SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS GEORGIOS COSMAS
vom 28. März 1996 *

Der Bundesfinanzhof hat dem Gerichtshof eine Reihe von Fragen zur Vorabentscheidung über die Auslegung von Vorschriften 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 [1] (im folgenden: Sechste Richtlinie). Die drei Fragen betreffen den Anwendungsbereich des Mehrwertsteuersystems, insbesondere die Auslegung des Begriffs „wirtschaftliche Tätigkeit", wie er in Artikel 4 Absatz 2 der Sechsten Richtlinie definiert wird. Mit seiner letzten Frage begehrt das vorlegende Gericht Aufklärung über die genaue Bedeutung des Artikels 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe c der Sechsten Richtlinie, der die Besteuerungsgrundlage für bestimmte Umsätze festlegt, die gegen Entgelt erbrachten Dienstleistungen nach Artikel 6 Absatz 2 Buchstabe a der Richtlinie gleichgestellt sind (und daher in den Anwendungsbereich des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems fallen).

I — Sachverhalt — Vorlagefragen

1. Frau Enkler (nachstehend: Klägerin) ist als kaufmännische Angestellte im Steuerberatungsbüro ihres Ehemannes tätig. Am 15. September 1984 meldete sie bei der Gemeinde sowie beim Finanzamt Homburg die Vermietung von Wohnmobilen als Gewerbe an. Einige Tage später, am 28. September 1984, erwarb sie ein Wohnmobil für 46 249 DM zuzüglich gesondert ausgewiesener Umsatzsteuer von 6 474,89 DM.

2. In ihrer Umsatzsteuererklärung für 1984 machte sie 7 270,77 DM als Vorsteuerbetrag geltend, dem jedoch eine ausschließlich private Nutzung des Wohnmobils gegenüberstand. In den beiden Folgejahren erklärte sie die folgenden Umsätze aus der Vermietung des Fahrzeugs:

— 1985: insgesamt 2 535 DM, davon 2 205 DM Entgelte für Vermietungen an den Ehemann,

* Originalsprache: Griechisch.
1 — ABl. L 145, S. 1.

— 1986: insgesamt 1 728 DM, davon 868 DM Entgelte für Vermietungen an den Ehemann.

3. Der Vorlagebeschluß enthält ferner folgende Einzelheiten zu den Bedingungen, unter denen das Fahrzeug gekauft und verwendet wurde [2]:

Der Ehemann der Klägerin beteiligte sich an den Kosten für die Anschaffung und den Unterhalt des Fahrzeugs in Höhe von 42 321 DM für das Jahr 1984, von 8 270 DM für das Jahr 1985 und von 8 751 DM für das Jahr 1986. In der Zeit, in der er es mietete, zahlte er eine pauschale Entschädigung von 90 DM pro Tag an die Klägerin.

Das Wohnmobil, das auf die Klägerin zugelassen worden war, wurde erstmals auf einer gemeinsamen Fahrt der Ehegatten benutzt, bei der sie erkannten, daß das Fahrzeug Probleme mit der Dichtigkeit aufwies. Sie verlangten daraufhin vom Verkäufer die Beseitigung dieses Mangels. Während der Nachbesserungsversuche des Verkäufers nutzten die Ehegatten das Fahrzeug privat. Nachdem es repariert worden war, vermietete die Klägerin es zweimal an Dritte, wobei es einen Unfallschaden erlitt.

Das vorlegende Gericht stellt aufgrund der von der Klägerin selbst gemachten Angaben die Angaben zur Nutzung des Fahrzeugs wie folgt zusammen:

Gesamtnutzung: 250 Tage mit einer Fahrstrecke von 25 781 km,

Privatnutzung: 79 Tage mit einer Fahrstrecke von 13 100 km,

Nutzung durch den Ehemann: 40 Tage mit einer Fahrstrecke von 5 239 km,

Vermietung an Dritte: 18 Tage mit einer Fahrstrecke von 3 236 km,

Werkstattfahrten: 113 Tage mit einer Fahrstrecke von 4 206 km.

2 — Der Umstand, daß die Klägerin in ihren beim Gerichtshof eingereichten schriftlichen Erklärungen (ohne allerdings die Zweckmäßigkeit der Vorlagefragen in Zweifel zu ziehen) die Richtigkeit der Darstellung der Bedingungen des Kaufs und der Nutzung des streitigen Fahrzeugs durch den Bundesfinanzhof bestreitet, ist für das vorliegende Verfahren ohne Bedeutung. Wie der Gerichtshof wiederholt festgestellt hat, gibt Artikel 177 des Vertrages ihm nicht die Befugnis, über Tatsachenfragen des Ausgangsverfahrens zu befinden oder gar über eine diesbezügliche Streitigkeit zwischen den Parteien zu entscheiden. Es ist nämlich Sache des nationalen Gerichts, über Fragen zu entscheiden, die mit der Beurteilung des Sachverhalts zusammenhängen. Der Gerichtshof kann sich somit bei der Beantwortung einer Vorabentscheidungsfrage nur auf die Tatsachen stützen, die in der Vorlageentscheidung selbst wiedergegeben sind (siehe z. B. die Urteile vom 23. Januar 1975 in der Rechtssache 51/74, Hulst, Slg. 1975, 79, Randnr. 12; vom 15. November 1979 in der Rechtssache 36/79, Denkavit Futtermittel, Slg. 1979, 3439, Randnr. 12; vom 29 April 1982 in der Rechtssache 17/81, Pabst & Richarz, Slg. 1982, 1331, Randnr. 12; vom 3. Juli 1985 in der Rechtssache 243/83, Binon, Slg. 1985, 2015, Randnr. 24; vom 31. Mai 1988 in der Rechtssache 74/87, Goerrig, Slg. 1988, 2771, Randnr. 10, und vom 2. Juni 1994 in der Rechtssache C-30/93, AC-ATEL Electronics, Slg. 1994, I-2305, Randnrn. 16 und 17).

