SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS PHILIPPE LÉGER

vom 21. Januar 1999 *

1. Die vorliegende Rechtssache betrifft den genauen Umfang der Befugnis der Mitgliedstaaten, die Mehrwertsteuer, die ein Wirtschaftsteilnehmer beim Kauf betrieblich genutzter Kraftfahrzeuge entrichtet hat, vom Recht auf Abzug der Mehrwertsteuer auszuschließen.

I — Die Gemeinschaftsregelung

2. Wie dem Vorlagebeschluß zu entnehmen ist, hat eine der Klägerinnen des Ausgangsverfahrens einen Antrag auf Abzug der Mehrwertsteuer für einen Zeitraum gestellt, der 1973 beginnt, als die Zweite Richtlinie 67/228/EWG [1] galt. Neben der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG [2], auf die sich die übrigen Klägerinnen berufen, gehört die Zweite Richtlinie somit zur einschlägigen Gemeinschaftsregelung.

Die Zweite Richtlinie

3. Artikel 11 der Zweiten Richtlinie, in dem das Recht auf Vorsteuerabzug eingeführt wird, sieht in Absatz 1 folgendes vor:

„Soweit Gegenstände und Dienstleistungen für Zwecke des Unternehmens verwendet werden, wird der Steuerpflichtige befugt, von der von ihm geschuldeten Steuer folgende Beträge abzuziehen:

a) die Mehrwertsteuer, die ihm für an ihn gelieferte Gegenstände und an ihn erbrachte Dienstleistungen in Rechnung gestellt wird;

...“

* Originalsprache: Französisch.

1 — Richtlinie des Rates vom 11. April 1967 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Struktur und Anwendungsmodalitäten des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems (ABl. 1967, Nr. 71, S. 1303; im folgenden: Zweite Richtlinie).

2 — Richtlinie 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; im folgenden: Sechste Richtlinie).

4. Artikel 11 Absatz 4 lautet jedoch:

„Bestimmte Gegenstände und bestimmte Dienstleistungen können vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen werden, und zwar insbesondere die Gegenstände und Dienstleistungen, die ganz oder teilweise für den privaten Bedarf des Steuerpflichtigen oder seines Personals verwendet werden können."

Die Sechste Richtlinie

5. Die Bestimmungen der Sechsten Richtlinie über den Vorsteuerabzug sind in Artikel 17 Absatz 2 zu finden, der in der Fassung des geänderten Artikels 28f dieser Richtlinie [3] folgendes vorsieht:

„Soweit die Gegenstände und Dienstleistungen für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden, ist der Steuerpflichtige befugt, von der von ihm geschuldeten Steuer folgende Beträge abzuziehen:

a) die im Inland geschuldete oder entrichtete Mehrwertsteuer für Gegenstände und Dienstleistungen, die ihm von einem anderen Steuerpflichtigen geliefert wurden oder geliefert werden bzw. erbracht wurden oder erbracht werden,

..."

6. Artikel 17 Absatz 6 regelt den Ausschluß vom Recht auf Vorsteuerabzug; er lautet:

„Der Rat legt auf Vorschlag der Kommission vor Ablauf eines Zeitraums von vier Jahren nach dem Inkrafttreten dieser Richtlinie einstimmig fest, bei welchen Ausgaben die Mehrwertsteuer nicht abziehbar ist. Auf jeden Fall werden diejenigen Ausgaben vom Vorsteuerabzugsrecht ausgeschlossen, die keinen streng geschäftlichen Charakter haben, wie Luxusausgaben, Ausgaben für Vergnügungen und Repräsentationsaufwendungen.

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

3 — Artikel 28f wurde durch Artikel 1 Nr. 22 der Richtlinie 91/680/EWG des Rates vom 16. Dezember 1991 zur Ergänzung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems und zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG im Hinblick auf die Beseitigung der Steuergrenzen (ABl. L 376, S. 1) in die Sechste Richtlinie eingefügt. Er wurde durch Artikel 1 Nr. 10 der Richtlinie 95/7/EG des Rates vom 10. April 1995 zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG und zur Einführung weiterer Vereinfachungsmaßnahmen im Bereich der Mehrwertsteuer — Geltungsbereich bestimmter Steuerbefreiungen und praktische Einzelheiten ihrer Durchführung (ABl. L 102, S. 18) geändert.

7. Gemäß Artikel 1 der Sechsten Richtlinie sollten die von den Mitgliedstaaten zur Anpassung ihrer Mehrwertsteuerregelung an den Inhalt der Sechsten Richtlinie zu erlassenden Rechts- und Verwaltungsvorschriften spätestens am 1. Januar 1978 in Kraft treten.

8. Am 25. Januar 1983 legte die Kommission dem Rat einen Vorschlag für eine Zwölfte Richtlinie des Rates zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: Ausschluß des Vorsteuerabzugsrechts bei bestimmten Ausgaben [4] vor, der durch einen weiteren Vorschlag geändert wurde, den die Kommission dem Rat am 20. Februar 1984 vorlegte [5]. Der Rat nahm diesen Vorschlag nicht an.

9. Ein erneuter Richtlinienvorschlag wurde am 17. Juni 1998 von der Kommission vorgelegt [6].

II — Die nationale Regelung

10. Nach den Angaben im Vorlagebeschluß war der Abzug der Mehrwertsteuer beim Erwerb von Kraftfahrzeugen im Vereinigten Königreich seit 1973 gemäß einer Reihe von Verordnungen (den „Cars Orders") stets verboten.

