SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS FRANCIS G. JACOBS
vom 2. März 1989 *

Herr Präsident,
meine Herren Richter!

1. Diese Rechtssache gelangt vor den Gerichtshof im Wege eines Ersuchens um Vorabentscheidung über die Auslegung der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie (Sechste Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 (77/388/EWG) zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuer — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage, ABl. 1977, L 145, S. 1). Es geht um die steuerliche Behandlung eines Betriebs-Pkw, soweit dieser vom Eigentümer des Unternehmens privat genutzt wurde. Die Schwierigkeit des Falles ergibt sich aus der Tatsache, daß der Wagen gebraucht von einem Privatmann gekauft wurde, der nicht mehrwertsteuerpflichtig war.

2. Artikel 2 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie sieht folgendes vor:

„Der Mehrwertsteuer unterliegen:

1) Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Inland gegen Entgelt ausführt;

2) die Einfuhr von Gegenständen."

Artikel 6 der Richtlinie sieht unter anderem vor:

„1) Als Dienstleistung gilt jede Leistung, die keine Lieferung eines Gegenstands im Sinne des Artikels 5 ist.

...

2) 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 hat;

b) ...

Die Mitgliedstaaten können Abweichungen von diesem Absatz vorsehen, sofern solche Abweichungen nicht zu Wettbewerbsverzerrungen führen."

3. In Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe c der Richtlinie wird die Besteuerungsgrundlage definiert:

* Originalsprache: Englisch.

„Die Besteuerungsgrundlage ist: ... bei den in Artikel 6 Absatz 2 genannten Umsätzen der Betrag der Ausgaben des Steuerpflichtigen für die Erbringung der Dienstleistung."

4. Die Bundesrepublik Deutschland hatte die Sechste Richtlinie spätestens am 1. Januar 1979 anzuwenden (Artikel 1 in der durch die Richtlinie 78/583 geänderten Fassung; ABl. 1978, L 194, S. 16).

5. § 1 Absatz 1 Nr. 2 Buchstabe b des deutschen Umsatzsteuergesetzes von 1980 bestimmt unter der Überschrift „Steuerbare Umsätze": „Der Umsatzsteuer unterliegen die folgenden Umsätze: ... der Eigenverbrauch im Erhebungsgebiet. Eigenverbrauch liegt vor, wenn ein Unternehmer ... im Rahmen seines Unternehmens sonstige Leistungen der in § 3 Absatz 9 bezeichneten Art für Zwecke ausführt, die außerhalb des Unternehmens liegen ..." § 3 Absatz 9 bestimmt unter der Überschrift „Lieferung, sonstige Leistungen": „Sonstige Leistungen sind Leistungen, die keine Lieferungen sind. Sie können auch in einem Unterlassen oder im Dulden einer Handlung oder eines Zustandes bestehen."

6. Es ist festzustellen, daß die Bestimmungen des § 1 Absatz 1 Nr. 2 Buchstabe b des deutschen Gesetzes denjenigen des Artikels 6 Absatz 2 Buchstabe a der Richtlinie im wesentlichen ähneln, mit einer Ausnahme: Die Richtlinie macht die Steuerpflicht von der Bedingung abhängig, daß der betreffende Gegenstand zum Abzug der Mehrwertsteuer berechtigt hat, während das deutsche Recht keine solche Bedingung enthält.

7. Dr. Heinz Kühne, der Kläger des Ausgangsverfahrens, ist Rechtsanwalt. Er kaufte von einem Privatmann, der nicht mehrwertsteuerpflichtig war, einen Pkw. Der Wagen wurde teilweise für seinen Betrieb und teilweise von ihm privat genutzt. Das Finanzamt München III, Beklagter des Ausgangsverfahrens, bezog bei der Veranlagung zur Umsatzsteuer der Rechtsanwaltspraxis des Dr. Kühne für 1981 die private Nutzung des Betriebs-Pkw ein. Dr. Kühne legte Einspruch gegen diese Veranlagung ein und hatte insoweit Erfolg, als das Finanzamt die private Nutzung des Betriebs-Pkw nur noch mit 25 % der Gesamtaufwendung statt mit 40 % ansetzte und die Umsatzsteuer entsprechend ermäßigte. Da der Einspruch im übrigen erfolglos blieb, erhob der Kläger Klage. Er war der Auffassung, die Eigenverbrauchsbesteuerung dürfe nur aus den reinen Betriebskosten des Pkw erfolgen, nicht aber aus der Abschreibung, da der Pkw von einem Privatmann gekauft worden sei, von dem er keine Rechnung habe bekommen können, auf deren Grundlage ein Vorsteuerabzug möglich gewesen wäre. Würde die anteilige Abschreibung für die private Nutzung nochmals im Wege der Eigenverbrauchsbesteuerung der Umsatzsteuer unterworfen, so würde die Umsatzsteuer insoweit doppelt erhoben, was systemwidrig wäre.