4. Das vorlegende Gericht führt ferner folgendes aus:

a) Das Wohnmobil war privat haftpflichtversichert. Nur bei einer Überlassung an Dritte schloß die Klägerin eine Haftpflichtversicherung für Mietfahrzeuge ab; ihr Ehegatte durfte das Fahrzeug nach einer Vereinbarung mit dem Versicherer allerdings ohne zusätzlichen Versicherungsschutz benutzen.

b) Die Klägerin betrieb für die Wohnmobilvermietung keine Werbung in Tageszeitungen.

c) Das Fahrzeug stand, wenn es nicht vermietet wurde, auf einem überdachten Stellplatz bei dem vom Ehepaar Enkler bewohnten Wohnhaus.

5. Im Jahre 1986 erklärte die Klägerin, daß sie das Fahrzeug (offensichtlich mit Wirkung vom Zeitpunkt der Erklärung) ausschließlich privat nutzen werde. Die Bemessungsgrundlage für die von ihr zu entrichtende Umsatzsteuer bezifferte sie auf 19 000 DM und machte einen ihr als Kleinunternehmerin nach § 19 Absatz 3 des Umsatzsteuergesetzes 1980 (UStG) zustehenden Steuerabzugsbetrag in Höhe von 80 v. H. der zu entrichtenden Umsatzsteuer geltend.

6. Das Finanzamt hatte die von der Klägerin für die Streitjahre (1984 bis 1986) geschuldete Umsatzsteuer zunächst aufgrund der von dieser abgegebenen Erklärungen festgesetzt. Durch Änderungsbescheide vom 3. April 1989 änderte es jedoch seine Festsetzungsbescheide, indem es bei der Berechnung der von der Klägerin geschuldeten Steuer nur noch die Beträge berücksichtigte, die der von dieser den Mietern ihres Fahrzeugs in Rechnung gestellten Umsatzsteuer entsprachen. Das Finanzamt ging beim Erlaß dieser Änderungsbescheide davon aus, daß die Klägerin die Steuer gemäß Artikel 14 Absatz 3 UStG schulde, weil sie den genannten Mietern als Nichtunternehmerin Umsatzsteuer in Rechnung gestellt habe.

7. Der von der Klägerin gegen die Änderungsbescheide eingelegte Einspruch war erfolglos. Ebenso erging es ihr mit der Klage, die sie beim zuständigen Finanzgericht eingelegt hatte, das feststellte, die Klägerin habe bei der Vermietung ihres Fahrzeugs nicht als Unternehmer gehandelt. Wie sich aus dem Vorlagebeschluß ergibt, war das Finanzgericht der Auffassung, die für die Unternehmereigenschaft notwendige nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnah-

men setze die Absicht voraus, Einnahmen zu erzielen; diese müsse sich anhand objektiv nachprüfbarer Kriterien ergeben. Bei der Prüfung, ob diese Voraussetzungen im vorliegenden Fall erfüllt sind, stellte das Finanzgericht fest, daß die Klägerin die Vermietung von Wohnmobilen nicht unternehmerisch betrieben habe, da

a) sie nur ein einziges seiner Art nach der Freizeitgestaltung dienendes Fahrzeug angeschafft und dieses überwiegend privat genutzt habe;

b) sie in der Hauptsache einer anderen als der Vermietungstätigkeit nachgehe;

c) sie kein Büro und keine Einrichtungen zur Unterbringung und Pflege des Fahrzeugs unterhalte;

d) das Wohnmobil weitestgehend von ihrem Ehemann finanziert und unterhalten worden sei;

e) das Wohnmobil nur für die Zeit der effektiven Nutzung für betriebliche Zwecke als Mietfahrzeug versichert worden sei und

f) es von der Klägerin gehalten worden sei, obwohl es sich als stark verlustträchtig erwiesen habe.

8. Gegen die Entscheidung des Finanzgerichts legte die Klägerin Revision zum Bundesfinanzhof ein, der zu der Auffassung gelangte, die einschlägigen nationalen Rechtsvorschriften (§ 1 Absatz 1 Nr. 1 und § 2 Absatz 1 UStG) müßten unter Berücksichtigung der entsprechenden Vorschriften der Sechsten Richtlinie (Artikel 2 Absatz 1 und 4 Absätze 1 und 2) ausgelegt werden, und beschloß, dem Gerichtshof die folgenden Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen:

1. Ist die Vermietung von körperlichen Gegenständen zu beurteilen

a) als Tätigkeit eines Dienstleistenden im Sinne von Artikel 4 Absatz 2 Satz 1 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG oder

b) ausschließlich im Sinne von Artikel 4 Absatz 2 Satz 2 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG als Leistung, die die Nutzung von körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen umfaßt?

2. Ist jede entgeltliche Überlassung eines Gegenstands zur Nutzung eine wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne von Artikel 4 Absatz 2 Satz 2 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG oder setzt die Annahme einer solchen wirtschaftlichen Tätigkeit voraus, daß diese von einer privaten Betätigung abgrenzbar ist?

Hat die Abgrenzung von einer gegebenenfalls privaten Betätigung

— nach bestimmten Merkmalen (wie z. B. nach dem wirtschaftlichen Gewicht, der Dauer der Nutzungsüberlassung, der Höhe des Entgelts) oder

— durch Vergleich mit typischen Formen entsprechender wirtschaftlicher Tätigkeit (im Streitfall: gewerbliche Vermietung von Wohnmobilen) stattzufinden?

