfahrzeuge liefert, die er zuvor mehrwertsteuerbefreit von einem anderen Steuerpflichtigen erworben hat, dem ein Recht auf teilweisen Abzug der als Vorsteuer auf

den Kaufpreis dieser Fahrzeuge entrichteten Mehrwertsteuer zustand.

Unterschriften

* Verfahrenssprache: Polnisch.