11. So sah Artikel 4 der VAT (Cars) Order 1972 (Verordnung über die Mehrwertsteuer auf Kraftfahrzeuge von 1972), den das vorlegende Gericht als Beispiel anführt, folgendes vor:

„Die Steuer auf die Lieferung oder Einfuhr eines Kraftfahrzeugs darf nicht als Vorsteuer abgezogen werden..., es sei denn:

a) bei der Lieferung handelt es sich um eine Vermietung oder

b) das Kraftfahrzeug wird zum Zweck seines Umbaus zu einem Fahrzeug, das kein Kraftfahrzeug ist, geliefert oder eingeführt oder

c) das Kraftfahrzeug ist ungebraucht und wird zum Zweck des Verkaufs geliefert oder eingeführt." [7]

4 — ABl. C 37, S. 8.

5 — ABl. C 56, S. 7.

6 — Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG bezüglich des Vorsteuerabzugs (ABl. C 219, S. 16).

7 — So der Wortlaut auf S. 4 der deutschen Übersetzung des Vorlagebeschlusses.

III — Sachverhalt und innerstaatliches Verfahren

12. Das innerstaatliche Verfahren geht auf drei Gruppen von Parteien zurück.

13. Die Royscot Leasing Ltd und die Royscot Industrial Leasing Ltd (im folgenden: Royscot-Firmen) sind Leasingunternehmen, die Fahrzeuge kaufen, um sie zu einem Preis, der Mehrwertsteuer enthält, zu verleasen. Sie nehmen die Fahrzeuge nicht körperlich in Besitz; diese werden vom Hersteller unmittelbar an die Leasingnehmer geliefert. Die Royscot-Firmen oder ihre Angestellten können die Fahrzeuge daher nicht privat nutzen.

14. Die T. C. Harrison Ltd vertritt eine Gruppe von Mehrwertsteuerpflichtigen (im folgenden: T. C. Harrison Group), von denen einige drei verschiedene Tätigkeiten ausüben. Die erste Tätigkeit besteht im langfristigen Leasinggeschäft mit Fahrzeugen, wie es auch die Royscot-Firmen betreiben. Die zweite Tätigkeit besteht in einer kurzzeitigen Vermietung von Kraftfahrzeugen. Wenn diese Fahrzeuge nicht vermietet sind, stehen sie den Angestellten zur kostenlosen Nutzung außerhalb ihrer Arbeitszeit zur Verfügung. Die dritte Tätigkeit besteht im Kraftfahrzeughandel, der in Franchiseform betrieben wird. Der Franchisevertrag sieht vor, daß für die Kunden und das Personal eine Flotte von Vorführwagen bereitsteht. Einige Angestellte dürfen diese Fahrzeuge außerhalb der Arbeitszeit kostenlos für private Zwecke nutzen.

15. Allied Domecq plc vertritt eine Gruppe von Mehrwertsteuerpflichtigen (im folgenden: Domecq Group), von denen einige im Nahrungsmitteleinzelhandel tätig sind. Diese beschäftigen Handelsreisende und Techniker, die für die Ausübung ihrer Tätigkeit Kraftfahrzeuge benötigen und dabei im Jahr eine erhebliche Kilometerzahl zurücklegen. Die Gruppe erwirbt für die berufliche Nutzung durch die Angestellten einfach ausgestattete Fahrzeuge, die als „need cars" (Bedarfsfahrzeuge) bezeichnet werden. Die Angestellten dürfen die Fahrzeuge außerhalb ihrer Arbeitszeit in angemessenem Umfang auch privat nutzen. Für diese private Nutzung müssen sie ein Entgelt entrichten, das Mehrwertsteuer enthält, da es sich um einen steuerbaren Umsatz handelt.

16. Die Domecq Group erwirbt ferner als „perk cars" (Bonusfahrzeuge) bezeichnete Kraftfahrzeuge für die geschäftliche und private Nutzung durch ihre höheren Angestellten. Bei diesen Fahrzeugen handelt es sich im allgemeinen um höherwertige Modelle als die Bedarfsfahrzeuge. Die Bonusfahrzeuge werden von den einzelnen Angestellten in sehr unterschiedlichem Maß privat oder geschäftlich genutzt. Angestellte, die ein Bonusfahrzeug besitzen, brauchen für dessen private Nutzung nicht zu zahlen.

17. Alle Parteien stellten Anträge auf Abzug der beim Erwerb der Kraftfahrzeuge anfallenden Mehrwertsteuer.

18. Ihrer Ansicht nach lassen es Artikel 11 Absatz 4 der Zweiten Richtlinie und Artikel 17 Absatz 6 der Sechsten Richtlinie nicht zu, daß das Vereinigte Königreich einen Ausschluß vom Vorsteuerabzugsrecht, wie er in den Cars Orders vorgesehen ist, einführt oder beibehält.

19. Die Commissioners of Customs and Excise lehnten alle Anträge mit der Begründung ab, daß die Cars Orders dem beantragten Abzug entgegenstünden.

20. Die Klägerinnen des Ausgangsverfahrens erhoben Klage vor dem VAT and Duties Tribunal, die erfolglos blieb. Nachdem der High Court of Justice ihre Klagen ebenfalls abgewiesen hatte, wandten sie sich an den Court of Appeal.

IV — Die Vorlagefragen

21. Nach Ansicht des Court of Appeal geht es allein darum, ob die Zweite und die Sechste Richtlinie den Klägerinnen ein Recht auf Vorsteuerabzug verschaffen, das das Verbot in den Cars Orders außer Kraft setzt. Da er die maßgeblichen Bestimmungen dieser Richtlinien für unklar und mehrdeutig hält, hat er das Ausgangsverfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

1. Ermächtigte Artikel 11 Absatz 4 der Zweiten Richtlinie des Rates vom 11. April 1967 die Mitgliedstaaten zur Einführung oder Beibehaltung und ermächtigt Artikel 17 Absatz 6 Unterabsatz 2 der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 die Mitgliedstaaten zur Beibehaltung von nationalen Rechtsvorschriften, die unbeschränkt das Recht zum Abzug der Mehrwertsteuer ausschließen, die beim Erwerb von Kraftfahrzeugen zu zahlen ist, die ein Steuerpflichtiger für die Zwecke seiner steuerbaren Umsätze verwendet?