3. Gilt das Vermieten eines Wohnmobils als wirtschaftliche Tätigkeit zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen, wenn dieses innerhalb von mehr als zwei Jahren nur an wenigen Tagen an zwei fremde Mieter und insgesamt etwa sechs Wochen an den Ehegatten der Vermieterin für ein Gesamtentgelt von rund 4 300 DM vermietet wird?

4. Falls die Frage 3 bejaht wird: Ist in die Besteuerungsgrundlage (Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe c der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG) für die Erbringung von Dienstleistungen im Sinne von Artikel 6 Absatz 2 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG auch der Betrag der Ausgaben einzubeziehen, die während der Zeit entstehen, in der der Vermietungsgegenstand dem Vermieter zur privaten Nutzung zur Verfügung steht (sogenannte Leerstandszeiten)?

II — Die einschlägigen Vorschriften der Sechsten Richtlinie

9. Der Anwendungsbereich des durch die Sechste Richtlinie eingeführten gemeinsamen Mehrwertsteuersystems wird in deren Artikel 2 festgelegt, in dem es heißt:

„Der Mehrwertsteuer unterliegen:

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

2. Die Einfuhr von Gegenständen."

10. Artikel 4 dieser Richtlinie, der zum Titel IV „Steuerpflichtiger" gehört, bestimmt:

„(1) Als Steuerpflichtiger gilt, wer eine der in Absatz 2 genannten wirtschaftlichen Tätigkeiten selbständig und unabhängig von ihrem Ort ausübt, gleichgültig zu welchem Zweck und mit welchem Ergebnis [3].

(2) Die in Absatz 1 genannten wirtschaftlichen Tätigkeiten sind alle Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden einschließlich der Tätigkeiten der Urproduzenten, der Landwirte sowie der freien Berufe und der diesen gleichgestellten Berufe. Als wirtschaftliche Tätigkeit gilt auch eine Leistung, die die Nutzung von körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen umfaßt.

(3) Die Mitgliedstaaten können auch solche Personen als Steuerpflichtige betrachten, die gelegentlich eine der in Absatz 2 genannten Tätigkeiten ausüben ...

(4) ...

(5) ..."

3 — Diese Fußnote betrifft nur den griechischen Text.

11. Artikel 6 Absatz 2 der Sechsten Richtlinie schließlich lautet:

„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) ...",

während nach Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe c die Besteuerungsgrundlage

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

III — Beantwortung der Vorabentscheidungsfragen

A — Zur ersten Vorabentscheidungsfrage

12. Die erste Vorabentscheidungsfrage geht im wesentlichen dahin, ob bei der Prüfung der Frage, inwieweit die Vermietung von körperlichen Gegenständen als „wirtschaftliche Tätigkeit" zu beurteilen ist, durch deren selbständige Ausübung derjenige, der sie ausübt, der Mehrwertsteuerpflicht unterfällt, auf Artikel 4 Absatz 2 Satz 1 der Sechsten Richtlinie (wonach „wirtschaftliche Tätigkeit" in dem genannten Sinne unter anderem auch die Tätigkeit eines Dienstleistenden ist) oder auf Satz 2 dieses Absatzes (wonach „wirtschaftliche Tätigkeit" eine Tätigkeit ist, die die „Nutzung von körperlichen Gegenständen ... zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen umfaßt") abzustellen ist.

13. Wie sich aus dem Vorlagebeschluß ergibt, geht der Bundesfinanzhof bei seiner ersten Vorabentscheidungsfrage davon aus, daß nach dem genannten Satz 1 auch die Erbringung von Dienstleistungen unter den Begriff der „wirtschaftlichen Tätigkeit" fällt, ohne daß andere Kriterien erfüllt sein müßten, während nach Satz 2 eine „wirtschaftliche Tätigkeit" nur vorliegt, wenn — abgesehen von der Feststellung, daß es um die Nutzung eines körperlichen Gegenstands geht — festgestellt wird, daß diese Nutzung zu einem bestimmten Zweck, nämlich der „nachhaltigen Erzielung von Einnahmen" erfolgt. Diese Auffassung des Bundesfinanzhofs beruht offensichtlich auf zwei Erwägungen:

a) Nach Artikel 4 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie unterliegt der Mehrwertsteuerpflicht, wer eine „wirtschaftliche Tätigkeit" ausübt, gleichgültig zu welchem Zweck und mit welchem Ergebnis.

b) Die deutsche Fassung von Artikel 4 Absatz 2 Satz 2, wonach als „wirtschaftliche Tätigkeit" *auch* die Nutzung von körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen gilt, könnte annehmen lassen, daß diese Vorschrift eine Ausnahme von der (nicht nur in Absatz 1, sondern auch in Absatz 2 Satz 1 dieses Artikels enthaltenen) Regel vorsieht, wonach der Zweck einer bestimmten Tätigkeit ohne Bedeutung für deren Qualifizierung als „wirtschaftliche Tätigkeit" ist.

14. Diese Auffassung ist jedoch nicht zutreffend. Es ist darauf hinzuweisen, daß die Mitgliedstaaten nach Artikel 4 Absatz 3 der Sechsten Richtlinie Personen als Steuerpflichtige betrachten können, die *gelegentlich* eine der in Absatz 2 genannten Tätigkeiten ausüben. Diese Vorschrift führt unweigerlich zu folgendem Ergebnis: Auch wenn eine bestimmte Tätigkeit die Merkmale einer der in Artikel 4 Absatz 2 genannten Tätigkeiten