8. Für die Entscheidung des bei ihm anhängigen Rechtsstreits hat das Finanzgericht München dem Gerichtshof mit Beschluß vom 9. Dezember 1987, bei der Kanzlei des Gerichtshofes eingegangen am 16. Februar 1988, einige Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt. Diese lauten folgendermaßen:

„I — Wie ist Artikel 6 Absatz 2 der Sechsten Richtlinie auszulegen?

1) Ist durch den konditionalen Nebensatz „wenn dieser Gegenstand zum vollen oder teilweisen Abzug der Mehrwertsteuer berechtigt hat"

a) die Besteuerung des Eigenverbrauchs nur in den Fällen ausgeschlossen, in denen die Vorsteuer wegen einer steuerfreien Verwendung des Gegenstands im Unternehmen nicht abziehbar ist (§ 15 Absatz 2 UStG) bzw. wegen einer anderen Verwendung des Gegenstands als für Zwecke der besteuerten Umsätze des Unternehmers (Artikel 17 Absatz 2 der Sechsten Richtlinie), oder

b) ist sie auch dann ausgeschlossen, wenn die Vorsteuer aus anderen Gründen nicht abgezogen werden konnte, z. B. wegen Erwerbs von einem Nichtunternehmer?

Bei Bejahung der Frage 1 b:

2) Hat im Sinne des Artikels 6 Absatz 2 Satz 1 Buchstabe a ein Gegenstand zum teilweisen Abzug der Mehrwertsteuer berechtigt, wenn der Steuerpflichtige zwar nicht für die von ihm empfangene Lieferung des Gegenstands, wohl aber für Dienstleistungen bzw. Lieferungen, die er von anderen Unternehmern zur Erhaltung (Reparatur, Wartung usw.) oder zum Gebrauch (Treibstoffe, Schmiermittel usw.) des Gegenstands in Anspruch genommen bzw. erhalten hat, Mehrwertsteuer abziehen konnte?

3) Bei Verneinung der Frage 2:

a) Erlaubt Artikel 6 Absatz 2 Satz 2 den Mitgliedstaaten Abweichungen nur in der Form, daß sie auf die Besteuerung der Verwendung von Gegenständen im Sinne des Satzes 1 Buchstabe a ganz oder teilweise verzichten, oder

b) sind sie auch befugt, diese Verwendung ohne Rücksicht darauf zu besteuern, ob der verwendete Gegenstand zum vollen oder teilweisen Abzug der Mehrwertsteuer berechtigt hat?

II — Bei Bejahung der Frage I 3 a:

1) Hat der deutsche Gesetzgeber die Sechste Richtlinie nicht ordnungsgemäß in sein nationales Recht umgesetzt, weil er durch § 1 Absatz 1 Nr. 2 Buchstabe b UStG 1980 die Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Gegenstands der Mehrwertsteuer unterwirft, auch wenn dieser Gegenstand weder zum vollen noch zum teilweisen Abzug der Mehrwertsteuer berechtigt hat?

Bei der Bejahung der Frage 1:

2) Kann sich ein Steuerpflichtiger gegenüber den für Abgabenangelegenheiten zuständigen Gerichten der Bundesrepublik Deutschland auf Artikel 6 Absatz 2

Satz 1 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie in seiner Auslegung durch den Gerichtshof berufen?

III — Bei Bejahung der Fragen I 1 a, I 2 oder I 3 b oder bei Verneinung der Fragen II 1 oder II 2:

Wie ist Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe c der Sechsten Richtlinie auszulegen? Gehören zu den Ausgaben alle für die Dienstleistung aufgewendeten Kosten des Steuerpflichtigen oder nur die von ihm gezahlten — gegebenenfalls anteiligen — Entgelte für Lieferungen und Dienstleistungen, soweit diese zum Abzug der Mehrwertsteuer berechtigt haben?"

9. Schriftliche Erklärungen sind von der Kommission zugunsten des Steuerzahlers und von der portugiesischen Regierung zugunsten der Steuerbehörden eingereicht worden. Die Argumentation der Kommission geht dahin, daß die Besteuerung eines Umsatzes, der schon aus einem früheren Vermarktungsstadium ein Restelement nicht abgezogener Steuer enthalte, eine dem Mehrwertsteuersystem zuwiderlaufende Doppelbesteuerung mit sich bringe. Eine solche Doppelbesteuerung könne sich in dem Fall ergeben, daß ein Gegenstand, wie im vorliegenden Fall, beim Kauf von einem Nichtsteuerpflichtigen aus dem Wirtschaftszyklus genommen und später wieder in den Wirtschaftszyklus eingebracht werde, wenn ein Steuerpflichtiger, der Umsatzsteuer zahlen müsse, jedoch keine Vorsteuer abziehen könne, ihn gebraucht kaufe. Nach Auffassung der Kommission verstößt ein nationales Gesetz, das zu einer solchen Doppelbesteuerung führt, gegen die Sechste Richtlinie.