2. Darf das Abzugsrecht insbesondere ausgeschlossen werden,

   a) selbst wenn die Fahrzeuge insofern wesentliche Gegenstände des Unternehmens sind, als das Unternehmen begrifflich ohne sie nicht existieren würde (wie das Fahrzeugleasingunternehmen der Royscot-Firmen und die Fahrzeugleasing- und -vermietungsunternehmen der T. C. Harrison Group)?

   b) selbst wenn die Fahrzeuge niemals für eine private Nutzung durch den Steuerpflichtigen oder sein Personal zur Verfügung stehen (wie bei den Fahrzeugleasingunternehmen der Royscot-Firmen und der T. C. Harrison Group)?

c) selbst wenn der Steuerpflichtige sein Unternehmen ohne die Fahrzeuge überhaupt nicht betreiben könnte (wie bei den Vorführwagen, die von einem Mitglied der T. C. Harrison Group im Rahmen seines Fahrzeughandels erworben werden)?

d) selbst wenn das Personal des Steuerpflichtigen seine Aufgaben ohne die Fahrzeuge nicht wahrnehmen könnte (wie die bei der Domecq Group beschäftigten Handelsreisenden)?

e) trotz der unter a), c) und d) genannten Sachverhalte mit der Begründung, daß das Personal des Steuerpflichtigen die Fahrzeuge außerhalb der Arbeitszeit in gewissem Umfang auch privat nutzen darf?

3. Ist es für Frage 2 e) erheblich, ob

a) eine Aufteilung der auf die geschäftliche und die private Nutzung entfallenden Kosten für die Fahrzeuge vorgenommen werden kann?

b) die Erlaubnis zur privaten Nutzung der Fahrzeuge mehrwertsteuerlich gesehen ein steuerbarer Umsatz ist, weil der Steuerpflichtige von den Angestellten ein Entgelt für diese Nutzung verlangt?

4. Erlosch die den Mitgliedstaaten in Artikel 17 Absatz 6 Unterabsatz 2 erteilte Ermächtigung am Ende des in Unterabsatz 1 genannten Zeitraums von vier Jahren?

V — Die Rechtsprechung des Gerichtshofes

22. Nachdem der Vorlagebeschluß erlassen wurde, hat sich der Gerichtshof im Urteil Kommission/Frankreich vom 18. Juni 1998 [8] zu Sinn und Tragweite von Artikel 17 Absätze 2 und 6 der Sechsten Richtlinie geäußert.

23. Mit der Vertragsverletzungsklage, die diesem Urteil zugrunde lag, begehrte die Kommission die Feststellung, daß die Französische Republik dadurch gegen ihre Verpflichtungen aus der Sechsten Richtlinie und insbesondere aus deren Artikel 17 Absatz 2 verstoßen hatte, daß sie Gesetzesbestimmungen beibehielt, nach denen die Möglichkeit des Vorsteuerabzugs für Transportmittel, die das Arbeitsgerät für die Tätigkeit des Steuerpflichtigen selbst darstellen, ausgeschlossen war.

8 — Rechtssache C-43/96 (Slg. 1998, I-3903).

24. Es handelte sich um Artikel 237 des Anhangs II des französischen Code général des impôts (Allgemeines Steuergesetzbuch), der lautet: „Für die Personenbeförderung oder gemischten Gebrauch ausgelegte Fahrzeuge oder Geräte, gleich welcher Art, die eine Sachanlage darstellen oder die, wenn sie keine Sachanlage darstellen, nicht dazu bestimmt sind, im Neuzustand verkauft zu werden, berechtigen nicht zum Vorsteuerabzug."

25. Nach der Grunddokumentation der französischen Steuerverwaltung sind mit Fahrzeugen im Sinne dieser Bestimmungen u. a. Personenkraftwagen gemeint.

26. Die Kommission vertrat insoweit die Ansicht, daß der französische Code général des impôts gegen den elementaren Grundsatz verstoße, daß das Vorsteuerabzugsrecht auch für ein Transportmittel gelte, das das wesentliche Betriebsmittel des Steuerpflichtigen darstelle.

27. Der Gerichtshof gab der Klage der Kommission nicht statt.

28. Nach dem Hinweis darauf, daß der Rat gemäß Artikel 17 Absatz 6 Unterabsatz 1 Satz 1 der Sechsten Richtlinie festlegt, bei welchen Ausgaben die Mehrwertsteuer nicht abziehbar ist, haben Sie aus Satz 2, wonach „[a]uf jeden Fall... diejenigen Ausgaben vom Vorsteuerabzugsrecht ausgeschlossen [werden], die keinen streng geschäftlichen Charakter haben", gefolgert, daß „die Bestimmungen, die der Rat erlassen soll, nicht von vornherein auf Ausgaben ohne streng geschäftlichen Charakter beschränkt sind" [9].

29. Dann haben Sie ausgeführt, daß sich der Ausdruck „alle Ausschlüsse" in Artikel 17 Absatz 6 Unterabsatz 2 („Bis zum Inkrafttreten der [vom Rat zu erlassenden] Bestimmungen können die Mitgliedstaaten alle Ausschlüsse beibehalten, die in den in ihren zum Zeitpunkt des Inkrafttretens dieser Richtlinie bestehenden innerstaatlichen Rechtsvorschriften vorgesehen sind.") „auch auf Ausgaben mit streng geschäftlichem Charakter [bezieht]" [10].

