SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS FRANCIS G. JACOBS

vom 14. Dezember 2000 [1]

1. In den beiden vorliegenden Rechtssachen bittet der deutsche Bundesfinanzhof den Gerichtshof um Auslegung der Artikel 5 Absatz 6, 5 Absatz 7 Buchstabe c, 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe b und 20 Absatz 1 Buchstabe b der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie [2].

Die einschlägigen Bestimmungen der Richtlinie

2. Nach Artikel 5 Absatz 6 der Richtlinie ist für die Entnahme eines Gegenstands durch einen Steuerpflichtigen aus seinem Unternehmen für seinen privaten Bedarf Mehrwertsteuer zu entrichten. Die Besteuerung setzt jedoch voraus, dass „dieser Gegenstand oder seine Bestandteile zu einem vollen oder teilweisen Abzug der Mehrwertsteuer berechtigt haben".

4. Artikel 2 der Richtlinie unterwirft die Lieferung von Gegenständen und Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger gegen Entgelt ausführt, der Mehrwertsteuer.

3. In den vorliegenden Rechtssachen geht es um die steuerliche Behandlung der Entnahme eines Kraftfahrzeugs durch einen Unternehmer für seinen privaten Bedarf, der das Kraftfahrzeug ursprünglich ohne Möglichkeit des Vorsteuerabzugs erworben hatte, dann aber einen Steuerabzug für Aufwendungen, die in Verbindung mit Verbesserungen, der Erhaltung oder zum Gebrauch des fraglichen Fahrzeugs angefallen sind, vornahm.

5. Nach Artikel 5 Absatz 6 der Richtlinie „wird" einer Lieferung gegen Entgelt „gleichgestellt"

„die Entnahme eines Gegenstands durch einen Steuerpflichtigen aus seinem Unternehmen für seinen privaten Bedarf, für den Bedarf seines Personals oder als unentgeltliche Zuwendung oder allgemein für unternehmensfremde Zwecke, wenn dieser Gegenstand oder seine Bestandteile zu einem vollen oder teilweisen Abzug der Mehrwertsteuer berechtigt haben ...".

1 — Originalsprache: Englisch.

2 — Sechste 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).

6. Eine ähnliche Bestimmung enthält Artikel 6 Absatz 2 Buchstabe a der Richtlinie:

„Dienstleistungen gegen Entgelt werden gleichgestellt:

a) die Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Gegenstands für den privaten Bedarf des Steuerpflichtigen, für den Bedarf seines Personals oder allgemein für unternehmensfremde Zwecke, wenn dieser Gegenstand zum vollen oder teilweisen Abzug der Mehrwertsteuer berechtigt ist; ...“

7. Artikel 5 Absatz 7 Buchstabe c der Richtlinie ermächtigt die Mitgliedstaaten zum Erlass ergänzender Bestimmungen.

„Die Mitgliedstaaten können einer Lieferung gegen Entgelt gleichstellen:

...

c) [den] Besitz von Gegenständen durch einen Steuerpflichtigen oder dessen Rechtsnachfolger bei Aufgabe seiner der Steuer unterliegenden wirtschaftlichen Tätigkeit, wenn diese Gegenstände bei ihrer Anschaffung... zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt haben.“

8. Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe b der Richtlinie legt die Besteuerungsgrundlage bei den in Artikel 5 Absätze 6 und 7 der Richtlinie genannten Umsätzen fest. Die Besteuerungsgrundlage ist

„der Einkaufspreis für die Gegenstände oder für gleichartige Gegenstände oder mangels eines Einkaufspreises der Selbstkostenpreis, und zwar jeweils zu den Preisen, die im Zeitpunkt der Bewirkung dieser Umsätze festgestellt werden“.

9. Nach Artikel 20 Absatz 1 Buchstabe b der Richtlinie wird der ursprüngliche Vorsteuerabzug berichtigt, wenn sich die Faktoren, die bei der Festsetzung des Vorsteuerabzugs berücksichtigt werden, nach Abgabe der Erklärung geändert haben.

10. Artikel 5 Absatz 6 der Richtlinie soll sicherstellen, dass ein Steuerpflichtiger, der einen Gegenstand aus seinem Unternehmen für seinen privaten Bedarf entnommen hat, und ein gewöhnlicher Verbraucher, der einen Gegenstand gleicher Art gekauft hat, gleichbehandelt werden. Diese Vorschrift verhindert daher, dass ein Steuerpflichtiger, der beim Kauf eines seinem Unternehmen zugeordneten Gegenstands die Mehrwertsteuer abziehen konnte, der Zahlung der Mehrwertsteuer entgeht, wenn er diesen Gegenstand aus seinem Unternehmen für seinen privaten Bedarf entnimmt, und dass er gegenüber einem gewöhnlichen Verbraucher, der beim Erwerb des Gegenstands Mehrwertsteuer zahlt, einen ungerechtfertigten Vorteil (aus dem Recht zum Vorsteuerabzug) genießt [3].

3 — Urteil des Gerichtshofes vom 6. Mai 1992 in der Rechtssache C-20/91 (De Jong, Slg. 1992, I-2847).

11. Nach dem Zusammenhang und dem Wortlaut der Richtlinie fingiert Artikel 5 Absatz 6 der Richtlinie eine Lieferung von Gegenständen und bezieht sich auf die endgültige Entnahme von Gegenständen aus dem Unternehmen. Die parallele Bestimmung des Artikels 6 Absatz 2 Buchstabe a der Richtlinie betrifft hingegen die private Verwendung von Gegenständen, die im Unternehmen verbleiben [4].

Deutsches Recht

12. Die Ausgangsverfahren betreffen die Jahre 1991 und 1992 und fallen somit unter das Umsatzsteuergesetz von 1991. Nach § 1 Absatz Nr. 2 dieses Gesetzes unterlag der Eigenverbrauch der Umsatzsteuer. Nach § 1 Absatz 1 Nr. 2 Buchstabe a war Eigenverbrauch u. a. gegeben, wenn ein Unternehmer Gegenstände aus seinem Unternehmen für Zwecke entnimmt, die außerhalb des Unternehmens liegen.

13. Das anwendbare deutsche Recht entsprach somit im Wesentlichen Artikel 5 Absatz 6 der Richtlinie — mit einer Ausnahme: Artikel 5 Absatz 6 der Richtlinie knüpft die Besteuerung an die Voraussetzung, dass „dieser Gegenstand oder seine Bestandteile zu einem vollen oder teilweisen Abzug der Mehrwertsteuer berechtigt haben", während das anwendbare deutsche Recht keine solche Bedingung enthielt.

14. Die deutschen Behörden wendeten die in Rede stehende Bedingung wegen der unmittelbaren Wirkung des Artikels 5 Absatz 6 der Richtlinie trotz dieses Unterschieds an. Die Entnahme eines Kraftfahrzeugs aus einem Unternehmen für den privaten Bedarf wurde beispielsweise nicht besteuert, wenn das Fahrzeug ohne Vorsteuerabzug von einer Privatperson erworben worden war [5].

15. In diesem Zusammenhang stellte sich die Frage, ob Artikel 5 Absatz 6 der Richtlinie eine Besteuerung zuließ, wenn der betreffende Unternehmer nach der ursprünglichen Anschaffung ohne Vorsteuerabzugsrecht einen Steuerabzug für Aufwendungen in Anspruch nahm, die im Zusammenhang mit Verbesserungen, der Erhaltung oder dem Gebrauch der für seinen privaten Bedarf entnommenen Gegenstände anfielen. Im Mittelpunkt dieser Frage stand die Bedeutung des Begriffes „Bestandteile" in Artikel 5 Absatz 6 der Richtlinie.

16. Das Bundesministerium der Finanzen veröffentlichte am 13. Mai 1994 zu dieser

4 — Vgl. meine Schlussanträge in der Rechtssache De Jong, zitiert in Fußnote 3, Nr. 5.

5 — Das deutsche Recht ist inzwischen geändert worden und setzt für die Besteuerung der Entnahme von Gegenständen durch einen Unternehmer aus seinem Unternehmen für unternehmensfremde Zwecke jetzt ausdrücklich voraus, dass der Gegenstand oder seine Bestandteile zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt haben, vgl. § 3 Absatz 1 Buchstabe b des Umsatzsteuergesetzes in der geänderten Fassung.