aufweist, kann sie nicht als — zwingend dem gemeinsamen Mehrwertsteuersystem unterworfene — „wirtschaftliche Tätigkeit" angesehen werden, sofern sie gelegentlich, d. h. ohne ein gewisses Maß an Beständigkeit und Stetigkeit, ausgeübt wird; eine solche Tätigkeit kann nur dann als „wirtschaftliche Tätigkeit" bezeichnet werden, wenn der zuständige Mitgliedstaat von der ihm hierfür durch die genannte Vorschrift eingeräumten Möglichkeit Gebrauch macht und insoweit eine spezielle Regelung erläßt. Damit erscheint Artikel 4 Absatz 2 Satz 2 jedoch vielmehr als besondere Ausformung von Artikel 4 Absatz 2 Satz 1 statt als Ausnahme von der in diesem vorgesehenen Regelung [4]. In diesem Zusammenhang ist es bezeichnend, daß die Nutzung eines körperlichen Gegenstands zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen in der deutschen (ebenso wie in der englischen, der griechischen, der finnischen, der portugiesischen und der schwedischen) Fassung des fraglichen Satzes 2 *auch* (also, επίσης, myös, igualmente, likaså) als wirtschaftliche Tätigkeit angesehen wird, während die Nutzung eines körperlichen Gegenstands unter den oben genannten Bedingungen in den anderen Sprachfassungen des Satzes 2 *insbesondere* oder *unter anderem* als wirtschaftliche Tätigkeit angesehen wird [5].

15. Aufgrund dessen ist bei der Feststellung, ob eine Tätigkeit, die in der Vermietung körperlicher Gegenstände besteht, eine „wirtschaftliche Tätigkeit" darstellt, in jedem Einzelfall zu prüfen, ob diese Tätigkeit mit einer bestimmten Beständigkeit und Stetigkeit ausgeübt wird. Da die Vermietung eines körperlichen Gegenstands offensichtlich eine (gewiß die häufigste) Form der Nutzung des vermieteten Gegenstands darstellt [6], wird die fragliche Prüfung dahin zu gehen haben, ob jenes speziellere Merkmal erfüllt ist, das der Ausübung der genannten Tätigkeit gemäß Artikel 4 Absatz 2 Satz 2 Beständigkeit und Stetigkeit verleiht. Es ist somit zu prüfen, ob diese Tätigkeit „zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen" ausgeübt wird.

16. Auf die erste Vorabentscheidungsfrage des Bundesfinanzhofs ist daher zu antworten:

Die Vermietung eines körperlichen Gegenstands stellt eine Form der Nutzung dieses Gegenstands dar. Damit diese Nutzung als „wirtschaftliche Tätigkeit" angesehen werden kann, durch deren Ausübung derjenige, der sie ausübt, dem gemeinsamen Mehrwertsteuersystem unterfällt, ist nach Maßgabe des Artikels 4 Absatz 2 Satz 2 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG zu prüfen, ob diese Tätigkeit zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen ausgeübt wird.

4 — Siehe in eben diesem Sinne Nr. 12 der Schlußanträge des Generalanwalts W. Van Gerven in der Rechtssache C-186/89 zum Urteil vom 4. Dezember 1990 (Van Tiem, Slg. 1990, I-4363), und die Schlußanträge des Generalanwalts Sir Gordon Slynn in der Rechtssache 268/83 zum Urteil vom 14. Februar 1985 (Rompelman, Slg. 1985, 655).

5 — In der dänischen Fassung heißt es „blandt andet", in der französischen „notamment", in der italienischen „in particolare", in der niederländischen „onder andere" und in der spanischen „en especial".

6 — Siehe hierzu das in der Fußnote 4 zitierte Urteil Rompelman (insbesondere die Formulierung in Randnr. 20) sowie die Schlußanträge des Generalanwalts Sir Gordon Slynn in dieser Rechtssache. Siehe ferner das ebenfalls in der Fußnote 4 zitierte Urteil Van Tiem (Randnr. 18) sowie die Nr. 10 der Schlußanträge des Generalanwalts W. Van Gerven in dieser Rechtssache.

B — Zur zweiten und dritten Vorabentscheidungsfrage

17. Die vorgeschlagene Antwort auf die erste Vorabentscheidungsfrage ist auch bestimmend für die Antwort, die auf die zweite Frage zu geben ist. Wie sich aus den vorangegangenen Ausführungen ergibt, ist nicht jede Tätigkeit, die selbständig ausgeübt wird und in der Nutzung eines körperlichen Gegenstands (oder, wie es im Vorlagebeschluß heißt, der „entgeltlichen Überlassung eines Gegenstands") besteht, als „wirtschaftliche Tätigkeit" im Sinne der Sechsten Richtlinie anzusehen, sondern nur eine solche, die zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen ausgeübt wird. Dies ist also das notwendige (aber auch ausreichende) Kriterium dafür, daß eine Tätigkeit, die die genannten Merkmale aufweist, in den Anwendungsbereich des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems fällt, und nicht das in der zweiten Vorabentscheidungsfrage angeführte Kriterium einer Abgrenzbarkeit der fraglichen Tätigkeit von einer entsprechenden „privaten" Betätigung.