10. Die portugiesische Regierung hingegen führt aus, die Grundregel, die die Sechste Richtlinie aufstelle, sei die, daß kein Abzug erfolgen könne, wenn kein steuerbarer Umsatz gegeben sei, wie in dem Fall, in dem Waren von einem Nichtsteuerpflichtigen gekauft würden. Das Argument geht im wesentlichen dahin, man könne in einem solchen Fall nicht von einem Recht auf Vorsteuerabzug sprechen und eine solche Interpretation führe in bestimmten Fällen zu einer „versteckten Besteuerung", abgesehen davon, daß sie zu einer Doppelbesteuerung führe, die dem Geist des Mehrwertsteuersystems zuwiderlaufe. Dies sei das in der Sechsten Richtlinie, insbesondere in Artikel 17 Absatz 2, niedergelegte System, und die Richtlinie habe die versteckte Besteuerung nicht berücksichtigt. Die Tatsache, daß eine besondere Richtlinie für erforderlich gehalten worden sei, um den Fall der Gebrauchtgegenstände zu regeln, sei ein Beweis für das Bestehen dieser Grundregel. Die Bundesregierung, die keine schriftlichen Erklärungen eingereicht hat, jedoch in der mündlichen Verhandlung vertreten war, folgt ausdrücklich der Argumentation der portugiesischen Regierung und vertritt die Auffassung, auch wenn eine Besteuerung wie die vorliegende zu einer systemwidrigen Doppelbesteuerung führe, so müsse diese Doppelbesteuerung im gegenwärtigen Zeitpunkt doch akzeptiert werden, da das Mehrwertsteuersystem in der Gemeinschaft noch nicht vollständig harmonisiert sei.

11. Zunächst sollte klargestellt werden, daß die Besteuerung im vorliegenden Fall, obwohl sie im Zusammenhang mit einem Pkw erfolgt, nicht eine Lieferung von Gegenständen betrifft, sondern eine Erbringung von Dienstleistungen, in Form der privaten Nutzung eines Betriebs-Pkw. Die Nutzung des Pkw ist eine einfache Möglichkeit, um die Art des Umsatzes zu beschreiben: Artikel 6 Absatz 2 Buchstabe a bezieht sich ausdrück-

lich auf „die Verwendung eines ... Gegenstands". Außerdem liegt in Wirklichkeit keine Leistung vor, auf die sich die Besteuerung bezieht: Es wird kein geschäftlicher Gewinn gemacht, kein Geld wechselt den Besitzer, keine Rechnung wird ausgestellt. Sowohl nach der Richtlinie als auch nach deutschem Recht besteht nur eine fiktive Erbringung von Dienstleistungen. So sieht die Richtlinie in Artikel 6 Absatz 2 vor, daß die genannten Vorgänge „Dienstleistungen gegen Entgelt ... gleichgestellt [werden]". Durch diese Gleichstellungsbestimmung der Richtlinie soll verhindert werden, daß ein Steuerpflichtiger, der den Vorsteuerabzug bei Waren durchgeführt hat, diese tatsächlich einem Endverbraucher steuerfrei zugänglich macht. Gemäß den Begründungserwägungen des Vorschlags für die Sechste Richtlinie (*Bulletin der Europäischen Gemeinschaften,* Beilage 11/73, S. 11) ist nach dieser Bestimmung „die Besteuerung ..., um eine Doppelbesteuerung zu vermeiden, nur dann vorgeschrieben, wenn der verwendete Gegenstand zum Abzug der bei seinem Erwerb erhobenen Steuer geführt hat".

12. Artikel 6 Absatz 2 Buchstabe a der Richtlinie ist nur anwendbar, „wenn dieser Gegenstand zum vollen oder teilweisen Abzug der Mehrwertsteuer berechtigt hat". Wenn eine Dienstleistung, wie die Nutzung eines Pkw, von einem Steuerpflichtigen erbracht wird, der den Pkw von einem anderen Steuerpflichtigen auf normale Art erworben hat, wird die Mehrwertsteuer beim Kauf bezahlt und kann vom Käufer abgezogen werden, womit die Bedingung des Artikels 6 Absatz 2 Buchstabe a erfüllt ist. Die Nutzung des Pkw ist dann steuerpflichtig. Es taucht jedoch das Problem auf, ob diese Bedingung erfüllt ist, wenn die Vorsteuer nicht abgezogen werden kann, weil der betreffende Gegenstand von einem Nichtsteuerpflichtigen gebraucht gekauft wurde. Darum geht es in der ersten Vorlagefrage in dieser Rechtssache.