30. Schließlich haben Sie klar zum Ausdruck gebracht, daß „die Mitgliedstaaten nach dieser Bestimmung berechtigt [sind], nationale Vorschriften beizubehalten, die das Vorsteuerabzugsrecht für Transportmittel ausschließen, die das Arbeitsgerät des Steuerpflichtigen darstellen" [11].

VI — Die Antworten auf die Vorlagefragen

31. Sowohl die erste als auch die vierte Frage betreffen das Recht eines Mitgliedstaats, nationale Rechtsvorschriften über

9 — A. a. O., Randnr. 17.
10 — A. a. O., Randnr. 18.
11 — A. a. O.

den Ausschluß vom Recht auf Vorsteuerabzug der von einem Steuerpflichtigen beim Erwerb von Kraftfahrzeugen, die er für seine steuerbaren Umsätze verwendet, zu zahlenden Mehrwertsteuer beizubehalten. Sie sind daher zusammen zu prüfen.

Zur ersten und zur vierten Frage

32. Mit seiner ersten Frage möchte der Court of Appeal von Ihnen wissen, ob Artikel 11 Absatz 4 der Zweiten Richtlinie es den Mitgliedstaaten gestattete, Rechtsvorschriften zu erlassen oder beizubehalten, die ein solches Abzugsrecht ausschließen. Ferner möchte er mit der ersten und der vierten Frage wissen, ob Artikel 17 Absatz 6 der Sechsten Richtlinie es den Mitgliedstaaten gestattet, derartige Rechtsvorschriften über den Zeitraum von vier Jahren nach dem Inkrafttreten der Sechsten Richtlinie hinaus beizubehalten.

33. Zunächst ist der letztgenannte Punkt zu prüfen, da der Gerichtshof im Urteil Kommission/Frankreich wertvolle Hinweise zur Auslegung von Artikel 17 Absatz 6 gibt.

34. Wie bereits ausgeführt, ist Artikel 17 Absatz 6 Unterabsatz 2 der Sechsten Richtlinie nach dem Urteil Kommission/Frankreich dahin zu verstehen, daß die Mitgliedstaaten berechtigt sind, nationale Vorschriften beizubehalten, die das Vorsteuerabzugsrecht für Transportmittel ausschließen, die das Arbeitsgerät des Steuerpflichtigen darstellen.

35. Um zu diesem Schluß und zu dem Ergebnis zu kommen, daß dem betreffenden Mitgliedstaat keine Vertragsverletzung anzulasten war, haben Sie stillschweigend, aber zwangsläufig anerkannt, daß die Beibehaltung der fraglichen nationalen Rechtsvorschriften nach Ablauf des in Artikel 17 Absatz 6 Unterabsatz 1 vorgesehenen Zeitraums von vier Jahren rechtmäßig war. Diese Rechtsvorschriften waren nämlich 1996, als die Klage erhoben wurde, noch in Kraft, während die Frist von vier Jahren, die mit Inkrafttreten der Sechsten Richtlinie am 1. Januar 1978 begann, am 1. Januar 1982 ablief.

36. Dieses Ergebnis folgt unmittelbar aus dem Wortlaut der Vorschrift. Der Zeitraum von vier Jahren kann nur gegenüber dem Rat und nicht gegenüber den Mitgliedstaaten geltend gemacht werden, da er der Frist entspricht, innerhalb deren der Rat festlegen sollte, bei welchen Ausgaben kein Abzugsrecht besteht. Mit ihm sollte nicht festgelegt werden, innerhalb welcher Zeit die Mitgliedstaaten die von ihnen erlassenen Maßnahmen zum Ausschluß des Abzugsrechts aufheben müssen.

37. Wenn es einen Endtermin für die den Mitgliedstaaten erteilte Ermächtigung gibt, so liegt er nicht von vornherein fest, denn die nationalen Rechtsvorschriften können beibehalten werden, solange der Rat keine Liste der nicht abzugsfähigen Ausgaben erstellt hat.

38. Es gibt zwar einen Zusammenhang zwischen dem Recht zur Beibehaltung der nationalen Rechtsvorschriften und der Frist, innerhalb deren der Rat tätig werden muß, da er durch seine Entscheidung den nationalen Maßnahmen ein Ende setzt. Die Mißachtung der Frist durch den Rat kann jedoch die den Mitgliedstaaten eingeräumte Freiheit zur Beibehaltung ihres eigenen Systems nicht einschränken, denn in der Vorschrift ist keine die Gültigkeitsdauer der nationalen Rechtsvorschriften ausdrücklich einschränkende Frist vorgesehen.

39. Die mit Artikel 17 Absatz 6 der Sechsten Richtlinie verfolgten Ziele und der Aufbau des durch ihn geschaffenen Systems bestätigen diese streng wortlautbezogene Sichtweise.

40. Eines der Ziele der Sechsten Richtlinie besteht nach ihrer zwölften Begründungserwägung in der Harmonisierung der Steuerabzugsregelung. Gleichwohl wird den Mitgliedstaaten in der siebzehnten Begründungserwägung das Recht zuerkannt, in bestimmten Grenzen und unter bestimmten Bedingungen abweichende Sondermaßnahmen zu ergreifen, um Steuerhinterziehungen und Steuerumgehungen zu verhüten.

41. Um diese Grundsätze miteinander in Einklang zu bringen, müssen die nationalen Rechtsvorschriften über den Ausschluß vom Abzugsrecht in Kraft bleiben, solange keine harmonisierte Gemeinschaftsregelung erlassen wurde. Jeder rechtsfreie Raum in diesem Bereich, wie er bei unmittelbarer Anwendung eines generellen Abzugsrechts ohne vorherige Festlegung der nicht abzugsfähigen Ausgaben durch eine nationale oder gemeinschaftliche Rechtsnorm entstünde, würde betrügerischen Verhaltensweisen Vorschub leisten, da er es den Steuerpflichtigen ermöglichen würde, alle möglichen privaten Ausgaben ohne stichhaltigen Grund von ihren steuerbaren Umsätzen abzuziehen.