18. Gewiß kann die rein tatsächliche Frage, ob eine bestimmte Tätigkeit zu dem genannten Zweck ausgeübt wird (oder ob ein bestimmter Gegenstand zwecks Verwendung für eine Tätigkeit mit dem genannten Zweck erworben wurde [7]), nicht ausschließlich auf der Grundlage einer etwaigen Absichtserklärung des Steuerpflichtigen geklärt werden. Das mit der Entscheidung befaßte Verwaltungs- oder Rechtsprechungsorgan muß alle Sachverhaltselemente so würdigen, daß die Feststellung, daß eine bestimmte Tätigkeit zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen ausgeübt wird, so weit wie möglich auf Kriterien gestützt ist, die objektiv nachprüfbar oder verifizierbar sind [8]. Unter den objektiven Kriterien, aufgrund deren die fragliche Prüfung durchzuführen ist, kommt der Natur des Gegenstands besondere Bedeutung zu [9], aber auch der Gesamtheit aller Bedingungen unter denen seine Nutzung erfolgt. So ist es offensichtlich, daß dann, wenn der Gegenstand für eine ausschließlich wirtschaftliche Nutzung geeignet ist, dieses objektive Kriterium im Regelfall ausreicht, um zu belegen, daß sein Eigentümer ihn zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen nutzt. Wenn demgegenüber der Gegenstand seiner Natur nach eine private Nutzung durch seinen Eigentümer erlaubt, werden sämtliche Bedingungen, unter denen seine Nutzung erfolgt, eingehend zu prüfen sein, um festzustellen, daß der Eigentümer ihn ungeachtet seiner Natur tatsächlich zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen nutzt. [10] Im Rahmen dieser Prüfung ist der in der zweiten Vorabentscheidungsfrage erwähnte Vergleich der Bedingungen, unter denen der Betreffende den Gegenstand nutzt, mit denjenigen, unter denen die entsprechende wirtschaftliche Tätigkeit gewöhnlich ausgeübt wird, durchaus eine der Methoden, durch die festgestellt werden kann, ob das im vorliegenden Fall maßgebliche Kriterium — nämlich, wie im

7 — Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofes ist als „wirtschaftliche Tätigkeit" im Sinne des Artikels 4 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie auch der Erwerb eines Gegenstands für die Zwecke einer wirtschaftlichen Tätigkeit anzusehen (siehe hierzu das in Fußnote 4 zitierte Urteil Rompelman, Randnr. 22, sowie die Urteile vom 11. Juli 1991 in der Rechtssache C-97/90, Lennartz, Slg. 1991, I-3795, Randnr. 13, und vom 29. Februar 1996 in der Rechtssache C-110/94, INZO, Slg. 1996, I-857, Randnr. 15).

8 — Siehe hierzu das in Fußnote 4 zitierte Urteil Rompelman (Randnr. 24) sowie das in der vorhergehenden Fußnote zitierte Urteil Lennartz (Randnr. 20).

9 — Siehe hierzu das in Fußnote 4 zitierte Urteil Rompelman (Randnr. 24) und das in Fußnote 7 zitierte Urteil Lennartz (Randnr. 20). Dem letztgenannten Urteil zufolge zählt zu den Umständen, die bei der Prüfung, ob bestimmte Gegenstände für die Zwecke einer wirtschaftlichen Tätigkeit erworben wurden, zu berücksichtigen sind, auch der Zeitraum, der zwischen dem Erwerb der Gegenstände und ihrer Verwendung für die wirtschaftlichen Tätigkeiten des Steuerpflichtigen liegt.

10 — Vgl. Nr. 42 der Schlußanträge des Generalanwalts F. G. Jacobs in der Rechtssache Lennartz (a. a. O., Fußnote 7).

vorangegangenen Absatz ausgeführt, die Ausübung der fraglichen Tätigkeit zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen — erfüllt ist.

19. Die dritte Vorabentscheidungsfrage des Bundesfinanzhofs geht dahin, ob das Vermieten eines Wohnmobils als wirtschaftliche Tätigkeit zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen gilt, wenn

a) das Fahrzeug innerhalb von mehr als zwei Wochen in zwei Fällen und nur für wenige Tage an Dritte vermietet wurde,

b) das Fahrzeug in dieser Zeit etwa sechs Wochen an den Ehegatten der Vermieterin vermietet wurde und

c) die Gesamteinnahmen aus der Nutzung des Fahrzeugs sich auf rund 4 300 DM beliefen.

20. Natürlich kann der Gerichtshof, der im Rahmen des vorliegenden Vorabentscheidungsverfahrens lediglich zur Auslegung der einschlägigen Gemeinschaftsvorschriften befugt ist, nicht zugleich die Vorschriften der Sechsten Richtlinie, die er auszulegen hat, auch auf den beim vorlegenden Gericht konkret anhängigen Rechtsstreit anwenden [11]. Demzufolge ist die dritte Vorabentscheidungsfrage, mit der der Gerichtshof im wesentlichen hierum ersucht wird, nicht zu beantworten, zumal die Frage, ob eine bestimmte Tätigkeit zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen ausgeübt wird, wie bereits gesagt, erst nach einer Würdigung des gesamten Sachverhalts der Rechtssache beantwortet werden kann [12]. Um jedoch dem nationalen Gericht die Arbeit zu erleichtern, sollte der Gerichtshof bei der Beantwortung der zweiten Vorabentscheidungsfrage darauf hinweisen, daß die in der dritten Frage angeführten Sachverhaltselemente aufgrund ihres objektiven Charakters zu denjenigen zählen, die *in Verbindung mit anderen* (wie etwa die Unterlassung von Werbemaßnahmen) bei der Prüfung berücksichtigt werden können, ob die fragliche Tätigkeit eine „wirtschaftliche Tätigkeit" im Sinne der Sechsten Richtlinie darstellt. Er wird jedoch zugleich darauf hinweisen müssen, daß ein beschränkter Kundenkreis oder geringe bzw. unbedeutende Einnahmen *als solche* nicht den Schluß zulassen, daß es an der Absicht einer nachhaltigen Erzielung von Einnahmen fehlt. Diese Umstände brauchen lediglich zu bedeuten, daß die Absicht vorlag, jedoch nicht verwirklicht werden konnte, was für die Anwendung der hier einschlägigen Bestimmungen unerheblich ist; wie sich aus Artikel 4 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie unzweideutig ergibt, stellt die Definition des Begriffs der „wirtschaftlichen Tätigkeit" nicht auf die Ergebnisse dieser Tätigkeit ab.