Frage ein Schreiben [6], das bald darauf als Scheibenwischererlass bekannt wurde. Darin werden die folgenden Grundsätze niedergelegt. Die Entnahme eines Gegenstands für den privaten Bedarf unterliegt auch dann der Mehrwertsteuer, wenn der Unternehmer für den Gegenstand selbst nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt war, wohl aber für die später darin eingegangenen Bestandteile. Aus Vereinfachungsgründen kann die Besteuerung des Entnahmeeigenverbrauchs dann unterbleiben, wenn die Aufwendungen (ohne Mehrwertsteuer) für Verbesserungen, Reparaturen, Wartungsarbeiten und Pflege an dem entnommenen Gegenstand 20 % seiner ursprünglichen Anschaffungskosten nicht übersteigen. Übersteigen die Aufwendungen 20 % der ursprünglichen Anschaffungskosten, soll ohne nähere Prüfung unterstellt werden können, dass Bestandteile in den Gegenstand eingegangen sind. Das Schreiben nennt als Beispiele für zu berücksichtigende Aufwendungen die Aufwendungen für die Kraftfahrzeuginspektion, die Wagenwäsche, den Ersatz der Kupplung und der Bremsbacken und den Erwerb neuer Scheibenwischerblätter [7].

17. Der Bundesfinanzhof hat dagegen mit Urteil vom 30. März 1995 [8] entschieden, dass Aufwendungen zur Wartung oder zur Nutzung des Gegenstands, für die der Unternehmer einen Vorsteuerabzug in Anspruch genommen hat, die Frage der Besteuerung bei Entnahme des Gegenstands nicht berühren können. Die Aufwendungen zur Wartung oder Nutzung eines Gegenstands führten nicht generell zur Anschaffung oder Herstellung eines „Bestandteils" des Gegenstands im Sinne des Artikels 5 Absatz 6 der Richtlinie. Dabei nimmt der Bundesfinanzhof ausführlich auf das Urteil des Gerichtshofes in der Rechtssache Kühne [9] Bezug. In dieser Rechtssache habe der Gerichtshof entschieden, dass der private Gebrauch eines Kraftfahrzeugs, das der Steuerpflichtige ohne Vorsteuerabzug von einer Privatperson gebraucht gekauft habe, nicht zu besteuern sei, auch wenn der Steuerpflichtige Steuern für die im Zusammenhang mit der Wartung und Nutzung des Gegenstands entstandenen Kosten abgezogen habe. Die Abgabenregelung für die Lieferung des Betriebsgegenstands sei von derjenigen für die steuerbaren Aufwendungen für seine Nutzung und Wartung zu trennen.

Ausgangsverfahren und Vorlagefragen

Rechtssache C-322/99

18. Hans-Georg Fischer (Kläger) betrieb einen Handel mit gebrauchten Kraftfahrzeugen (Oldtimern). 1989 erwarb er von einer Privatperson — folglich ohne Möglichkeit des Vorsteuerabzugs — zum Preis von 28 000 DM einen „RR-Bentley" für sein Unternehmen. 1990 ließ er umfangreiche Karosserie- und Lackarbeiten ausführen, für die er 10 800 DM zuzüglich 1 512 DM Mehrwertsteuer zahlte. Die in der Rechnung ausgewiesene Mehrwertsteuer machte er als Vorsteuerbetrag gel-

6 — Bundessteuerblatt 1994 I, 298.

7 — In einem neuen Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 8. Juni 1999 ist diese Vereinfachungsanweisung nicht mehr enthalten, BStBl. 1999 I, 581.

8 — BFHE 177, 541.

9 — Urteil des Gerichtshofes vom 27. Juni 1989 in der Rechtssache 50/88 (Kühne, Slg. 1989, 1925.

tend. Am 31. Dezember 1992 gab der Kläger seinen Betrieb auf und übernahm einige der nicht verkauften Oldtimer, darunter den „RR-Bentley", in sein Privatvermögen.

19. Das Finanzamt Burgdorf beurteilte die Entnahme des Bentley als steuerbare Entnahme aus dem Betriebsvermögen für den privaten Bedarf. Als Besteuerungsgrundlage nahm es den Teilwert von 20 000 DM an und setzte die Mehrwertsteuer dementsprechend auf 2 800 DM fest.

20. Der Kläger legte unter Berufung auf Artikel 5 Absatz 6 der Richtlinie Einspruch ein und erhob sodann Klage vor dem Finanzgericht. Dieses gab der Klage statt.

21. Mit seiner Revision zum Bundesfinanzhof rügte das Finanzamt mit folgender Begründung die Verletzung von § 1 Absatz 1 Nr. 2 Buchstabe a des Umsatzsteuergesetzes von 1991: Artikel 5 Absatz 6 der Richtlinie lasse die Besteuerung der Entnahme eines Gegenstands aus dem Unternehmen zu, wenn dieser Gegenstand oder seine Bestandteile zu einem vollen oder teilweisen Abzug der Mehrwertsteuer berechtigt hätten. Der Kläger habe zwar nicht bei der Anschaffung des Kraftfahrzeugs, wohl aber für die umfangreichen Karosserie- und Lackarbeiten den Vorsteuerabzug in Anspruch genommen. Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs führten Aufwendungen zur Wartung und Nutzung eines Gegenstands nicht zu einem „Bestandteil" des Gegenstands im Sinne des Artikels 5 Absatz 6 der Richtlinie. Dem liege die Auffassung zugrunde, dass solche Aufwendungen regelmäßig noch während der Zeit der unternehmerischen Nutzung des Gegenstands verbraucht würden, also nicht zu einem Letztverbrauch zum Zeitpunkt der Entnahme in den privaten Bereich führten. Das gelte nicht bei Maßnahmen, die den Wert des Gegenstands (und damit den Entnahmewert) nachhaltig erhöhten. Sie sollten wie dem Gegenstand eingefügte Bestandteile mit der Möglichkeit des Vorsteuerabzugs zu behandeln sein. In diesen Fällen müsse die Entnahme des Gegenstands für den privaten Bedarf systemgerecht der Mehrwertsteuer unterworfen werden, um einen unbesteuerten Letztverbrauch zu vermeiden. Im vorliegenden Fall seien die umfangreichen Arbeiten am Fahrzeug mit nachträglichen Anschaffungs- und Herstellungsarbeiten vergleichbar und rechtfertigten daher die Besteuerung der Entnahme des „RR-Bentley" durch den Kläger zum Eigenverbrauch.

22. Der Bundesfinanzhof hat dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

1. Führen die nachträglichen Karosserie- und Lackarbeiten (mit Vorsteuerabzug) an einem (ohne Berechtigung zum Vorsteuerabzug erworbenen) Pkw bei dessen Entnahme aus dem Unternehmen dazu,

a) dass dieser gemäß Artikel 5 Absatz 6 der Richtlinie als *Gegenstand*, der zum *teilweisen* Abzug der Mehrwertsteuer berechtigt hat, zu beurteilen ist, oder dazu,

b) dass die nachträglichen Aufwendungen als *Bestandteile* des Gegenstands zu beurteilen sind, die zum Abzug der Mehrwertsteuer berechtigt haben?

2. Falls Frage 1 bejaht wird: Was unterliegt im Sinne von Artikel 5 Absatz 6 der Richtlinie als Entnahme aus dem Unternehmen der Besteuerung:

a) der Pkw einschließlich der in Anspruch genommenen Leistungen (Karosserie- und Lackarbeiten) oder

b) nur die in Anspruch genommenen Leistungen (Karosserie- und Lackarbeiten)?

3. Falls Frage 2 bejaht wird: Ist demzufolge Besteuerungsgrundlage gemäß Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe b der Richtlinie der Einkaufspreis für den (oder einen gleichartigen) Pkw zuzüglich des Preises für die Reparaturleistungen, jeweils zu den Preisen, die im Zeitpunkt der Entnahme festgestellt werden, oder nur der Preis für die (mit Vorsteuerabzug) in Anspruch genommenen Reparaturleistungen?

4. Wie verhalten sich Artikel 5 Absatz 6 und Artikel 5 Absatz 7 Buchstabe c der Richtlinie zueinander?

5. Falls Frage 1 dahin gehend beantwortet wird, dass die nachträglich (mit Vorsteuerabzug) in Anspruch genommenen Leistungen (Karosserie- und Lackarbeiten) bei Entnahme des Gegenstands (Pkw) nicht gemäß Artikel 5 Absatz 6 der Richtlinie zu besteuern sind: Ist der Vorsteuerabzug für diese Leistungen gemäß Artikel 20 Absatz 1 Buchstabe b der Richtlinie zu berichtigen?

Rechtssache C-323/99

23. Klaus Brandenstein (Kläger) ist selbständiger Steuerberater und Wirtschaftsprüfer. Am 8. November 1985 erwarb er von einer Privatperson einen Pkw zum Preis von 33 600 DM. In der Rechnung war

Umsatzsteuer nicht gesondert ausgewiesen. Bis 1991 verwendete er den Pkw ausschließlich für seine berufliche Tätigkeit. Während dieser Zeit gab er insgesamt 16 028,54 DM (einschließlich Mehrwertsteuer) für Inspektionen, kleinere Reparaturen, Reifenwechsel, den nachträglichen Einbau eines Katalysators im Jahr 1987 und die Erneuerung der Windschutzscheibe im Jahr 1991 aus. Dabei nahm er jeweils den Vorsteuerabzug in Anspruch. 1991 entnahm er den Pkw für seinen privaten Bedarf.