42. Sie haben daher die Ansicht vertreten, daß der Gemeinschaftsgesetzgeber das Erlöschen der den Mitgliedstaaten erteilten Ermächtigung nicht an den Ablauf der im ersten Unterabsatz vorgesehenen Frist von vier Jahren geknüpft hat, sondern an das tatsächliche Inkrafttreten der Vorschriften, zu deren Erlaß der Rat trotz des Ablaufs der Frist verpflichtet bleibt.

43. Die im ersten Unterabsatz vorgesehene Frist von vier Jahren kann somit gegenüber den Mitgliedstaaten nicht geltend gemacht werden.

44. Mehr noch als in bezug auf die Beurteilung der Tragweite der den Mitgliedstaaten erteilten Ermächtigung enthält das Urteil Kommission/Frankreich sehr genaue Ausführungen zur Art der Ausgaben, die diese gemäß Artikel 17 vom Abzugsrecht ausschließen dürfen.

45. Der den Mitgliedstaaten gewährte Spielraum erscheint in diesem Bereich besonders groß, denn das Urteil sieht unmißverständlich vor, daß Ausgaben für Transportmittel, die das Arbeitsgerät des Steuerpflichtigen darstellen, von jedem Abzug ausgeschlossen werden können.

46. Der Gerichtshof hat es ausdrücklich abgelehnt, zwischen privat genutzten und anderen Transportmitteln zu unterscheiden. Gestützt auf den Wortlaut von Artikel 17 Absatz 6 Unterabsatz 2 hat er ausgeführt, daß sich der Ausdruck „alle Ausschlüsse", der die Ausschlüsse bestimmter Ausgaben von der Abzugsfähigkeit betrifft, zu deren Beibehaltung die Mitgliedstaaten berechtigt sind, „auch auf Ausgaben mit streng geschäftlichem Charakter [bezieht]" [12].

47. Die Heranziehung einer solchen Unterscheidung zur Ermöglichung eines auf beruflich genutzte Gegenstände beschränkten Abzugs der Mehrwertsteuer könnte allerdings durch das Bestreben gerechtfertigt sein, die mit jedem Ausschluß der Abzugsfähigkeit verbundene Beeinträchtigung der Neutralität der Mehrwertsteuer zu begrenzen. Wird einem Wirtschaftsteilnehmer das Abzugsrecht verweigert, so bedeutet dies nämlich, daß ein dem eigentlichen Wesen der Mehrwertsteuer, das darin besteht, die Besteuerung auf den Mehrwert zu beschränken, der auf einer bestimmten Produktionsstufe erzeugt wird, zuwiderlaufender Kumulationseffekt hingenommen wird.

48. Die Befürchtung der Mitgliedstaaten, die Einhaltung der Trennungslinie zwischen ausschließlich beruflich und gemischt genutzten Fahrzeugen nicht gewährleisten zu können, da sich wirksame Kontrollen nur schwer durchführen lassen, veranlaßte den Gemeinschaftsgesetzgeber jedoch zum Erlaß einer Regelung, nach der Rechtsvorschriften beibehalten werden dürfen, die sowohl für die einen als auch für die anderen gelten [13].

49. Die gleiche Befürchtung liegt dem Fehlen einer nicht mehr an die mögliche Nutzung der fraglichen Transportmittel, sondern an die Art der wirtschaftlichen Tätigkeit anknüpfenden Unterscheidung zugrunde. Bei der Anwendung von Artikel 17 Absatz 6 spielt es nach der von Ihnen vorgenommenen Auslegung keine Rolle, daß die von einem Steuerpflichtigen erworbenen Fahrzeuge zu einer Tätigkeit eingesetzt werden, bei der keine Gefahr ihrer Verwendung zu privaten Zwecken besteht.

50. In den geltenden Vorschriften kommt nach ihrer Auslegung durch den Gerichtshof somit das Bestreben des Gemeinschaftsgesetzgebers zum Ausdruck, die finanziellen Interessen der Mitgliedstaaten — zumindest solange diese sich nicht darüber verständigt haben, bei welchen Ausgaben kein Recht auf Abzug der Mehrwertsteuer bestehen soll — nicht den Erfordernissen des ordnungsgemäßen Funktionierens und der Neutralität des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems zu opfern.

12 — A. a. O.

13 — Signifikanterweise hielt der Rat den von der Kommission im Jahr 1983 vorgelegten Vorschlag, wonach „Ausgaben für die Anschaffung, die Herstellung, die Einfuhr, das Leasing oder die Miete, die Verwendung, den Umbau, die Instandsetzung und Instandhaltung von Personenkraftwagen..." grundsätzlich vom Vorsteuerabzugsrecht ausgeschlossen sein sollten (Artikel 1 Absatz 1), unter diesem Blickwinkel für nicht ausreichend. Es ist richtig, daß Artikel 1 Absatz 2 des Entwurfs Ausnahmen für Fahrzeuge enthält, die für die entgeltliche Personenbeförderung, für den Fahrunterricht oder zum Vermieten bestimmt oder Wirtschaftsgüter des Vorratvermögens eines Unternehmens sind.

51. Das Recht der Mitgliedstaaten, die Abzugsfähigkeit bestimmter Ausgaben auszuschließen, kann folglich als sehr weitgehend bezeichnet werden.