13. Meines Erachtens ist unter der „Mehrwertsteuer", auf die in dem Satz „wenn dieser Gegenstand zum vollen oder teilweisen Abzug der Mehrwertsteuer berechtigt hat" Bezug genommen wird, jede Mehrwertsteuer gemeint, die in den aufeinanderfolgenden Vermarktungsstadien angefallen ist und im Preis des Gegenstandes enthalten ist. Der Begriff „zum ... Abzug ... berechtigt" in demselben Satz ist im Zusammenhang mit den Bestimmungen der Sechsten Richtlinie über den Vorsteuerabzug in Abschnitt IX (Artikel 17 bis 20) zu sehen; Artikel 6 Absatz 2 Buchstabe a ist so folgendermaßen zu lesen: „Wenn dieser Gegenstand zum vollen oder teilweisen Abzug der Mehrwertsteuer gemäß den Artikeln 17 und 18 dieser Richtlinie berechtigt hat". Wie der Gerichtshof in der Rechtssache 268/83 (Rompelman/Minister van Financiën, Slg. 1985, 655, Randnr. 19) ausgeführt hat, soll „der Unternehmer durch die Regelung über den Vorsteuerabzug vollständig von der im Rahmen seiner wirtschaftlichen Tätigkeit geschuldeten oder entrichteten Mehrwertsteuer entlastet werden. Das gemeinsame Mehrwertsteuersystem gewährleistet daher, daß alle wirtschaftlichen Tätigkeiten, sofern sie der Mehrwertsteuer unterliegen, unabhängig von ihrem Zweck und ihrem Ergebnis in völlig neutraler Weise steuerlich belastet werden." Die Klausel „wenn dieser Gegenstand zum vollen oder teilweisen Abzug der Mehrwertsteuer berechtigt hat" in Artikel 6 Absatz 2 Buchstabe a muß in angemessener Form gewichtet werden und ist im Lichte dieser Zielsetzung auszulegen, weshalb ich dem Argument der Bundesregierung, die Besteuerung hänge nicht vom Vorliegen oder Fehlen des Abzugs ab, nicht folgen kann. Die portugiesische Regierung argumentiert, wenn ich es recht verstehe, dahin, daß die Situation, wenn der Gegenstand von einem Nichtsteuerpflichtigen weiterverkauft werde, völlig außerhalb des Anwendungsbereichs des Artikels 17 liege, da der Umsatz per definitionem kein steuerbarer sei und folglich die in Artikel 6 Absatz 2 Buchstabe a aufgestellte Bedingung der Abzugsberechtigung irrelevant sei. Ich

halte dieses Argument nicht für zutreffend, da eine solche Interpretation eine wesentliche Einschränkung des Artikels 6 mit sich brächte, für die sich keine Grundlage in der Richtlinie findet: Die Wendung „zum vollen oder teilweisen Abzug berechtigt" in Artikel 6 Absatz 2 Buchstabe a ist weit gefaßt und schließt nicht irgendeine Gruppe von Umsätzen aus. Meines Erachtens sind die Artikel 17 und 18 bei zutreffender Auslegung anzuwenden, und es stellt sich die Frage, ob der betreffende Umsatz (der Kauf eines Gebrauchtwagens von einem Nichtsteuerpflichtigen) gemäß diesen Artikeln ein Recht auf Vorsteuerabzug eröffnete. Gemäß Artikel 17 Absatz 2 ist der Steuerpflichtige unter anderem befugt, die entrichtete Mehrwertsteuer für Gegenstände abzuziehen, „die ihm von einem anderen Steuerpflichtigen geliefert wurden". Es wird jedoch keine Regelung getroffen für den Abzug bei Gegenständen, die von einem Nichtsteuerpflichtigen geliefert wurden, wie es bei einem von einer Privatperson gekauften gebrauchten Pkw der Fall ist. Weiter muß der Steuerpflichtige, um ein solches Recht auf Vorsteuerabzug ausüben zu können, gemäß Artikel 18 Absatz 1 Buchstabe a eine nach Artikel 22 Absatz 3 ausgestellte Rechnung besitzen. Das nationale Gericht stellte fest, daß der Steuerzahler im vorliegenden Fall keine solche Rechnung für den fraglichen Pkw erlangen konnte. Deshalb ist die Mehrwertsteuer für einen Pkw in einem Fall wie dem vorliegenden nicht abziehbar.

14. Meines Erachtens folgt hieraus, daß die in Artikel 6 Absatz 2 Buchstabe a aufgestellte Bedingung der Abzugsfähigkeit nicht erfüllt ist, mit dem Ergebnis, daß grundsätzlich die private Nutzung eines Pkw wie des im vorliegenden Fall in Rede stehenden nicht in den Anwendungsbereich des Artikels 6 Absatz 2 Buchstabe a fällt, wonach sie einer Dienstleistung gegen Entgelt gleichgestellt würde. Dieses Ergebnis steht im Einklang mit der Zielsetzung des Artikels 6 Absatz 2 Buchstabe a, die dahin geht, die Nichtbesteuerung zu verhindern, da keine Gefahr einer Nichtbesteuerung besteht, wenn der fragliche Gegenstand, wie im vorliegenden Fall, die in den früheren Vermarktungsstadien aufgelaufene Mehrwertsteuer enthält und der Steuerpflichtige die Mehrwertsteuer nicht abziehen kann.