24. Das Finanzamt Düsseldorf-Mettmann erfasste im Umsatzsteuerbescheid 1991 die Entnahme des Pkw in den privaten Bereich als steuerbaren Eigenverbrauch gemäß § 1 Absatz 1 Nr. 2 Buchstabe a des Umsatzsteuergesetzes von 1991. Ausgehend von dem Betrag, den der Kläger ertragsteuerrechtlich als Wert angesetzt hatte (7 500 DM), setzte es Umsatzsteuer in Höhe von 1 050 DM fest.

25. Der Kläger legte hiergegen Einspruch ein und machte geltend, die Entnahme eines Wirtschaftsguts, das bei der Anschaffung nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt habe, sei nicht als Eigenverbrauch zu versteuern. Zur Begründung verwies er auf das Urteil des Gerichtshofes in der Rechtssache Kühne [10] und die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs.

26. Das Finanzamt wies den Einspruch zurück. Es verwies auf das Schreiben des Bundesministeriums für Finanzen vom 13. Mai 1994 [11]. Die Entnahme des Pkw in den privaten Bereich unterliege der Umsatzsteuer, da die Aufwendungen (ohne Umsatzsteuer) für Verbesserungen, Reparaturen, Wartungsarbeiten und Pflege mehr als 20 % der Anschaffungskosten in Höhe von 33 600 DM betrügen.

27. Die gegen diese Entscheidung erhobene Klage vor dem Finanzgericht hatte Erfolg. Das Finanzgericht führte zur Begründung aus, die in Artikel 5 Absatz 6 der Sechsten Richtlinie vorgesehenen Voraussetzungen für das Besteuerungsverbot seien erfüllt, da die Aufwendungen zugunsten des Fahrzeugs während der Dauer der Unternehmenszugehörigkeit weder dessen bestimmungsgemäße Nutzungsmöglichkeit geändert oder erweitert noch seinen Wert wesentlich erhöht hätten.

28. Das Finanzamt legte beim Bundesfinanzhof Revision ein. Es machte im Wesentlichen geltend, dass der Kläger dem Pkw entweder „Bestandteile" in ihrer ursprünglichen Bedeutung hinzugefügt habe, die — zumindest zum Teil — vor der Entnahme zum privaten Gebrauch nicht verbraucht worden seien, oder unabhängig davon (oder zusätzlich) einen „Gegenstand" erworben habe. „Bestandteile" seien Teile einer natürlichen Sacheinheit oder eines zusammengesetzten Gegenstands, die

10 — Zitiert in Fußnote 9.

11 — Vgl. oben, Nr. 16.

ihre Selbständigkeit durch die Verbindung untereinander verloren hätten.

29. Der Bundesfinanzhof hat dem Gerichtshof die folgenden Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

1. Ist Artikel 5 Absatz 6 der Sechsten Richtlinie anwendbar, wenn zwar nicht der Gegenstand selbst zum Vorsteuerabzug berechtigt hat, wohl aber der Bezug von Dienstleistungen oder Lieferungen, die der Steuerpflichtige für diesen Gegenstand nach dessen Anschaffung in Anspruch genommen oder erhalten hat?

2. Was ist unter einem Bestandteil im Sinne dieser Bestimmung zu verstehen?

3. Wie bemisst sich die Besteuerungsgrundlage bei der Entnahme, wenn zwar nicht der entnommene Gegenstand, wohl aber einzelne seiner Bestandteile zu einem vollen oder teilweisen Abzug der Mehrwertsteuer berechtigt haben?

4. Ist der Vorsteuerabzug, den ein Steuerpflichtiger im Zusammenhang mit dem Bezug von Dienstleistungen oder Lieferungen für einen ohne Berechtigung zum Vorsteuerabzug angeschafften Gegenstand in Anspruch genommen hat, gemäß Artikel 20 der Richtlinie 77/388/EWG zu berichtigen, soweit nicht Artikel 5 Absatz 6 Satz 1 der Richtlinie 77/388/EWG eingreift?

30. Die Rechtssachen C-322/99 und C-323/99 sind mit Beschluss vom 6. Juli 2000 zu gemeinsamem mündlichen Verfahren und zu gemeinsamer Entscheidung verbunden worden.

31. Schriftliche Erklärungen haben in beiden Rechtssachen die deutsche Regierung und die Kommission und nur in der Rechtssache C-322/99 die griechische Regierung eingereicht. In der mündlichen Verhandlung waren der Kläger Brandenstein, die deutsche Regierung und die Kommission vertreten.

Besteuerung nach Artikel 5 Absatz 6 der Richtlinie

32. Die erste Frage in der Rechtssache C-322/99 und die ersten beiden Fragen in der Rechtssache C-323/99 gehen dahin, ob gemäß Artikel 5 Absatz 6 der Richtlinie ein Steueranspruch entsteht, wenn für nach dem Erwerb an einem Fahrzeug vorgenommene Arbeiten Mehrwertsteuer abgezogen wird, obwohl für den Erwerb des Pkws kein Vorsteuerabzug in Anspruch genommen werden konnte.

33. Falls die erste Frage zu bejahen ist, möchte das vorlegende Gericht mit seiner zweiten Frage in der Rechtssache C-322/99 wissen, ob nach Artikel 5 Absatz 6 der Richtlinie der betreffende Gegenstand einschließlich seiner Bestandteile oder nur die darin eingegangenen Teile der Besteuerung unterliegen.

34. Die Fahrzeuge, die die Kläger für ihren privaten Bedarf entnommen haben, sind körperliche Gegenstände im Sinne des Artikels 5 Absatz 1 der Richtlinie und müssen daher für die Anwendung des Artikels 5 der Richtlinie als Gegenstände gelten. Sie können somit Gegenstand einer fiktiven Lieferung gemäß Artikel 5 Absatz 6 der Richtlinie sein.

35. Es steht fest, dass die Fahrzeuge vor ihrer Entnahme für den privaten Bedarf ausschließlich [12] zum Betriebsvermögen der beiden Kläger gehörten. Fest steht auch, dass beim Erwerb der Fahrzeuge kein Vorsteuerabzug beansprucht werden konnte.

36. Fraglich ist, ob die Entnahme dieser Fahrzeuge für den privaten Bedarf gleichwohl besteuert werden kann, weil die Kläger Mehrwertsteuer für nach dem Erwerb in Anspruch genommene Leistungen abzogen. Sie nahmen nämlich einen Vorsteuerabzug für „umfangreiche Karosserie- und Lackarbeiten" (Rechtssache C-322/99) und für „Inspektionen, kleinere Reparaturen, Reifenwechsel, den Einbau eines Katalysators und die Erneuerung der Windschutzscheibe" (Rechtssache C-323/99) in Anspruch.

37. Die Antwort auf diese Frage hängt von der Auslegung der Wendung „wenn dieser Gegenstand oder seine Bestandteile zu einem vollen oder teilweisen Abzug der Mehrwertsteuer berechtigt haben" in Artikel 5 Absatz 6 der Richtlinie ab.

38. Wie das vorlegende Gericht zu Recht ausführt [13], kann diese Wendung in zweierlei Weise verstanden werden, wobei beide Alternativen zu einer Besteuerung nach Artikel 5 Absatz 6 der Richtlinie führen können. Unter Umständen wie denen der Ausgangsverfahren kann geltend gemacht werden,

— dass „dieser Gegenstand" zu einem „teilweisen" Abzug der Mehrwertsteuer berechtigt hat oder

12 — In einem anderen tatsächlichen Rahmen ersucht der Bundesfinanzhof den Gerichtshof in der Rechtssache C-415/98, Bakcsi, um Vorabentscheidung u. a. über die Frage, ob ein Unternehmer Gegenstände ausschließlich zu seinem Privatvermögen rechnen kann, wenn er sie teilweise für Unternehmenszwecke gebraucht; vgl. Schlussanträge von Generalanwalt Saggio vom 13. April 2000.

13 — Vgl. die beiden Vorschläge zur ersten Frage in der Rechtssache C-322/99, oben, Nr. 22.

— dass Mehrwertsteuer für „seine Bestandteile" abzugsfähig war.

39. Ich werde prüfen, ob eine dieser beiden Alternativen in den vorliegenden Rechtssachen anwendbar ist.

Hat der „Gegenstand" zu einem „teilweisen" Abzug der Mehrwertsteuer berechtigt?