52. Dieses Recht ist allerdings nicht unbegrenzt, da Artikel 17 Absatz 6 der Sechsten Richtlinie eine „Standstill-Klausel" enthält, mit der die im betreffenden Bereich am 1. Januar 1978, dem Tag des Inkrafttretens der Sechsten Richtlinie [14], geltenden nationalen Rechte festgeschrieben werden. Er erlaubt es den Mitgliedstaaten somit nicht, nach diesem Zeitpunkt die den Wirtschaftsteilnehmern durch die Ausschlüsse vom Abzugsrecht auferlegten Belastungen zu erhöhen.

53. Ferner setzt die Möglichkeit zur Beibehaltung nationaler Rechtsvorschriften nicht nur voraus, daß sie zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der Sechsten Richtlinie am 1. Januar 1978 anwendbar waren. Sie müssen auch mit den Bestimmungen der Zweiten Richtlinie in Einklang stehen, die in allen Mitgliedstaaten bis zum Inkrafttreten der Sechsten Richtlinie fortgalten [15].

54. Es wäre nämlich nicht hinnehmbar, wenn das Inkrafttreten der Sechsten Richtlinie, zu deren Zielen die Harmonisierung der Mehrwertsteuerabzugsregelung gehört [16], dazu führen würde, daß ein Mitgliedstaat nationale Vorschriften beibehalten darf, die den Verpflichtungen zuwiderlaufen, an die er nach der vorangegangenen Richtlinie, mit der ebenfalls eine Übereinstimmung der nationalen Mehrwertsteuersysteme angestrebt wurde [17], gebunden war.

55. Wie wir sehen werden, läßt aber auch die in der Zweiten Richtlinie vorgesehene Regelung den Mitgliedstaaten einen erheblichen Gestaltungsspielraum.

56. Zunächst ist darauf hinzuweisen, daß die Pflicht zur Einhaltung der Zweiten Richtlinie natürlich die Frage nach der Auslegung ihres Artikels 11 Absätze 1 und 4 zu anderen Zwecken als der bloßen Bestimmung der Regelung aufwirft, die während der Zeit ihrer Gültigkeit für steuerbare Umsätze galt.

57. In Artikel 11 Absatz 1 Buchstabe a wird der Grundsatz aufgestellt, daß die für Gegenstände und Dienstleistungen, die der Steuerpflichtige für Zwecke seines Unternehmens verwendet, in Rechnung gestellte Mehrwertsteuer abzugsfähig ist. Gemäß Artikel 11 Absatz 4 können bestimmte Gegenstände und bestimmte Dienstleistungen vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen werden, und zwar insbesondere die Gegenstände und Dienstleistungen, die ganz oder teilweise für den privaten Bedarf des Steuerpflichtigen oder seines Personals verwendet werden können.

58. Die Mitgliedstaaten können also beim Ausschluß vom Recht auf Abzug der

14 — Vgl. Nr. 7 der vorliegenden Schlußanträge.

15 — Artikel 37 der Sechsten Richtlinie.

16 — Zwölfte Begründungserwägung.

17 — Dritte Begründungserwägung.

Mehrwertsteuer das Wesen der Gegenstände oder Dienstleistungen berücksichtigen. Es liegt auf der Hand, daß sich ein Kraftfahrzeug seinem Wesen nach leicht für eine private Nutzung eignet, wobei es keine Rolle spielt, wozu es ursprünglich dienen sollte, während dies z. B. bei einer Werkzeugmaschine oder einer Vielzahl anderer ausschließlich beruflich zu nutzender Gegenstände natürlich nicht der Fall wäre.

59. Aus dem Wortlaut von Artikel 11 Absatz 4 geht im übrigen nicht hervor, daß sich der Ausschluß auf Gegenstände beschränken muß, die *tatsächlich* — teilweise oder ausschließlich — privat genutzt werden. Die Schwierigkeiten bei der Kontrolle scheinen den Gemeinschaftsgesetzgeber davon überzeugt zu haben, die Voraussetzung einer tatsächlichen Nutzung nicht aufzustellen. Es genügt somit, daß die Möglichkeit einer privaten Nutzung des fraglichen Gegenstands besteht, wie die Verwendung des Wortes „können" deutlich macht.

60. Hinzuzufügen ist, daß das im Wortlaut genannte Kriterium der privaten Verwendung von Gegenständen oder Dienstleistungen nicht die einzige Möglichkeit ist, wie das ihm vorangestellte Adverb „insbesondere" zeigt.

61. Aus all diesen Gründen erscheint es im vorliegenden Fall angesichts der Art der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Gegenstände angemessen, auf das Kriterium des Wesens des Gegenstands abzustellen.

62. Die Personenkraftwagen fallen folglich meines Erachtens unter die in Artikel 11 Absatz 4 der Zweiten Richtlinie behandelte Kategorie der Gegenstände, die ihrem Wesen nach für den privaten Bedarf des Steuerpflichtigen oder seines Personals verwendet werden können.

63. Die Mitgliedstaaten durften daher während der Geltung der Zweiten Richtlinie Rechtsvorschriften erlassen oder beibehalten, die die Abzugsfähigkeit bei derartigen Gegenständen ausschlossen, so daß der Gerichtshof feststellen konnte, daß sie nach dem Inkrafttreten der Sechsten Richtlinie zu deren Beibehaltung berechtigt waren.

Zur zweiten Richtlinie

64. Aus den vorstehenden Ausführungen ergibt sich, daß das Urteil Kommission/Frankreich eine unmittelbare Antwort auf die Punkte a), c) und d) der zweiten Frage gibt, mit denen der Court of Appeal von Ihnen im wesentlichen wissen möchte, ob die Tatsache, daß die Kraftfahrzeuge unabdingbare Hilfsmittel für die Ausübung der Tätigkeit des Steuerpflichtigen sind, Auswirkungen auf das Abzugsrecht hat.