15. Anders als einfachere Gegenstände kann ein Pkw nur mit Treibstoff und Schmiermitteln genutzt werden; er muß außerdem regelmäßig repariert und gewartet werden. Nimmt man an, daß die Mehrwertsteuer auf Treibstoff, Schmiermittel, Reparaturen, Wartung usw. für den Pkw zum Abzug berechtigt, so stellt sich also die weitere Frage, ob dies bedeutet, daß die Mehrwertsteuer für den Pkw selbst „zum teilweisen Abzug" im Sinne des Artikels 6 Absatz 2 Buchstabe a berechtigt, so daß die Nutzung des Pkw selbst in den Anwendungsbereich der Besteuerung gemäß dieser Bestimmung fällt (Frage I.2.)

16. Obwohl dies im Vorlagebeschluß nicht als eine Tatsache angeführt wird, ergibt sich aus ihm doch implizit und ist jedenfalls höchst wahrscheinlich, daß die verschiedenen Gegenstände und Dienstleistungen, die im Zusammenhang mit dem Betrieb des Pkw geliefert wurden, anders als der Pkw selbst von Steuerpflichtigen erlangt wurden, die Rechnungen ausstellen konnten, auf deren Grundlage die Vorsteuer abgezogen werden kann. In diesem Fall wäre die Bedingung, daß der Gegenstand „zum vollen oder teilweisen Abzug" der Mehrwertsteuer berechtigt hat, im Hinblick auf diese Umsätze erfüllt, mit dem Ergebnis, daß die im Zusammenhang mit dem Betrieb des Pkw gelieferten Gegenstände und erbrachten Dienstleistungen, obwohl die Nutzung des Pkw selbst nicht steuerpflichtig war, in den Anwendungsbereich der Besteuerung gemäß Artikel 6 Absatz 2 Buchstabe a fallen würden, wenn sie nicht in den Anwendungsbereich der Besteuerung gemäß Artikel 5 Absatz 6 fallen würden, der für die Lieferung

von Gegenständen eine analoge Besteuerung unter einer identischen Voraussetzung hinsichtlich der Abzugsfähigkeit vorsieht.

17. Soweit diese Lieferungen von Gegenständen und diese Erbringung von Dienstleistungen gemäß Artikel 5 Absatz 6 oder gemäß Artikel 6 Absatz 2 Buchstabe a steuerpflichtig sind, ist die anzuwendende Besteuerungsgrundlage in der Richtlinie, nämlich in Artikel 11, geregelt. Die Tatsache jedoch, falls es eine Tatsache ist, daß sie steuerpflichtig sind, ist eine von der steuerlichen Behandlung des Pkw selbst unabhängige Angelegenheit und genügt nicht, um die Eigennutzung des Pkw in den Anwendungsbereich des Artikels 6 Absatz 2 Buchstabe a einzubeziehen.

18. Wenn sich also aus den vorangehenden Überlegungen ergibt, daß die Nutzung des Pkw selbst nach der Richtlinie nicht besteuert wird und nur die Lieferungen von Gegenständen und die Erbringung von Dienstleistungen im Zusammenhang mit dem Betrieb des Pkw steuerpflichtig sind, für den der Steuerpflichtige zum Abzug der Vorsteuer berechtigt war, so wäre die Frage der Besteuerung des Eigenverbrauchs in einer Art beantwortet, die weder zu einer Kumulativbesteuerung noch zu einem unbesteuerten Endverbrauch führen würde. Dieses Ergebnis wäre deshalb völlig systemkonform.

19. Es stellt sich dann die Frage, welche Bedeutung Artikel 6 Absatz 2 Satz 2 hat, wonach die „Mitgliedstaaten ... Abweichungen von diesem Absatz vorsehen [können], sofern solche Abweichungen nicht zu Wettbewerbsverzerrungen führen" (Gegenstand der Frage I.3.). Das vorlegende Gericht hat Zweifel geäußert, ob diese Bestimmung den Gesetzgeber des jeweiligen Mitgliedstaates nur ermächtigt, Abweichungen zugunsten des Steuerpflichtigen vorzusehen, nämlich in dem Sinne, daß er auf die Besteuerung der Verwendung von Gegenständen im Sinne des Artikels 6 Absatz 2 Satz 1 Buchstabe a ganz oder teilweise verzichten kann, oder ob sie auch Abweichungen zu Lasten des Steuerpflichtigen zuläßt, in dem Sinne, daß die Besteuerung ohne Rücksicht darauf vorgesehen werden kann, ob der verwendete Gegenstand zum vollen oder teilweisen Abzug der Mehrwertsteuer berechtigt hat.

20. Meines Erachtens ist Artikel 6 Absatz 2 Satz 2, da es sich um eine Ausnahmebestimmung handelt, eng auszulegen, und das mit der Richtlinie verfolgte Ziel der Harmonisierung erfordert es, daß die den Mitgliedstaaten eingeräumten Abweichungsmöglichkeiten restriktiv verstanden werden (siehe Rechtssache 249/84, Profant, Slg. 1985, 3237, 3257 f., insbesondere Randnr. 25). Demgemäß sollte die engere der beiden von dem nationalen Gericht erwähnten möglichen Auslegungen angewandt werden, so daß die Mitgliedstaaten Abweichungen nur vorsehen können, indem sie auf die Besteuerung der Verwendung von Gegenständen im Sinne des Artikels 6 Absatz 2 Buchstabe a verzichten.