40. Nach Auffassung der griechischen Regierung hat in der Rechtssache C-322/99 „dieser Gegenstand" zu einem „teilweisen" Abzug der Mehrwertsteuer im Sinne des Artikels 5 Absatz 6 der Richtlinie berechtigt. Die Karosserie- und Lackarbeiten an dem „RR-Bentley" des Klägers seien, wie sich aus ihren (verglichen mit den Anschaffungskosten) erheblichen Kosten ergebe, sehr umfangreich gewesen. Daher müsse man davon ausgehen, dass die Durchführung dieser Arbeiten zu den endgültigen Kosten für den Erwerb des betreffenden Pkw beigetragen habe.

41. Ganz allgemein fielen unter den Begriff des „Gegenstands" in Artikel 5 Absatz 6 der Richtlinie nicht nur sämtliche Kosten für den Erwerb des Gegenstands, sondern auch der Wert späterer Ausgaben aller Art, die zur definitiven Erhöhung des Wertes des Gegenstands führten. Nur Ausgaben für die Wartung und die Nutzung des Gegenstands, die seinen Wert nicht auf Dauer beeinflussten, könnten bei der Feststellung unberücksichtigt bleiben, ob dieser „Gegenstand" zu einem „teilweisen" Abzug der Mehrwertsteuer berechtigt habe. Diese Auslegung sei daher mit den Urteilen Kühne [14] und Mohsche [15] vereinbar. Dort habe der Gerichtshof entschieden, dass Artikel 6 Absatz 2 der Richtlinie die Besteuerung der privaten Verwendung eines Betriebsgegenstands davon abhängig mache, dass dieser Gegenstand — und nicht die für seine Wartung und seine Nutzung entstandenen Kosten — zum Abzug der Mehrwertsteuer berechtigt habe.

42. Mit der Kommission und der deutschen Regierung bin ich jedoch der Auffassung, dass Artikel 5 Absatz 6 der Richtlinie nicht so ausgelegt werden kann.

43. Erstens sollten mit einem „teilweisen Abzug" offensichtlich nur Situationen erfasst werden, in denen der betroffene Gegenstand teilweise dem Betriebsvermögen und teilweise dem privaten Vermögen des Steuerpflichtigen zuzurechnen ist. Dies wird durch das Urteil in der Rechtssache Armbrecht [16] veranschaulicht, in der sich ein Unternehmer beim Erwerb eines Grundstücks dafür entschieden hatte, nur einen Teil davon unternehmerisch zu nutzen und den übrigen Teil seinem privaten Gebrauch vorzubehalten. Nur in solchen Fällen kann man zutreffend von einer Berechtigung zum „teilweisen" Abzug der Mehrwertsteuer sprechen. In den vorliegenden Fällen berechtigte die Anschaffung der Gebrauchtwagen demgegenüber nicht zum Vorsteuerabzug, die später an

14 — Zitiert in Fußnote 9.

15 — Urteil des Gerichtshofes vom 25. Mai 1993 in der Rechtssache C-193/91 (Mohsche, Slg. 1993, I-2615).

16 — Urteil des Gerichtshofes vom 4. Oktober 1995 in der Rechtssache C-291/92 (Armbrecht, Slg. 1995, I-2775).

den Fahrzeugen vorgenommmenen Arbeiten aber jeweils zum „vollen" Vorsteuerabzug.

44. Zweitens bezieht sich der Ausdruck „wenn dieser Gegenstand... zu einem... Abzug der Mehrwertsteuer berechtigt [hat]" nur auf Umsatzsteuer für die Anschaffung oder die Herstellung des Gegenstands, nicht aber auf Umsatzsteuer für spätere Aufwendungen zugunsten des Gegenstands. Umsatzsteuer für spätere Aufwendungen wird nämlich — sofern im Rahmen des Artikels 5 Absatz 6 der Richtlinie erheblich — durch den Zusatz „oder seine Bestandteile" erfasst (vgl. unten, Nrn. 45 bis 77).

War Mehrwertsteuer für „seine Bestandteile" abzugsfähig?

45. Der Rechtsstreit vor dem Gerichtshof konzentriert sich auf die Bedeutung des Begriffes „seine Bestandteile" in Artikel 5 Absatz 6 der Richtlinie.

46. Die deutsche Regierung vertritt im Wesentlichen die Auffassung, alle Aufwendungen (einschließlich der Dienstleistungen), die zur Werterhaltung oder -verbesserung des Gegenstands beitrügen, führten zur Anwendung des Bestandteilsbegriffs.

47. Nach Auffassung der Kommission können hingegen Bestandteile nur durch die Lieferung von Gegenständen, nicht aber durch Dienstleistungen entstehen. Außerdem könne man nicht davon ausgehen, dass die Lieferung eines Gegenstands von geringfügigem Wert, die nicht eindeutig zu seiner Wertverbesserung beitrage, zu einem Bestandteil führe.

— Können „Bestandteile" nach dem Erwerbsvorgang hinzugefügt werden?

48. Vorab ist zu prüfen, ob sich der Zusatz „oder seine Bestandteile" auf bereits beim Erwerb des Gegenstands vorhandene Teile beschränkt oder ob er auch nachträglich hinzugefügte Teile einschließt.

49. Mit der deutschen Regierung und der Kommission bin ich der Auffassung, dass „Bestandteile" nach dem Erwerb des betreffenden Gegenstands hinzugefügt werden können.

50. Die finnische, die griechische, die deutsche, die niederländische, die schwedische und die dänische Fassung des Artikels 5 Absatz 6 der Richtlinie enthalten zwar „zeitlich neutrale", dem englischen Bestandteilsbegriff ähnliche Begriffe, aus der französischen („les éléments le composant"), der spanischen („los elementos que

lo componen"), der italienischen („gli elementi che lo compongono") und der portugiesischen („aos elementos que os compõem") Fassung ergibt sich jedoch, dass es für die Berechtigung zum Mehrwertsteuerabzug für Bestandteile auf den Zeitpunkt der Entnahme für den privaten Bedarf und nicht den des Erwerbs ankommt. Der Wortlaut des Artikels 5 Absatz 6 der Richtlinie spricht daher dafür, dass Bestandteile nach dem Erwerb hinzugefügt werden können.

51. Wie bereits festgestellt [17], soll Artikel 5 Absatz 6 der Richtlinie außerdem verhindern, dass ein Steuerpflichtiger, der beim Kauf eines seinem Unternehmen zugeordneten Gegenstands die Mehrwertsteuer abziehen konnte, der Zahlung der Mehrwertsteuer entgeht, wenn er diesen Gegenstand aus seinem Unternehmen für seinen privaten Bedarf entnimmt. Aufgrund dieser Zielsetzung dürfen bereits beim Erwerb des Gegenstands vorhandene Bestandteile nicht anders behandelt werden als nachträglich hinzugefügte. In beiden Fällen war Mehrwertsteuer für Bestandteile abzugsfähig, wenn der Gegenstand später für die steuerbaren Geschäfte des Unternehmers verwendet werden sollte, und in beiden Fällen soll ein Unternehmer, der den Gegenstand für seinen privaten Bedarf entnimmt, daran gehindert werden, einen Vorsteuerabzug in Anspruch zu nehmen, der ihm ebenso wenig zusteht wie einem gewöhnlichen Verbraucher, der einen Gegenstand kauft und dafür Mehrwertsteuer entrichtet [18].

52. Der Begriff der „Bestandteile" umfasst daher Teile, die nach dem Erwerb in den Gegenstand eingegangen sind.

— Kann eine Dienstleistung zu einem „Bestandteil" führen?

53. Fraglich ist, ob „Bestandteile" nur durch die Lieferung eines Gegenstands oder ob sie auch durch eine Dienstleistung entstehen können. Diese Frage könnte sowohl in der Rechtssache C-322/99, in der der Kläger den Vorsteuerabzug für „umfangreiche Karosserie- und Lackarbeiten" an dem „RR-Bentley" in Anspruch nahm, als auch in der Rechtssache C-323/99, in der der Kläger den Vorsteuerabzug für die „Wartung" und „kleinere Reparaturen" in Anspruch nahm, erheblich sein.

54. Die deutsche Regierung ist der Auffassung, dass nach teleologischer Auslegung des Artikels 5 Absatz 6 der Richtlinie Bestandteile sowohl durch die Lieferung von Gegenständen als auch durch Dienstleistungen entstehen können. Zweck des Artikels 5 Absatz 6 der Richtlinie sei es, die Nichtbesteuerung des privaten Endverbrauchs eines Steuerpflichtigen (durch die Übertragung eines Betriebsgegenstands in sein Privatvermögen) zu verhindern. Durch die Entnahme eines Betriebsgegenstands für den privaten Bedarf erfolge ein privater Endverbrauch, wenn dieser Gegenstand oder der durch ihn verkörperte Wert während seiner Zugehörigkeit zu dem Betriebsvermögen nicht vollständig ver-

17 — Vgl. oben, Nr. 10.