11 — Aus der einschlägigen Rechtsprechung siehe z. B. die Urteile vom 9. Juli 1969 in der Rechtssache 5/69 (Völk, Slg. 1969, 295, Randnr. 2), vom 12. Juli 1973 in der Rechtssache 11/73 (Getreide-Import, Slg. 1973, 919, Randnrn. 2 f.), vom 15. Dezember 1976 in der Rechtssache 35/76 (Simmenthal, Slg. 1976, 1871, Randnr. 8), vom 18. Dezember 1986 in der Rechtssache 10/86 (VAG France, Slg. 1986, 4071, Randnr. 7), vom 8. Februar 1990 in der Rechtssache C-320/88 (Shipping and Forwarding Enterprise Safe, Slg. 1990, I-285, Randnrn. 10 f.) und vom 8. Juli 1992 in der Rechtssache C-102/91 (Knoch, Slg. 1992, I-4341, Randnrn. 18 ff.).

12 — Siehe insbesondere Randnr. 11 des in der vorigen Fußnote zitierten Urteils Shipping and Forwarding Enterprise Safe.

21. Aufgrund dessen schlage ich vor, die dritte Vorabentscheidungsfrage nicht zu beantworten und auf die zweite Vorabentscheidungsfrage folgende Antwort zu geben:

Bei der Entscheidung, ob eine selbständige Tätigkeit, die in der Vermietung eines körperlichen Gegenstands besteht, eine „wirtschaftliche Tätigkeit" im Sinne von Artikel 4 Absatz 2 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG darstellt, kommt es ausschließlich und allein darauf an, ob diese Tätigkeit zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen ausgeübt wird. Hierbei handelt es sich um eine rein tatsächliche Frage, die anhand im wesentlichen objektiver Merkmale zu prüfen ist, die sich z. B. auf die Natur des vermieteten Gegenstands sowie auf die Gesamtheit der Bedingungen, unter denen dessen Nutzung erfolgt, beziehen können. Im übrigen stellen die Ergebnisse dieser Tätigkeit (Kundenkreis, Höhe der Einnahmen) keine Merkmale dar, die für sich allein die fragliche Entscheidung stützen können; sie können jedoch bei der Prüfung des angeführten entscheidenden Gesichtspunkts mit berücksichtigt werden.

C — Zur vierten Vorabentscheidungsfrage

22. Dem Wortlaut des Vorlagebeschlusses zufolge wird die vierte Vorabentscheidungsfrage gestellt, „falls die Frage 3 bejaht wird". Meiner Auffassung nach sollte die letzte Vorabentscheidungsfrage jedoch in jedem Falle beantwortet werden. Da nämlich — wie soeben festgestellt — die Frage, ob eine bestimmte Tätigkeit zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen ausgeübt wird, vom nationalen Gericht unter Berücksichtigung aller Gegebenheiten des bei ihm anhängigen Rechtsstreits zu prüfen ist, ist es keinesfalls ausgeschlossen, daß der Bundesfinanzhof in dem Rechtsstreit zwischen der Klägerin und dem Finanzamt vor die Situation gestellt ist, auf die sich die vierte Vorabentscheidungsfrage bezieht, nämlich daß die streitige Tätigkeit der Klägerin zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen ausgeübt wurde [13].

23. Die vierte Vorabentscheidungsfrage betrifft die Auslegung von Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe c der Sechsten Richtlinie. Die Auslegung dieser Vorschrift muß zweifellos in Verbindung mit Artikel 6 Absatz 2 erfolgen, auf dessen Bestimmungen sie aufbaut.

24. Artikel 6 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie legt den Inhalt des Begriffs „Dienstleistungen", deren Ausführung durch einen Steuerpflichtigen als solchen gegen Entgelt nach Artikel 2 Nr. 1 der Richtlinie der Mehrwertsteuer unterliegt, fest. In dem genannten

13 — Vgl. das Urteil vom 27. Oktober 1993 in der Rechtssache C-127/92 (Enderby, noch nicht in der amtlichen Sammlung veröffentlicht), dem zufolge (siehe insbesondere Randnr. 12) der Gerichtshof, wenn er mit einer Vorabentscheidungsfrage befaßt ist, die nicht offensichtlich ohne Bezug zur Realität oder zum Gegenstand des Ausgangsrechtsstreits ist, darauf zu antworten hat, ohne sich selbst die Frage stellen zu müssen, ob die Annahme begründet ist, auf die die Frage gestützt ist; nach diesem Urteil ist es Sache des nationalen Gerichts, die Begründetheit dieser Annahme nachzuprüfen, falls sich dies als erforderlich erweisen sollte.

Absatz 1 wird dieser Begriff negativ bestimmt: Als „Dienstleistung" in dem genannten Sinn gilt jede Leistung, die keine Lieferung eines Gegenstands im Sinne des Artikels 5 der Sechsten Richtlinie ist.

25. In Artikel 6 Absatz 2 Buchstaben a und b werden allerdings zwei besondere Arten von Umsätzen, die anderenfalls nicht steuerpflichtig wären, Dienstleistungen gleichgestellt, die gegen Entgelt erbracht werden und damit mehrwertsteuerpflichtig sind [14]. Buchstabe a, der hier allein von Interesse ist, stellt insbesondere die Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Gegenstands für den privaten Bedarf des Steuerpflichtigen, für den Bedarf seines Personals oder allgemein für unternehmensfremde Zwecke Dienstleistungen gegen Entgelt gleich.

26. Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe c der Sechsten Richtlinie, auf den die vierte Vorabentscheidungsfrage ausdrücklich Bezug nimmt, legt ferner die Besteuerungsgrundlage für die Mehrwertsteuer im Zusammenhang mit Umsätzen fest, die nach Artikel 6 Absatz 2 Dienstleistungen gegen Entgelt gleichgestellt sind. Besteuerungsgrundlage ist in diesem besonderen Fall „der Betrag der Ausgaben des Steuerpflichtigen für die Erbringung der Dienstleistung".