21. Selbst wenn Artikel 6 Absatz 2 Satz 2 so verstanden würde, daß er es den Mitgliedstaaten freistellt, die Besteuerung nach Artikel 6 Absatz 2 Buchstabe a unabhängig davon vorzusehen, ob die Mehrwertsteuer für den betreffenden Gegenstand zum vollen oder teilweisen Abzug der Mehrwertsteuer berechtigt hat, würde diese Ermächtigung durch die Bestimmung eingeschränkt, daß eine solche Besteuerung nicht „zu Wettbewerbsverzerrungen führen" darf. In diesem Zusammenhang hat der Gerichtshof in der Rechtssache 16/84 (Kommission/Niederlande, Slg. 1985, 2355, 2371, Randnr. 18) und in der Rechtssache 17/84 (Kommis-

sion/Irland, Slg. 1985, 2375, 2380, Randnr. 14) ausgeführt: „Die Gebrauchtgegenstände, die wieder in den Handel gebracht werden, werden daher erneut besteuert, während die Gebrauchtgegenstände, die unmittelbar von einem Verbraucher an den anderen veräußert werden, lediglich mit der Steuer belastet bleiben, die bei dem ersten Verkauf an einen nichtsteuerpflichtigen Verbraucher angefallen ist. Insbesondere bei hohen Mehrwertsteuersätzen führt diese unterschiedliche Behandlung zu einer Verzerrung des Wettbewerbs zwischen Direktverkäufen eines Verbrauchers an einen anderen und Geschäften, die über den normalen Handel abgewickelt werden; sie benachteiligt somit die Handelskreise, für die Geschäfte mit Gebrauchsgeständen eine gewisse Bedeutung besitzen, insbesondere den Kraftfahrzeughandel." Bei dieser Konzeption der Wettbewerbsverzerrung würde ein Mitgliedstaat den Wettbewerb verzerren, wenn er von der Bedingung der Abzugsfähigkeit nach Artikel 6 Absatz 2 Buchstabe a abweichen würde, indem er eine Besteuerung für Gebrauchtgegenstände vorsähe, für die die Mehrwertsteuer nicht abgezogen werden konnte. Ich bin demgemäß der Auffassung, daß Artikel 6 Absatz 2 Satz 2 einer Besteuerung der Verwendung von Gegenständen im Sinne des Artikels 6 Absatz 2 Buchstabe a durch die Mitgliedstaaten entgegenstünde, wenn es sich bei diesen Gegenständen um von einem Nichtsteuerpflichtigen gekaufte Gebrauchtgegenstände handelte.

22. Im Zusammenhang mit Gebrauchtgegenständen sollte auch die Bedeutung des Artikels 32 beachtet werden, auch wenn das nationale Gericht nicht danach gefragt hat. Der Rat war nämlich zum Zeitpunkt des Erlasses der Sechsten Richtlinie nicht in der Lage, sich über ein Steuersystem für Gebrauchtgegenstände zu einigen; die Vorschläge der Kommission zu diesem System wurden im *Bulletin der Europäischen Gemeinschaften*, Beilage 11/73, S. 23 bis 24 und 50, niedergelegt und erklärt. Hinsichtlich der Gebrauchtgegenstände sieht Artikel 32 der Richtlinie folgendes vor:

„Der Rat erläßt vor dem 31. Dezember 1977 auf Vorschlag der Kommission einstimmig die gemeinschaftliche Regelung für die Besteuerung von Gebrauchtgegenständen, Kunstgegenständen, Antiquitäten und Sammlungsstücken.

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

23. Der Rat hat jedoch noch keine Richtlinie über Gebrauchtgegenstände erlassen, obwohl die Kommission im Januar 1978 einen Vorschlag vorlegte (ABl. 1978, C 26, S. 2), der im Jahre 1979 geändert (ABl. 1979, C 136, S. 8) und offensichtlich im November 1987 zurückgezogen wurde. Die Kommission hat kürzlich einen neuen Vorschlag für eine Richtlinie zu diesem Thema vorbereitet (ABl. 1989, C 76, S. 10). Somit sind zum gegenwärtigen Zeitpunkt die Gemeinschaftsbestimmungen über die mehrwertsteuerliche Behandlung von Gebrauchtgegenständen noch immer unvollständig.