18 — Vgl. Rechtssache C-20/91, zitiert in Fußnote 3.

braucht worden sei. Dies ergebe sich mittelbar auch aus Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe b der Richtlinie, der als Besteuerungsgrundlage den Einkaufspreis des Gegenstands im Zeitpunkt der Entnahme zugrunde lege. Die Besteuerung nach Artikel 5 Absatz 6 der Richtlinie hänge somit von dem Zustand ab, in dem der betreffende Gegenstand den Bereich des Unternehmens verlasse und Teil des Privatvermögens des Steuerpflichtigen werde. Der Zustand des Gegenstands zum Zeitpunkt der Entnahme hänge seinerseits davon ab, ob an dem Gegenstand werterhaltende oder wertverbessernde Arbeiten vorgenommen worden seien. Da Dienstleistungen (z. B. Karosseriereparaturen) wirtschaftlich dieselben positiven Langzeitwirkungen auf den Zustand und den Wert des fraglichen Gegenstands hätten wie die Lieferung von Gegenständen (z. B. die Lieferung eines neuen Motors), sollte der Bestandteilsbegriff dahin ausgelegt werden, dass er Dienstleistungen umfasse, die den Wert des betreffenden Gegenstands verbesserten oder erhielten. In diesem Zusammenhang verweist die deutsche Regierung auch auf die praktischen Schwierigkeiten, eine Unterscheidung zwischen Dienstleistungen und der Lieferung eines Gegenstands zu treffen. Typischerweise wiesen Arbeiten, die nach dem Erwerb an dem Gegenstand vorgenommen würden, sowohl Elemente einer Dienstleistung als auch Elemente der Lieferung von Gegenständen (z. B. Ersatz der Windschutzscheibe) auf.

55. Meiner Ansicht nach verbieten der eindeutige Wortlaut des Artikels 5 Absatz 6 der Richtlinie und ihr systematischer Zusammenhang eine so weite Auslegung des Bestandteilsbegriffs.

56. Die französische (les éléments le composant), die spanische (los elementos que lo componen) und die italienische (gli elementi che lo compongono) Fassung der Richtlinie verwenden Begriffe, die vielleicht mit „component elements" ins Englische übersetzt werden könnten. Die in der deutschen (Bestandteile) und der niederländischen (bestanddelen) Fassung verwenden Begriffe kommen dem tatsächlich in der englischen Fassung der Richtlinie verwendeten Begriff „component parts" näher. Trotz des geringen Unterschieds zwischen „elements" und „parts" spricht die in allen Sprachfassungen verwendeten Terminologie dafür, dass Bestandteile im Sinne des Artikels 5 Absatz 6 der Richtlinie körperliche Gegenstände sind, die in den betreffenden Gegenstand eingefügt werden. Ich wüsste nicht, wie eine Dienstleistung, die nicht mit der Lieferung eines Gegenstands verbunden ist (z. B. eine Autowäsche oder Karosseriereparaturen), zu einem Element oder Teil des Gegenstands im Sinne des Artikels 5 Absatz 6 der Richtlinie führen sollte.

57. Die systematische Auslegung des Artikels 5 Absatz 6 der Richtlinie bestätigt diese Auffassung. In allen Sprachfassungen ist der Bestandteilsbegriff unmittelbar mit der ersten Alternative des Artikels 5 Absatz 6 der Richtlinie, dem in Rede stehenden Gegenstand, verbunden. Beispielsweise heißt es in der englischen Fassung, dass ein Abzug der Mehrwertsteuer für die Bestandteile „thereof" beansprucht worden sein muss. Wird ein Gegenstand in Artikel 5 Absatz 1 der Richtlinie als körperlicher Gegenstand definiert, können auch seine Bestandteile nur als körperliche Gegenstände verstanden werden. Demgegenüber wird eine Dienstleistung als Leistung definiert, die keine Lieferung eines Gegen-

stands darstellt (Artikel 6 Absatz 1 der Richtlinie).

58. Außerdem teile ich nicht die Bedenken der deutschen Regierung, der Ausschluss von Dienstleistungen aus dem Bestandteilsbegriff führe in erheblichem Umfang zu einer steuerfreien privaten Nutzung und damit zur Steuerumgehung. Entweder führen die betreffenden Dienstleistungen nicht zu einer anhaltenden Wertsteigerung des Gegenstands (z. B. bei der Wagenwäsche) und werden daher innerhalb des Betriebes vor der Entnahme für den privaten Bedarf verbraucht, oder die betreffenden Dienstleistungen führen zwar zu einer anhaltenden Wertsteigerung des Gegenstands (z. B. bei umfangreichen Karosseriereparaturen), der ursprüngliche Vorsteuerabzug kann aber nach Artikel 20 Absatz 1 Buchstabe b der Richtlinie berichtigt werden (vgl. unten, Nrn. 84 bis 93).

59. Schließlich enthalten die Aufwendungen zugunsten eines Kraftfahrzeugs zwar häufig sowohl Elemente von Dienstleistungen als auch Elemente der Lieferung von Gegenständen. Das heißt aber nicht, dass Dienstleistungen nicht von der Lieferung von Gegenständen unterschieden werden können. Ob ein bestimmter Umsatz eine Lieferung eines Gegenstands oder eine Dienstleistung darstellt, hängt von seinen charakteristischen Merkmalen ab [19]. Ist die Lieferung von Gegenständen nur ein Teil des Umsatzes, der vornehmlich aus Dienstleistungen besteht, muss dieser als Dienstleistung angesehen werden [20]. Dienstleistungen können beispielsweise die Lieferung von Schrauben, Ölfiltern oder Zündkerzen voraussetzen. Lackierarbeiten setzen eine Farblieferung voraus. Sind die Aufwendungen zugunsten eines Pkw mit einer geringfügigen zusätzlichen Lieferung von Gegenständen verbunden, die untrennbar mit den betreffenden Dienstleistungen zusammenhängt, müssen diese Aufwendungen als Dienstleistung im Sinne des Artikels 6 Absatz 1 der Richtlinie angesehen werden, so dass sie nicht zur Anwendung des Begriffes „Bestandteile" führen können.

60. Dienstleistungen (einschließlich solcher, die notwendig mit einer geringfügigen Lieferung von Gegenständen verbunden sind) können daher nicht zu einem „Bestandteil" im Sinne des Artikels 5 Absatz 6 der Richtlinie führen.

— Welche Art der Lieferung von Gegenständen führt zu einem „Bestandteil"?

61. Kann nur die Lieferung von Gegenständen zu einem „Bestandteil" im Sinne des Artikels 5 Absatz 6 der Richtlinie führen, so stellt sich die Frage, ob derartige Lieferungen ausnahmslos berücksichtigt werden müssen. In der Rechtssache C-323/99 zog der Kläger beispielsweise

19 — Urteil des Gerichtshofes vom 2. Mai 1996 in der Rechtssache C-231/94 (Faaborg-Gelting Linien, Slg. 1996, I-2395, Randnr. 12).

20 — Ebenda, Randnr. 14.

Mehrwertsteuer für „Reifenwechsel, Einbau eines Katalysators und Ersatz der Windschutzscheibe" ab. Ähnliche Fragen stellen sich beim Ersatz einer Batterie oder Einbau eines leistungsfähigeren Motors oder eines Autotelefons.

62. Nach Auffassung der deutschen Regierung sollen alle Lieferungen, die sich während der Zugehörigkeit des Gegenstands oder Bestandteils zum Unternehmen des Steuerpflichtigen nicht verbraucht haben, grundsätzlich nach Artikel 5 Absatz 6 der Richtlinie besteuert werden. Daher sei auch die Lieferung eines Gegenstands, die als Erhaltungsaufwand gelten könne, nicht aus dem Bestandteilsbegriff auszuschließen, vorausgesetzt, sie könne über einen längeren Zeitraum genutzt und verbraucht werden.

63. Die Kommission schlägt jedoch, wie bereits festgestellt, eine engere Auslegung des Begriffes der „Bestandteile" vor. Darunter fielen nur Umsätze, die sich erkennbar werterhöhend auf den betreffenden Gegenstand auswirkten. Lieferungen von Gegenständen von vergleichsweise geringem Wert seien nicht zu berücksichtigen.

64. Verstehe ich diese beiden unterschiedlichen Standpunkte richtig, so würde die deutsche Regierung beispielsweise eine neue Batterie als „Bestandteil" ansehen, die Kommission dagegen wahrscheinlich nicht. Sowohl nach Auffassung der Kommission als auch nach Auffassung der deutschen Regierung wäre ein neuer Motor wahrscheinlich als Bestandteil zu betrachten.