14 — Gemäß Artikel 6 Absatz 2 Unterabsatz 2 der Sechsten Richtlinie „[können] die Mitgliedstaaten ... Abweichungen von diesem Absatz vorsehen, sofern solche Abweichungen nicht zu Wettbewerbsverzerrungen führen". Die Bundesrepublik Deutschland hat von dieser Möglichkeit offenkundig keinen Gebrauch gemacht.

27. Die Auslegungsfrage, die den Bundesfinanzhof beschäftigt, ist folgende: Umfaßt die Besteuerungsgrundlage für die Mehrwertsteuer, die im Falle eines aufgrund der selbständigen Ausübung einer wirtschaftlichen Tätigkeit in Form der Vermietung eines körperlichen Gegenstands an Dritte Mehrwertsteuerpflichtigen nach Artikel 6 Absatz 2 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie auf die Verwendung dieses Gegenstands für den privaten Bedarf des Steuerpflichtigen erhoben wird, nur die im Zeitraum der tatsächlichen Verwendung des Gegenstands für diesen Bedarf entstandenen Ausgaben, oder sind als „Ausgaben des Steuerpflichtigen für die Erbringung der Dienstleistung" im Sinne des Artikels 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe c der Sechsten Richtlinie, die in die genannte Besteuerungsgrundlage einzubeziehen sind, auch die in dem Zeitraum, in dem der Gegenstand vom Steuerpflichtigen nicht für seinen privaten Bedarf genutzt wird, ihm aber für eine derartige Nutzung jederzeit zur Verfügung steht, entstandenen Ausgaben anzusehen?

28. Zur Lösung der von dem nationalen Gericht gestellten Frage sind die beiden folgenden Parameter zu untersuchen, die im übrigen eng zusammenhängen:

a) Der Zweck, den der Gemeinschaftsgesetzgeber damit verfolgte, daß er die Verwendung eines Gegenstands zu den in Artikel 6 Absatz 2 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie genannten Zwecken einer Dienstleistung gegen Entgelt gleichstellte, und

b) der genaue Inhalt des in dieser Vorschrift enthaltenen Begriffs „Verwendung eines Gegenstands".

29. Der Zweck der Vorschrift ergibt sich eindeutig aus ihrem Schlußteil, wonach die genannte Gleichstellung eingreift, wenn der für unternehmensfremde Zwecke verwendete Gegenstand „zum vollen oder teilweisen Abzug der Mehrwertsteuer berechtigt hat". Hieraus ergibt sich eindeutig, daß durch die Einführung der in Artikel 6 Absatz 2 aufgestellten rechtlichen Fiktion verhindert werden sollte, daß Umsätze, bei denen ein bestimmter Gegenstand zu anderen Zwecken als denjenigen verwendet wird, für die Artikel 17 Absatz 2 der Sechsten Richtlinie ein Recht auf Abzug der beim Erwerb des Gegenstands angefallenen Mehrwertsteuer eröffnet, der Erhebung der Mehrwertsteuer entzogen werden [15]. Der Gerichtshof hat nämlich im Urteil Kühne [16] entschieden, daß sich aus der Systematik der Sechsten Richtlinie ergibt, daß Artikel 6 Absatz 2 Buchstabe a „die Nichtbesteuerung eines zu privaten Zwecken verwendeten Betriebsgegenstands verhindern will", während er bei der Auslegung des von denselben Erwägungen getragenen Artikels 5 Absatz 6 der Sechsten Richtlinie (wonach einer Lieferung gegen Entgelt die Entnahme eines Gegenstands durch einen Steuerpflichtigen aus seinem Unternehmen für unternehmensfremde Zwecke gleichgestellt wird, wenn dieser Gegenstand zum Vorsteuerabzug berechtigt hat) im Urteil De Jong [17] folgendes festgestellt hat: „Artikel 5 Absatz 6 der Sechsten Richtlinie soll sicherstellen, daß ein Steuerpflichtiger, der einen Gegenstand aus seinem Unternehmen entnimmt, und ein gewöhnlicher Verbraucher, der einen Gegenstand gleicher Art kauft, gleichbehandelt werden. Deswegen läßt es diese Vorschrift nicht zu, 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 so gegenüber einem gewöhnlichen Verbraucher, der beim Erwerb des Gegenstands Mehrwertsteuer zahlt, einen ungerechtfertigten Vorteil genießt."

30. Welches ist nun aber die genaue Bedeutung des Begriffs „Verwendung eines Gegenstands"? Das in Nummer 29 zitierte Urteil Kühne konnte den Eindruck erwecken, daß der Gerichtshof diesen Begriff besonders weit auslegt. In dieser Rechtssache hatte das nationale Gericht um Klärung u. a. der Frage ersucht, ob die Besteuerungsgrundlage im Sinne von Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe c der Sechsten Richtlinie der Sechsten Richtlinie bei der Besteuerung eines Umsatzes, der in der privaten Nutzung eines Betriebsgegenstands besteht, alle Aufwendungen des Steuerpflichtigen (also auch diejenigen, die nicht zum Vorsteuerabzug berechtigen) oder „nur die Entgelte für die Lieferungen und Dienstleistungen umfaßt, die zum Abzug der Mehrwertsteuer berechtigen". Der Gerichtshof hat diese Frage wie folgt beantwortet [18]: „Hierzu ist ... lediglich festzustellen, daß es mit dem gemeinsamen Mehrwertsteuersystem im Einklang stehen würde, bei der Besteuerung der privaten Nutzung eines Betriebsgegenstands, der nicht zum Abzug der Mehrwertsteuer berechtigt hat, die Steuer zwar nicht auf die Abschreibung, wohl aber auf die Ausgaben

15 — Nach Artikel 17 Absatz 2 der Sechsten Richtlinie ist derjenige, der ein Investitionsgut erwirbt, grundsätzlich zum vollen Abzug der bei dessen Erwerb angefallenen Mehrwertsteuer berechtigt, wenn er den Gegenstand ausschließlich für Zwecke seiner besteuerten beruflichen Umsätze verwendet, aber auch, wenn er ihn teilweise für diese Zwecke und teilweise für seine privaten Zwecke verwendet (siehe hierzu das in Fußnote 7 zitierte Urteil Lennartz, Randnr. 26, sowie das Urteil vom 4. Oktober 1995 in der Rechtssache C-291/92, Armbrecht, noch nicht in der amtlichen Sammlung veröffentlicht, Randnr. 20).