24. Hinsichtlich der möglichen Wirkung des Artikels 32 sind drei Gesichtspunkte zu erörtern. Zunächst könnte vorgebracht wer-

den, daß es sich bei den Gebrauchtgegenständen um ein ganz vom Anwendungsbereich der Sechsten Richtlinie ausgenommenes besonderes Gebiet handele. Der ausdrückliche Wortlaut des Artikels 32 enthält einen solchen Ausschluß jedoch nicht. Er fordert den Gemeinschaftsgesetzgeber nur auf, ein gemeinschaftliches System für diese Gegenstände zu erlassen. Hieraus zu schließen, daß Gebrauchtgegenstände bis zum Erlaß dieses Systems von der Richtlinie ausgeschlossen seien, könnte die Richtlinie teilweise wirkungslos machen, insbesondere, wenn der Gemeinschaftsgesetzgeber, wie im vorliegenden Fall, lange nach Ablauf der Frist untätig bleibt. Die bessere Ansicht, die auch eher mit der Wirksamkeit der Richtlinie im Einklang steht, ist die, daß die Richtlinie, nur mit Ausnahme von Artikel 32 Absatz 2 — auf den ich noch zu sprechen komme —, auf Gebrauchtgegenstände anwendbar ist, soweit ihre Bestimmungen sich dazu eignen, bis der Gemeinschaftsgesetzgeber ein gemeinschaftliches Steuersystem für Gebrauchtgegenstände erläßt. Nach dieser Ansicht ist Artikel 32 Absatz 1 für Fälle, die Gebrauchtgegenstände betreffen, völlig irrelevant.

25. Der zweite Gesichtspunkt ist der, daß Artikel 32 auf Fälle anwendbar sein könnte, die die Lieferung von Gebrauchtgegenständen betreffen, jedoch in einem Fall, der die Erbringung von Dienstleistungen betrifft, also auch im vorliegenden Fall, unanwendbar ist. Die Kommission und die Bundesregierung vertreten diese Auffassung. Sie steht im Einklang mit der Tatsache, daß in dem Vorschlag von 1978, bei seiner Änderung im Jahre 1979 sowie in dem letzten Vorschlag der Kommission für eine Richtlinie über die Besteuerung von Gebrauchtgegenständen nur die Lieferung von Gegenständen und nicht die Erbringung von Dienstleistungen behandelt wird. Ich halte es jedoch für nicht erforderlich, zu diesem Argument eine abschließende Meinung zu äußern.

26. Drittens wurde bemerkt, daß der Rat noch nicht das Erfordernis des Artikels 32 Absatz 1 erfüllt hat, eine gemeinschaftliche Regelung für die Besteuerung von Gebrauchtgegenständen zu erlassen. Deshalb gilt weiter gemäß Artikel 32 Absatz 2, daß „Mitgliedstaaten, die auf diesem Gebiet bei Inkrafttreten dieser Richtlinie eine Sonderregelung anwenden, diese beibehalten [können]"; und man könnte sich fragen, ob Rechtsvorschriften wie die streitigen deutschen als eine „Sonderregelung" gemäß dieser Bestimmung zulässig sind. Aus dem Wortlaut des § 1 Absatz 1 Nr. 2 Buchstabe b oder des § 3 Absatz 9 des deutschen Umsatzsteuergesetzes ergibt sich jedoch keine besondere Bezugnahme auf Gebrauchtgegenstände. Die Bestimmungen sind völlig allgemein formuliert. Selbst bei weitester Auslegung scheint es mir unmöglich, irgendeine Bestimmung des nationalen Rechts, die ganz allgemein gefaßt ist und sich nicht speziell auf Gebrauchtgegenstände bezieht, als eine „Sonderregelung" für Gebrauchtgegenstände anzusehen. Deshalb sind solche Bestimmungen meines Erachtens nicht als eine „Sonderregelung" gemäß Artikel 32 zugelassen. Nach dieser Auffassung ist die weitere Frage hinfällig, ob die deutschen Bestimmungen „bei Inkrafttreten" der Richtlinie angewandt wurden.

27. Jeder der drei erörterten Gesichtspunkte führt somit zu dem Schluß, daß Artikel 32 für die Entscheidung in der vorliegenden Rechtssache ohne Bedeutung ist.

28. Im Lichte der von mir auf die Frage I vorgeschlagenen Antworten wird es erforderlich, auf die Frage II einzugehen. Die Frage II.1. zur Vereinbarkeit des deutschen Rechts mit dem Gemeinschaftsrecht kann nicht in der Form beantwortet werden, wie sie in dem Vorabentscheidungsersuchen formuliert ist. Solche Fragen können Gegenstand von Vertragsverletzungsverfahren nach Artikel 169 EWG-Vertrag sein; nach Artikel 177 ist der Gerichtshof jedoch auf die Entscheidung über die Auslegung oder die Gültigkeit der streitigen Gemeinschaftsmaßnahme beschränkt.

29. Ist das nationale Gericht, das die Vorabentscheidung anwendet, der Auffassung, daß die fragliche innerstaatliche Rechtsvorschrift mit der gemeinschaftsrechtlichen Bestimmung in der in der Vorabentscheidung vorgenommenen Auslegung unvereinbar ist, so muß es die nationale Bestimmung zugunsten der Gemeinschaftsbestimmung unangewendet lassen, wenn diese unmittelbare Wirkung hat: Rechtssache 106/77 (Amministrazione delle finanze dello Stato/Simmenthal, Slg. 1978, 629). In diesem Zusammenhang ist festzustellen, ob Artikel 6 Absatz 2 Buchstabe a der Richtlinie unmittelbare Wirkung haben kann; dies ist Gegenstand der Frage II.2.