65. In Artikel 5 Absatz 6 der Richtlinie findet sich kein Anhaltspunkt dafür, ob der Abzug von Mehrwertsteuer für Teile von vergleichsweise geringem Wert zu einer Besteuerung nach dieser Vorschrift führt oder nicht.

66. Ich stimme daher mit der Kommission überein, dass der Inhalt des Bestandteilsbegriffs nicht unabhängig von den Rechtsfolgen des Artikels 5 Absatz 6 der Richtlinie bestimmt werden kann. Somit ist bereits hier auf das Thema der zweiten Frage in der Rechtssache C-322/99 einzugehen, ob im Entnahmefall nach Artikel 5 Absatz 6 der Richtlinie der betreffende Gegenstand einschließlich seiner Bestandteile oder nur die neu hinzugefügten Bestandteile der Besteuerung unterliegen.

67. Nach Artikel 5 Absatz 6 der Richtlinie muss die Entnahme eines „Gegenstands" für den privaten Bedarf oder seine Entnahme für unternehmensfremde Zwecke als Lieferung gegen Entgelt angesehen werden, „wenn" dieser Gegenstand „oder" seine Bestandteile zu einem Abzug der Mehrwertsteuer berechtigt haben. Nach diesem eindeutigen Wortlaut unterliegt die

Entnahme des betreffenden Gegenstands und nicht bereits die Entnahme von Bestandteilen dieses Gegenstands der Steuer. Außerdem zeigt die Formulierung des Bedingungssatzes („wenn" und nicht „insofern als", „oder" und nicht „und"), dass der Mehrwertsteuerabzug für einen Bestandteil ausreicht, um die Besteuerung der für den privaten Bedarf erfolgenden Entnahme des Gegenstands einschließlich seiner Bestandteile auszulösen, und dass der Gesetzgeber keine Pro-rata-Besteuerung einführen wollte.

68. Die Kommission und die deutsche Regierung heben hervor, dass eine wörtliche Auslegung des Artikels 5 Absatz 6 der Richtlinie daher zu einer Doppelbesteuerung führen könnte. Ein Gebrauchtwagen, der einer Privatperson ohne Möglichkeit des Abzugs der Mehrwertsteuer abgekauft werde, sei mit Mehrwertsteuer belastet, die normalerweise ein Endverbraucher bei einem früheren Erwerb getragen habe. Führten Aufwendungen für ein solches Fahrzeug, z. B. der Einbau eines neuen Motors, die zum Vorsteuerabzug berechtigten, zu „Bestandteilen" im Sinne des Artikels 5 Absatz 6 der Richtlinie, so müsste die Entnahme des Pkw für den privaten Bedarf die Besteuerung des gesamten Wagens auslösen. Alle Teile des Wagens außer dem neuen Motor würden somit doppelt besteuert. Diesen Beteiligten ist auch bewusst, dass eine solche Doppelbesteuerung dem allgemeinen Ziel der Neutralität der Mehrwertsteuer zuwiderliefe, das dem Mehrwertsteuersystem innewohne [21].

69. In solchen Fällen wäre die beste Lösung, den verbleibenden Wert der Teile, für die ursprünglich ein Mehrwertsteuerabzug vorgenommen worden ist, mit Mehrwertsteuer zu belasten. Dies entspräche dem Grundsatz der Neutralität und gewährleiste die Gleichbehandlung von Steuerpflichtigen und Nichtsteuerpflichtigen.

70. Der eindeutige Wortlaut und die Entstehungsgeschichte der Richtlinie sprechen jedoch dafür, dass der Gesetzgeber — vermutlich aus praktischen Erwägungen — die Gefahr einer Doppelbesteuerung bewusst hingenommen hat. In der deutschen Fassung des ursprünglichen Kommissionsvorschlags z. B. wurde der Konditionalsatz mit „insoweit" eingeleitet [22]. Darin hätte die Festsetzung einer Pro-rata-Besteuerung gesehen werden können. In der endgültigen Fassung der Richtlinie heißt es jedoch „wenn".

71. Wir stehen also bei der Auslegung des Begriffes „Bestandteile" in Artikel 5 Absatz 6 der Richtlinie vor einem Dilemma. Entweder man legt diesen Begriff eng aus — was dem besonderen Zweck des Artikels 5 Absatz 6 der Richtlinie entgegenstehen könnte, zu verhindern, dass ein Steuerpflichtiger in den Genuss eines Vorsteuerabzugs kommt, auf den er gegenüber dem gewöhnlichen Verbraucher keinen Anspruch hat —, oder man legt den Begriff

21 — Urteil des Gerichtshofes vom 25. Juni 1997 in der Rechtssache C-45/95 (Kommission/Italien, Slg. 1997, I-3605, Randnr. 15).

22 — Vorschlag für die Sechste Richtlinie des Rates zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage, dem Rat von der Kommission am 29. Juni 1973 vorgelegt, ABl. 1973, C 80, S. 1.

weit aus — was dem allgemeinen Ziel der Steuerneutralität entgegenstehen könnte.

72. Der erste Schritt zu einer Lösung ist eine klare Unterscheidung zwischen „Bestandteilen" und selbständigen Gegenständen. Werden zwei Gegenstände zusammengebracht, ohne dass sie ihre körperliche und wirtschaftliche Verschiedenheit endgültig verlieren, so sollten sie nicht als Bestandteile angesehen werden. Dies ist sowohl mit dem Wortlaut des Artikels 5 Absatz 6 der Richtlinie als auch mit dem Zweck der Steuerneutralität vereinbar. Wenn die beiden Gegenstände für Steuerzwecke unabhängig bleiben, muss ihre Entnahme für den privaten Bedarf jeweils als unabhängiger Steuertatbestand angesehen werden. Die Voraussetzung nach Artikel 5 Absatz 6 der Richtlinie, dass die Mehrwertsteuer für den betreffenden Gegenstand abzugsfähig war, muss für die jeweilige Entnahme erfüllt sein. Eine Doppelbesteuerung für Gegenstände, die nicht zum Mehrwertsteuerabzug berechtigt haben, ist damit ausgeschlossen.

73. Daher schafft etwa ein Reifenwechsel oder der Einbau eines Autotelefons oder -radios keine Bestandteile des betreffenden Kraftfahrzeugs. Da diese Gegenstände leicht von dem Fahrzeug getrennt werden können und Gegenstand unabhängiger Geschäfte sein können, verlieren sie nicht ihre körperliche und wirtschaftliche Besonderheit. Die Entnahme eines Kraftfahrzeugs mit einem Autoradio oder -telefon für den privaten Bedarf ist daher für Mehrwertsteuerzwecke als mehrfache Entnahme selbständiger Gegenstände für den privaten Bedarf anzusehen, und für jede Entnahme müssen die Voraussetzungen des Artikels 5 Absatz 6 der Richtlinie erfüllt sein.

74. Zweitens muss meines Erachtens die Lieferung eines Gegenstands, die nicht zu einer bleibenden Werterhöhung dieses Gegenstands, sondern nur zur Werterhaltung führt, vom Begriff „Bestandteile" ausgenommen werden. Eine Doppelbesteuerung dieses Gegenstands wäre unverhältnismäßig, wenn keine Gefahr besteht, dass der Steuerpflichtige einen Vorsteuerabzug in Anspruch nimmt, da der Wert der neu hinzugefügten Teile während ihrer Zugehörigkeit zum Unternehmensvermögen verbraucht wird oder der Vorteil aus einem Vorsteuerabzug für die Entnahme dieses Gegenstands in den privaten Bereich im Verhältnis zu den Nachteilen einer Doppelbesteuerung gering ist.

75. Ich stimme daher mit der Kommission überein, dass der Abzug der Mehrwertsteuer für den Ersatz eines Scheibenwischers oder einer leeren Autobatterie, anders als für den Einbau eines leistungsfähigeren Motors oder eines Katalysators zur Modernisierung des Kraftfahrzeugs, nicht zu einer Besteuerung des ganzen Fahrzeugs führen sollte, wenn dieses für den privaten Bedarf entnommen wird. Für diese Lösung spricht auch, dass sie zu einem ähnlichen Ergebnis wie im Urteil Kühne [23] führt.

23 — Vgl. oben, Nr. 17.

76. Obwohl diese Lösung in manchen Fällen entgegen dem System der Richtlinie zu einer Doppelbesteuerung führen wird, muss dies im Zusammenhang mit den allgemeinen Problemen gesehen werden, die die Anwendung der Richtlinie auf den Verkauf von Gebrauchtgegenständen mit sich bringt, zumal wenn ein Unternehmer Gegenstände, die er von einer Privatperson gekauft hat, im Rahmen seines Unternehmens weiterverkauft [24].