65. Sowohl bei Fahrzeugen der den Royscot-Firmen oder den Mitgliedern der Harrison Group gehörenden Art, die vom vorlegenden Gericht als wesentliche Gegenstände des Unternehmens eingestuft wurden, als auch bei Fahrzeugen wie den Vorführwagen der Harrison Group, ohne die der Steuerpflichtige nach Ansicht des Court of Appeal sein Unternehmen nicht

betreiben könnte, oder Fahrzeugen wie denen der Domecq Group, ohne die das Personal des Steuerpflichtigen seine Aufgaben nicht wahrnehmen könnte, handelt es sich offenkundig um Transportmittel, die das Arbeitsgerät des Steuerpflichtigen im Sinne der Definition des Gerichtshofes darstellen.

66. Daß es sich nicht um ein bloßes Werkzeug, sondern um ein für die Ausübung der Tätigkeit des Unternehmens unabdingbares Hilfsmittel handelt, hat keinen Einfluß auf die Tragweite Ihrer Auslegung von Artikel 17 Absatz 6 Unterabsatz 2, wonach sich die Ausschlüsse, deren Beibehaltung gestattet wird, auch auf Ausgaben mit streng geschäftlichem Charakter beziehen können.

67. Die Klage der Kommission, die zum Urteil Kommission/Frankreich führte, beschränkte sich „auf die Fälle, in denen die betreffenden Gegenstände ‚derart notwendig sind, daß sie die Ausübung der beruflichen Tätigkeit selbst bedingen', die von den Fällen zu unterscheiden seien, in denen die Gegenstände ‚weitgehend zur Erleichterung der Ausübung der Tätigkeit beitragen'" [18].

68. Die Kommission vertrat die Ansicht, daß „nur diejenigen Ausgaben vom Recht auf Vorsteuerabzug ausgeschlossen werden [könnten], die von einem Steuerpflichtigen für Gegenstände und Dienstleistungen getätigt worden seien, die für die Ausübung seines Berufes nicht völlig unabdingbar seien" [19].

69. Daraus folgt, daß mit dem Begriff des Arbeitsgeräts des Steuerpflichtigen, mit dem der Gerichtshof die Transportmittel bezeichnete, bei denen die Mehrwertsteuer ebenfalls vom Abzug ausgeschlossen werden kann, ein Gegenstand gemeint ist, ohne den die Tätigkeit des Unternehmens gefährdet wäre, d. h. ein für die Tätigkeit des Steuerpflichtigen unabdingbares Hilfsmittel.

70. Die Unabdingbarkeit der Fahrzeuge für die Tätigkeit der Klägerinnen des Ausgangsverfahrens ändert auch nichts daran, daß es sich um Gegenstände handelt, die im Sinne von Artikel 11 Absatz 4 der Zweiten Richtlinie ganz oder teilweise für den privaten Bedarf des Steuerpflichtigen oder seines Personals verwendet werden können.

71. Die vom Gerichtshof vorgenommene Auslegung gibt auch eine eindeutige Antwort auf die Punkte b) und e) der zweiten Frage, in denen es darum geht, welche Folgen es hat, daß der Steuerpflichtige oder sein Personal die fraglichen Fahrzeuge nicht oder nur unter engen Voraussetzungen privat nutzen kann.

18 — Schlußanträge von Generalanwalt Jacobs zum Urteil Kommission/Frankreich, Nr. 7.

19 — Urteil Kommission/Frankreich, Randnr. 15.

72. Wie wir gesehen haben, ist die Befugnis der Mitgliedstaaten, alle Ausschlüsse vom Abzugsrecht beizubehalten, von der tatsächlichen Nutzung des Gegenstands unabhängig. Eine fehlende private Nutzung der Fahrzeuge verpflichtet die Mitgliedstaaten daher nicht dazu, das Recht auf Abzug der für ihren Erwerb aufgewendeten Beträge wieder einzuführen. Eine streng geregelte private Nutzung kann sie erst recht nicht dazu zwingen.

73. Die dritte Frage betrifft den Einfluß einer Aufteilung der auf die geschäftliche und die private Nutzung entfallenden Kosten für die Fahrzeuge auf das Abzugsrecht. Sie betrifft ferner den Einfluß der privaten Nutzung der Fahrzeuge durch die Angestellten in Form eines steuerbaren Umsatzes. Aus den vorstehenden Ausführungen ergibt sich aber, daß die Mitgliedstaaten unabhängig von der Verwendung der Kraftfahrzeuge zur Beibehaltung einer Regelung berechtigt sind, die die Abzugsfähigkeit der Mehrwertsteuer ausschließt. Da die dritte Frage somit gegenstandslos geworden ist, braucht sie meines Erachtens nicht beantwortet zu werden.

74. Die von mir im Anschluß an das Urteil Kommission/Frankreich vorgeschlagene Auslegung scheint mir beim Stand des geltenden Gemeinschaftsrechts die einzig mögliche, wenn auch nicht die beste zu sein. Wie Sie ausgeführt haben, gebieten der Wortlaut von Artikel 17 Absatz 6 und die Tatsache, daß sich die Mitgliedstaaten nicht über die für Ausgaben zur Personenbeförderung geltende Regelung einigen konnten, diese Lösung, solange sich der Rat nicht geäußert hat [20].

75. Ebenso wie die Kommission und wie Generalanwalt Jacobs in seinen Schlußanträgen zum Urteil Kommission/Frankreich bin ich der Meinung, daß „Vorschriften, nach denen Steuerpflichtigen der Vorsteuerabzug bei so bedeutenden Ausgabenkategorien verwehrt wird, einen ernsthaften Bruch mit der Funktionsweise und der Neutralität des Mehrwertsteuersystems dar[stellen]", und habe „Zweifel, ob die Gefahr von Steuerhinterziehungen den völligen Ausschluß dieser Gegenstände vom Mechanismus des Vorsteuerabzugs rechtfertigen kann" [21].