30. Die portugiesische Regierung hat zu diesem Punkt keine Ausführungen gemacht. Die Bundesregierung ist der Auffassung, die Bestimmung habe keine unmittelbare Wirkung, während die Kommission gegenteiliger Ansicht ist, wobei beide sich auf einschlägige Urteile des Gerichtshofes berufen.

31. Die Kriterien für die unmittelbare Wirkung einer solchen Bestimmung sind die, daß sie hinreichend genau und unbedingt sein muß: siehe insbesondere Rechtssache 8/81 (Becker/Finanzamt Münster-Innenstadt, Slg. 1982, 53, 70 f.). Ich halte die in Artikel 6 Absatz 2 Buchstabe a niedergelegte Voraussetzung der Abzugsfähigkeit für deutlich und einfach genug, um dem ersten Kriterium zu entsprechen: Das nationale Gericht dürfte bei der Anwendung dieser Voraussetzung keine Schwierigkeiten haben. Was das zweite Kriterium betrifft, so sind zwei Punkte zu berücksichtigen. Zuerst könnte man fragen, ob Artikel 32 die Anwendung des Artikels 6 Absatz 2 Buchstabe a auf Gebrauchtgegenstände aussetzt. Er enthält insoweit keine allgemeine Formulierung, sondern nur eine spezifische Ausnahmebestimmung, und ich halte diese aus den schon angeführten Gründen im vorliegenden Fall für nicht anwendbar. Meines Erachtens wird Artikel 6 Absatz 2 Buchstabe a durch Artikel 32 nicht „bedingt", so daß seine unmittelbare Wirkung ausgeschlossen wäre. Zweitens ermächtigt Artikel 6 Absatz 2 Satz 2 die Mitgliedstaaten, nach eigenem Ermessen Abweichungen von Artikel 6 Absatz 2 Satz 1 vorzusehen, und man könnte sich fragen, ob dies Artikel 6 Absatz 2 Buchstabe a „bedingt" macht, so daß seine unmittelbare Wirkung ausgeschlossen wäre. Aus den schon genannten Gründen bin ich der Auffassung, daß die Ausnahmebestimmung in Artikel 6 Absatz 2 Satz 2 nicht auf die Bedingung der Abzugsfähigkeit in Artikel 6 Absatz 2 Buchstabe a anwendbar ist, sondern den Mitgliedstaaten nur erlaubt, auf die Besteuerung der Verwendung von Gegenständen im Sinne des Artikels 6 Absatz 2 Buchstabe a zu verzichten. Nach dieser Auffassung erfordert Artikel 6 Absatz 2 Satz 2 nicht die Erfüllung irgendeiner Bedingung, damit das Erfordernis der Abzugsfähigkeit ins Spiel kommt. Meines Erachtens ist Artikel 6 Absatz 2 Buchstabe a der Richt-

linie daher geeignet, unmittelbare Wirkung zu entfalten.

32. Auf der Grundlage meiner vorherigen Ausführungen ist es nicht erforderlich, die Frage III zu beantworten. Für den Fall, daß der Gerichtshof anderer Auffassung sein sollte, möchte ich hinzufügen, daß ich aus den genannten Gründen die Verwendung des Pkw einerseits und die für den Pkw erforderliche Lieferung von Gegenständen und Erbringung von Dienstleistungen wie Treibstoff, Schmiermittel, Reparaturen und Wartung andererseits für Steuerzwecke getrennt zu behandeln sind und nicht nach Artikel 11 der Richtlinie zusammengefaßt werden können.

33. Ich schlage Ihnen demgemäß vor, die Vorlagefragen folgendermaßen zu beantworten:

„1) Artikel 6 Absatz 2 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie schließt die Besteuerung der privaten Nutzung eines Gegenstands, der zum Vermögen eines Betriebs gehört, aus, wenn die Vorsteuer für den Gegenstand nicht abgezogen werden konnte, weil er von einem Nichtunternehmer erworben wurde.

2) Wenn der Steuerpflichtige zwar nicht für die von ihm empfangene Lieferung des Gegenstands, wohl aber für Lieferungen bzw. Dienstleistungen, die er von anderen Unternehmern zur Erhaltung oder zum Gebrauch des Gegenstands erhalten bzw. in Anspruch genommen hat, Mehrwertsteuer abziehen konnte, so hat dies nicht die Wirkung, daß dieser Gegenstand im Sinne von Artikel 6 Absatz 2 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie zum teilweisen Abzug der Mehrwertsteuer berechtigt hat.

3) Artikel 6 Absatz 2 Satz 2 der Sechsten Richtlinie läßt eine Abweichung der Mitgliedstaaten von den Bestimmungen des Artikels 6 Absatz 2 Buchstabe a der Richtlinie nur dahin gehend zu, daß sie auf die Besteuerung der Verwendung von Gegenständen im Sinne des Artikels 6 Absatz 2 Buchstabe a ganz oder teilweise verzichten können.

4) Ein Steuerpflichtiger kann sich vor den Gerichten eines Mitgliedstaats auf Artikel 6 Absatz 2 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie berufen."