77. Nach alledem ist der Begriff „Bestandteile" in Artikel 5 Absatz 6 der Richtlinie nur anwendbar, wenn ein „Gegenstand" im Sinne des Artikels 5 Absatz 1 der Richtlinie geliefert wird (wozu Dienstleistungen nicht gehören), dieser Gegenstand untrennbarer Teil des in Rede stehenden Gegenstands wird, indem er seine physische und wirtschaftliche Besonderheit verliert, und eine andauernde Werterhöhung vorliegt. Sind diese Bedingungen erfüllt, so unterliegen bei einer Entnahme für den privaten Bedarf der betreffende Gegenstand und die Bestandteile als Ganzes und nicht nur die Bestandteile der Besteuerung.

Besteuerungsgrundlage nach Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe b der Richtlinie

78. Das vorlegende Gericht möchte mit der jeweils dritten Frage in beiden Rechtssachen wissen, ob Besteuerungsgrundlage nach Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe b der Richtlinie der Kaufpreis für den Pkw einschließlich der Bestandteile oder nur der Kaufpreis für die Bestandteile ist, falls unter Umständen wie denen der Ausgangsverfahren ein Umsatz im Sinne des Artikels 5 Absatz 6 der Richtlinie vorliegt.

79. Meines Erachtens ergibt sich aus Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe b in Verbindung mit Artikel 5 Absatz 6 der Richtlinie sowie aus der vorstehenden Auslegung des Artikels 5 Absatz 6 der Richtlinie, dass Besteuerungsgrundlage der Kaufpreis des Pkw zuzüglich des Preises für die Bestandteile ist. Nach der ersten und wichtigeren Alternative des Artikels 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe b der Richtlinie ist Besteuerungsgrundlage für Lieferungen gemäß Artikel 5 Absatz 6 der Richtlinie der Preis „für die Gegenstände" zum Zeitpunkt der Bewirkung der Umsätze. Zur Bestimmung der Besteuerungsgrundlage bezieht sich Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe b der Richtlinie somit auf die Gegenstände, die nach Artikel 5 Absatz 6 der Richtlinie der Steuer unterworfen sind. Wie oben festgestellt [25], werden nach dem eindeutigen Wortlaut des Artikels 5 Absatz 6 der Richtlinie die Gegenstände einschließlich ihrer Bestandteile der Steuer unterworfen.

80. Wenn folglich ein Vorgang unter Umständen wie denen der Ausgangsverfahren

24 — Vgl. Urteil des Gerichtshofes vom 5. Dezember 1989 in der Rechtssache 165/88 (ORO Amsterdam Beheer and Concerto, Slg. 1989, 4081), und Schlussanträge von Generalanwalt Saggio in der Rechtssache Bakcsi, zitiert in Fußnote 12.

25 — Vgl. oben, Nrn. 66 und 67.

nach Artikel 5 Absatz 6 der Richtlinie der Besteuerung unterliegt, muss die Besteuerungsgrundlage nach Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe b der Richtlinie nach dem Preis des Gegenstands zuzüglich des Preises seiner Bestandteile bestimmt werden.

Verhältnis zwischen Absatz 6 und Absatz 7 Buchstabe c des Artikels 5 der Richtlinie

81. Mit der vierten Frage in der Rechtssache C-322/99 möchte das vorlegende Gericht wissen, in welchem Verhältnis Artikel 5 Absatz 6 der Richtlinie und Artikel 5 Absatz 7 Buchstabe c der Richtlinie, der sich auf den Besitz von Gegenständen durch einen Steuerpflichtigen bei Aufgabe seiner der Steuer unterliegenden wirtschaftlichen Tätigkeit bezieht, zueinander stehen.

82. Artikel 5 Absatz 7 Buchstabe c der Richtlinie ermächtigt die Mitgliedstaaten, den Fall besonders zu regeln, dass ein Steuerpflichtiger seine Geschäftstätigkeit aufgibt.

83. Im vorliegenden Fall steht jedoch fest, dass Deutschland von der ihm nach Artikel 5 Absatz 7 Buchstabe c der Richtlinie eingeräumten Möglichkeit keinen Gebrauch gemacht hat. Ich stimme daher der Kommission zu, dass mangels einer solchen besonderen Vorschrift die Besteuerung der Entnahme eines Gegenstands für den privaten Bedarf bei Aufgabe der Geschäftstätigkeit ausschließlich Artikel 5 Absatz 6 der Richtlinie unterliegt. Eine Auslegung des Artikels 5 Absatz 7 Buchstabe c der Richtlinie ist daher entbehrlich.

Berichtigung des Vorsteuerabzugs nach Artikel 20 der Richtlinie

84. In der fünften Frage in der Rechtssache 322/99 und der vierten Frage in der Rechtssache C-323/99 geht es schließlich darum, ob nach Artikel 20 der Richtlinie eine Korrektur des ursprünglichen Vorsteuerabzugs für Aufwendungen zugunsten der betreffenden Fahrzeuge in Frage kommt, wenn sie entsprechend der Auslegung des Artikels 5 Absatz 6 der Richtlinie durch den Gerichtshof nicht der Besteuerung unterliegen.

85. Wie dargelegt, können meines Erachtens zum Vorsteuerabzug berechtigende Dienstleistungen und Warenlieferungen, die nicht zu einer bleibenden Wertsteigerung des betreffenden Gegenstands führen, nicht als „Bestandteile" angesehen werden. Daher liegt keine fiktive Lieferung gemäß Artikel 5 Absatz 6 der Richtlinie vor, wenn der von dieser Lieferung betroffene Gegenstand in den privaten Gebrauch übergeht. Wie ebenfalls dargelegt, beanspruchte der Kläger in der Rechtssache C-322/99 einen Mehrwertsteuerabzug für umfangreiche Karosserie- und Lackierarbeiten und der Kläger in der Rechtssache C-323/99 einen Mehrwertsteuerabzug für Aufwendungen für die Wartung, kleine Reparaturen und den Ersatz der Windschutzscheibe.

86. Nach Artikel 20 Absatz 1 Buchstabe b der Richtlinie wird der ursprüngliche Vorsteuerabzug berichtigt,

„wenn sich die Faktoren, die bei der Festsetzung des Vorsteuerabzugsbetrags berücksichtigt werden, nach Abgabe der Erklärung geändert haben, insbesondere bei rückgängig gemachten Käufen oder erlangten Rabatten; die Berichtigung unterbleibt jedoch bei Umsätzen, bei denen keine oder eine nicht vollständige Zahlung geleistet wurde, bei einer Zerstörung oder einem ordnungsgemäß nachgewiesenen oder belegten Verlust oder Diebstahl sowie bei Entnahmen für Geschenke von geringem Wert und Muster nach Artikel 5 Absatz 6 der Richtlinie. Bei Umsätzen, bei denen keine oder eine nicht vollständige Zahlung erfolgt, und bei Diebstahl können die Mitgliedstaaten jedoch eine Berichtigung verlangen."

87. Nach Auffassung des vorlegenden Gerichts stellten alle nach dem Erwerb der betreffenden Kraftfahrzeuge in Anspruch genommenen Leistungen für Zwecke der besteuerten Umsätze der Kläger und im Sinne des Artikels 17 Absatz 2 der Richtlinie Aufwendungen dar. Beide Kläger hatten daher bei Vornahme der Arbeiten ein Recht zum unmittelbaren Steuerabzug in vollem Umfang. Dann jedoch wurde dieser Verwendungszweck für die betreffenden Fahrzeuge nicht vollständig erfüllt, da der Kläger Fischer seinen Betrieb aufgab und der Kläger Brandenstein seinen Pkw für den privaten Bedarf entnahm. Nach Auffassung des vorlegenden Gerichts könnte die Entnahme der Fahrzeuge für den privaten Bedarf eine Änderung der Faktoren im Sinne des Artikels 20 Absatz 1 Buchstabe b der Richtlinie bedeuten und daher zu einer Berichtigung des ursprünglichen Vorsteuerabzugs führen, wenn die nach dem Erwerb an den Fahrzeugen vorgenommenen Leistungen gemäß Artikel 5 Absatz 6 der Richtlinie (zusammen mit dem Übergang der Pkws in den privaten Bereich) nicht der Besteuerung unterliegen.

88. Die deutsche Regierung macht geltend, Artikel 20 der Richtlinie dürfe bei Entnahme eines Gegenstands für den privaten Gebrauch grundsätzlich nicht angewandt werden. Die Regelung für fiktive Lieferungen in den Artikeln 5 und 6 der Richtlinie enthalte eine vollständige und erschöpfende Regelung der privaten Nutzung von Gegenständen und Dienstleistungen, die eine parallele bzw. zusätzliche Anwendung einer Regelung über die Berichtigung des Vorsteuerabzugs nach Artikel 20 Absatz 1 Buchstabe b der Richtlinie ausschließe.