76. Es ist insbesondere mit Recht zu bedauern, daß der Ausschluß vom Abzugsrecht nicht untersagt ist, wenn die Fahrzeuge — wie beim Leasing — unmittelbar für die Tätigkeit des Steuerpflichtigen verwendet werden, ohne daß dieser die Möglichkeit hat, sie körperlich in Besitz zu nehmen. In einem solchen Fall ist eine private Nutzung der Fahrzeuge weder durch den Steuerpflichtigen noch durch sein Personal möglich, so daß die Betrugsgefahren unbedeutend sind.

77. Wie Generalanwalt Jacobs bin ich aber der Ansicht, „daß das Problem einer gesetzgeberischen Lösung zugeführt werden muß" [22]. Zum einen läßt die geltende Gemeinschaftsregelung, die im streitigen Punkt unmißverständlich ist, keine selektive Auslegung zu, auch wenn diese aus Zweckmäßigkeitserwägungen gerechtfertigt wäre. Zum anderen würde eine Ausle-

20 — A. a. O., Randnrn. 18 und 19.

21 — Nr. 23.

22 — A. a. O., Nr. 24.

gung durch die Rechtsprechung, die zwangsläufig von den tatsächlichen und rechtlichen Umständen des Ausgangsrechtsstreits abhängt, zahlreiche Zweifelsfragen in bezug auf die Übertragbarkeit der gefundenen Lösung auf andere Arten von Tätigkeiten oder Organisationsformen der Unternehmen aufwerfen. Schließlich und vor allem kommt in der anwendbaren Vorschrift mit dem eindeutigen Bestreben, die Beibehaltung aller in den nationalen Rechtsvorschriften vorgesehenen Ausschlüsse zu ermöglichen, der Wille der Mitgliedstaaten zum Ausdruck, in diesem Bereich keine Unterscheidung zuzulassen, solange keine Einigung in Form von Rechtsvorschriften der Gemeinschaft erzielt wurde.

78. Aus diesem Grund scheinen mir nur Rechtsvorschriften, die auf eine umfassende Harmonisierung des Abzugsrechts gerichtet sind, eine möglichst weitgehende Abzugsfähigkeit mit der Verhinderung von Betrugsgefahren in Einklang bringen zu können.

Ergebnis

79. In Anbetracht dieser Erwägungen schlage ich Ihnen vor, auf die vom Court of Appeal (England & Wales) vorgelegten Fragen wie folgt zu antworten:

1. Artikel 11 Absatz 4 der Zweiten Richtlinie 67/228/EWG des Rates vom 11. April 1967 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Struktur und Anwendungsmodalitäten des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems ermächtigte die Mitgliedstaaten, Rechtsvorschriften zu erlassen oder beizubehalten, die den Abzug der Mehrwertsteuer auf Kraftfahrzeuge ausschlossen, die der Steuerpflichtige im Rahmen seiner Tätigkeit nutzte.

Artikel 11 Absatz 4 der Zweiten Richtlinie 67/228 stand dem Recht der Mitgliedstaaten nicht entgegen, Rechtsvorschriften zu erlassen oder beizubehalten, die den Abzug der Mehrwertsteuer auf Kraftfahrzeuge ausschlossen, die der Steuerpflichtige im Rahmen seiner Tätigkeit nutzte,

— wenn diese Fahrzeuge ein für die Ausübung der Tätigkeit unabdingbares Hilfsmittel waren;

— wenn diese Fahrzeuge nicht privat genutzt werden konnten.

2. Das den Mitgliedstaaten durch Artikel 17 Absatz 6 Unterabsatz 2 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage eingeräumte Recht, alle Ausschlüsse vom Vorsteuerabzugsrecht beizubehalten, die in den in ihren zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der Sechsten Richtlinie 77/388 bestehenden innerstaatlichen Rechtsvorschriften vorgesehen sind, endet nicht mit Ablauf des Zeitraums von vier Jahren, innerhalb dessen der Rat gemäß Artikel 17 Absatz 6 Unterabsatz 1 der Sechsten Richtlinie 77/388 Bestimmungen zur Festlegung der Ausgaben zu erlassen hatte, bei denen die Mehrwertsteuer nicht abziehbar ist, sondern mit dem Inkrafttreten dieser Bestimmungen.

3. Artikel 17 Absatz 6 Unterabsatz 2 der Sechsten Richtlinie 77/388 berechtigt die Mitgliedstaaten, Rechtsvorschriften, die den Abzug der Mehrwertsteuer auf Kraftfahrzeuge ausschließen, die der Steuerpflichtige im Rahmen seiner Tätigkeit nutzt, so lange beizubehalten, bis die vom Rat gemäß Artikel 17 Absatz 6 Unterabsatz 1 der Sechsten Richtlinie 77/388 zu erlassenden Bestimmungen zur Festlegung der Ausgaben, bei denen die Mehrwertsteuer nicht abziehbar ist, in Kraft getreten sind.

Artikel 17 Absatz 6 Unterabsatz 2 der Sechsten Richtlinie 77/388 steht dem Recht der Mitgliedstaaten nicht entgegen, Rechtsvorschriften beizubehalten, die den Abzug der Mehrwertsteuer auf Kraftfahrzeuge ausschließen, die der Steuerpflichtige im Rahmen seiner Tätigkeit nutzt,

— wenn diese Fahrzeuge ein für die Ausübung der Tätigkeit unabdingbares Hilfsmittel sind;

— wenn diese Fahrzeuge nicht privat genutzt werden können.