89. Wie die Kommission bin ich jedoch der Auffassung, dass nach der Richtlinie die Entnahme von Gegenständen für den privaten Bedarf grundsätzlich eine Änderung der Faktoren im Sinne des Artikels 20 Absatz 1 Buchstabe b der Richtlinie darstellen kann. Dies ergibt sich aus einem Vergleich der geltenden Fassung dieser Vorschrift mit der entsprechenden Vorschrift des Kommissionsvorschlags [26]. Nach Artikel 20 Absatz 1 Buchstabe c des Vorschlags wurden Berichtigungen in allen Fällen des Artikels 5 Absatz 3 des Vorschlags, der die

26 — Zitiert in Fußnote 22.

verschiedenen Entnahmeformen für unternehmensfremde Zwecke enthielt, ausdrücklich ausgeschlossen. Der Wortlaut des Artikels 20 Absatz 1 Buchstabe b der Richtlinie in der geltenden Fassung ermächtigt die Mitgliedstaaten dadurch, dass er von der Berichtigungsmöglichkeit nur zwei Kategorien der Entnahme für den privaten Bedarf ausnimmt, die besonders in Artikel 5 Absatz 6 der Richtlinie erwähnt werden — die Entnahme für Geschenke von geringem Wert und für Warenmuster —, für alle anderen Entnahmearten Berichtigungen vorzusehen. Es stellt sich somit weniger die Frage, ob eine Berichtigung des Vorsteuerabzugs nach Artikel 20 der Richtlinie grundsätzlich möglich ist, sondern, unter welchen Umständen Artikel 5 Absatz 6 der Richtlinie eine solche Berichtigung erlaubt.

90. Zum einen ist die Anwendung des Artikels 20 der Richtlinie ausgeschlossen, wenn mindestens ein zum Vorsteuerabzug berechtigender „Bestandteil" im Sinne des Artikels 5 Absatz 6 der Richtlinie in den Gegenstand eingegangen ist. In diesen Fällen werden alle Mehrwertsteuerabzüge für Aufwendungen zugunsten des betreffenden Gegenstands erforderlichenfalls automatisch durch die fiktive Lieferung nach Artikel 5 Absatz 6 der Richtlinie „berichtigt". Nach Artikel 5 Absatz 6 der Richtlinie unterliegen, wie oben festgestellt, die betreffenden Gegenstände einschließlich ihrer Bestandteile der Steuer. Nach Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe b der Richtlinie ist Besteuerungsgrundlage der Anschaffungspreis zum Zeitpunkt der Lieferung. Dieser Preis wird somit seinerseits auch durch die zum Vorsteuerabzug berechtigenden Aufwendungen für diese Gegenstände beeinflusst (einschließlich der Dienstleistungen und der Lieferung von Gegenständen, die nicht zu neuen Bestandteilen führten). Soweit der durch die zum Vorsteuerabzug berechtigenden Leistungen geschaffene Wert im Wert der fraglichen Gegenstände beim Übergang in den privaten Bereich noch vorhanden ist, werden ungerechtfertigte Abzüge somit durch die Besteuerung gemäß Artikel 5 Absatz 6 der Richtlinie berichtigt.

91. Haben zum anderen die späteren zum Vorsteuerabzug berechtigenden Leistungen nicht zu „Bestandteilen" geführt, können anhand der Regeln für die Berichtigung von Abzügen die erforderlichen Vorkehrungen getroffen werden, damit ein Steuerpflichtiger nicht zu Unrecht in den Genuss eines Steuerabzugs gelangt. Zu beachten ist, dass die Vorschriften über die Berichtigung von Abzügen einen ähnlichen Zweck verfolgen wie die gesetzliche Fiktion in Artikel 5 Absatz 6 der Richtlinie, nämlich zu verhindern, dass ein Steuerpflichtiger, der zum Vorsteuerabzug berechtigt war, zu Unrecht in den Genuss von wirtschaftlichen Vorteilen gelangt. Die Methode einer fiktiven Lieferung gemäß Artikel 5 Absatz 6 der Richtlinie wurde nur aus „Gründen der Steuerneutralität" [27] gewählt. Meines Erachtens können daher Steuerabzüge für Dienstleistungen und die Lieferung von Gegenständen, die nicht zu Bestandteilen geführt haben, im Fall eines Übergangs der betreffenden Gegenstände in den privaten Bereich nach Artikel 20 der Richtlinie berichtigt werden.

27 — Vgl. die dem Vorschlag für die Sechste Richtlinie beigefügte Begründung, *Bulletin der Europäischen Gemeinschaften*, Beilage 11/73, S. 10.

92. Bei der Berichtigung dieser Abzüge muss jedoch berücksichtigt werden, dass der Wert der betreffenden Dienstleistungen und Gegenstände möglicherweise vor dem Übergang in den privaten Bereich im Unternehmen verbraucht worden ist. Sind jene Umsätze, für die ein Vorsteuerabzug in Anspruch genommen werden konnte, innerhalb des Unternehmens verbraucht worden, können sie nicht mehr in den privaten Bereich übergehen; bei einer Entnahme für den privaten Bedarf liegt daher keine Änderung der Faktoren vor, die eine Steuerberichtigung verlangen. Da die beiden in Rede stehenden Arten des Umsatzes, die Dienstleistungen und die Lieferung von Gegenständen, die nicht zu einer anhaltenden Werterhöhung der betreffenden Gegenstände führten, typischerweise häufig vor der Entnahme der Gegenstände für den privaten Bedarf verbraucht sein werden, wird in vielen Fällen eine Berichtigung der Abzüge nicht erforderlich sein.

93. Nach Artikel 20 Absatz 1 Buchstabe b der Richtlinie können daher Abzüge für nach dem Erwerb an einem Gegenstand vorgenommene Aufwendungen bei der Entnahme dieses Gegenstands für den privaten Gebrauch berichtigt werden, wenn für die betreffenden Umsätze die Bestimmungen des Artikels 5 Absatz 6 der Richtlinie über „Bestandteile" nicht anwendbar sind. Berichtigungen sind jedoch nur möglich, wenn der Wert der fraglichen Aufwendung nicht innerhalb des Unternehmens verbraucht worden ist, bevor der Gegenstand für den privaten Bedarf entnommen worden ist.

Antrag

94. Ich schlage daher vor, die Vorlagefragen wie folgt zu beantworten:

1. Die Vorschriften des Artikels 5 Absatz 6 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie über „Bestandteile" sind nur anwendbar, wenn ein „Gegenstand" im Sinne des Artikels 5 Absatz 1 der Richtlinie geliefert wird (wozu Dienstleistungen nicht gehören), dieser Gegenstand untrennbarer Teil des in Rede

stehenden Gegenstands wird, indem er seine körperliche und wirtschaftliche Besonderheit verliert, und eine anhaltende Werterhöhung für den Gegenstand vorliegt.

2. Sind zum Vorsteuerabzug berechtigende Bestandteile in einen Gegenstand eingegangen, so unterliegen bei einer Entnahme für den privaten Bedarf der Gegenstand und die Bestandteile als Ganzes der Besteuerung.

3. Unterliegt ein Vorgang nach Artikel 5 Absatz 6 der Richtlinie als Folge der Verbindung von zum Vorsteuerabzug berechtigenden Bestandteilen mit dem Gegenstand der Besteuerung, muss die Besteuerungsgrundlage nach Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe b der Richtlinie nach dem Preis des Gegenstands zuzüglich des Preises seiner Bestandteile bestimmt werden.

4. Mangels einer besonderen einzelstaatlichen Vorschrift zur Durchführung des Artikels 5 Absatz 7 Buchstabe c der Richtlinie unterliegt die Besteuerung der Entnahme für den privaten Bedarf nach Aufgabe der Betriebstätigkeit ausschließlich Artikel 5 Absatz 6 der Richtlinie.

5. Abzüge für nach dem Erwerb an einem Gegenstand vorgenommene Aufwendungen können bei der Entnahme dieses Gegenstands für den privaten Gebrauch nach Artikel 20 Absatz 1 Buchstabe b der Richtlinie berichtigt werden, wenn für die betreffenden Umsätze die Bestimmungen des Artikels 5 Absatz 6 der Richtlinie über „Bestandteile" nicht anwendbar sind. Berichtigungen sind jedoch nur möglich, wenn der Wert der fraglichen Aufwendung nicht innerhalb des Betriebes verbraucht worden ist, bevor der Gegenstand für den privaten Bedarf entnommen worden ist.