16 — Urteil vom 27. Juni 1989 in der Rechtssache 50/88 (Slg. 1989, 1925, Randnr. 8). Siehe auch das Urteil vom 25. Mai 1993 in der Rechtssache C-193/91 (Mohsche, Slg. 1993, I-2615, Randnr. 8).

17 — Urteil vom 6. Mai 1992 in der Rechtssache C-20/91 (Slg. 1992, I-2847, Randnr. 15).

18 — Randnr. 29 des Urteils Kühne.

für die Erhaltung und den Gebrauch des Gegenstands zu erheben, für die ein Recht des Steuerpflichtigen zum Vorsteuerabzug besteht. Mit einem solchen Vorgehen könnte nämlich sowohl eine Doppelbesteuerung des Gegenstands selbst als auch die Nichtbesteuerung des Endverbrauchs vermieden werden." Nach alledem wäre es nicht abwegig, anzunehmen, daß alle „Ausgaben für die Erhaltung und den Gebrauch des Gegenstands", die ein Recht zum Vorsteuerabzug begründet haben, mehrwertsteuerpflichtig sind, auch wenn sie mit einer Verwendung des Gegenstands für unternehmensfremde Zwecke in Zusammenhang stehen, und daß diese Ausgaben daher bei der Ermittlung der Besteuerungsgrundlage für die Mehrwertsteuer auf die Verwendung des Gegenstands für den privaten Bedarf zu berücksichtigen sind. Um die Bedeutung einschätzen zu können, die der zitierten Randnummer des Urteils zukommt, ist allerdings zu bedenken, daß das zentrale Problem der Rechtssache Kühne nicht die Besteuerung der eben genannten Ausgaben war, sondern die Frage, inwieweit die Abschreibung eines Betriebsgegenstands im Falle seiner Verwendung für unternehmensfremde Zwecke der Mehrwertsteuer unterliegt, wenn der Erwerb des Gegenstands nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt hatte. Aus dieser Sicht scheint der „Schwerpunkt" der zitierten Randnummer des Urteils eher darin zu liegen, daß die Bedeutung hervorgehoben wird, die der Eröffnung eines Rechts auf Abzug der Mehrwertsteuer, mit der der Erwerb des Gegenstands belastet war, als Voraussetzung für die Besteuerung der Verwendung zu privaten Zwecken zukommt [19].

31. Feststeht jedenfalls, daß der Gerichtshof sich in dem später ergangenen (bereits in Fußnote 16 zitierten) Urteil Mohsche in nicht zu überbietender Deutlichkeit für eine enge Auslegung des Begriffs „Verwendung eines Gegenstands" ausgesprochen hat. Dieses Urteil erging auf Vorabentscheidungsfragen, die wie im vorliegenden Fall vom Bundesfinanzhof vorgelegt worden waren. In der ersten Frage ging es darum, ob für die Zwecke der Besteuerung der privaten Nutzung eines Betriebsgegenstands, der zum Abzug der Steuer berechtigt hat, mit der sein Erwerb belastet war, neben der Verwendung des Gegenstands auch die dem Steuerpflichtigen entstandenen Kosten für seine Wartung oder Nutzung zu berücksichtigen sind, wenn diese Kosten nicht zum Abzug der entrichteten Vorsteuer durch den Steuerpflichtigen berechtigt haben.

32. In seiner Antwort auf diese Frage geht der Gerichtshof von der Feststellung aus (Randnr. 11), daß der Begriff „Verwendung eines Gegenstands" — nachdem die streitige Vorschrift keinen Anhaltspunkt dafür enthält, wie er zu verstehen ist — „für sich genommen ... entweder eng aufgefaßt werden [kann], so daß nur die eigentliche Verwendung eines Gegenstands gemeint ist, oder weit, so daß auch Dienstleistungen und sonstige Kosten im Zusammenhang mit der Verwendung eingeschlossen sind". Der Gerichtshof weist die weite Auslegung des Begriffs jedoch zurück, da diese mit Sinn und Zweck der Vorschrift unvereinbar sei. In dem Urteil heißt es hierzu (Randnr. 13): „Im Unterschied zu gewöhnlichen Dienstleistungen, die grundsätzlich unabhängig davon steuerpflichtig sind, ob die für ihre Erbringung verwendeten Gegenstände und Dienstleistungen zum Vorsteuerabzug berechtigt haben, ist die private Verwendung eines Gegenstands nämlich nur ausnahmsweise steuerpflichtig." Dementsprechend gelangt der Gerichtshof zu dem Ergebnis (Randnr. 14): „Der Begriff ‚Verwendung eines

19 — In diesem Sinne Nr. 20 der Schlußanträge des Generalanwalts F. G. Jacobs in der in Fußnote 16 zitierten Rechtssache Mohsche.

Gegenstands' ist eng auszulegen; er umfaßt nur die Verwendung des Gegenstands selbst. Daher fallen Nebenleistungen im Zusammenhang mit dieser Verwendung nicht unter Artikel 6 Absatz 2 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie."

33. In Anbetracht der sich aus dem Urteil Mohsche ergebenden Notwendigkeit einer engen Auslegung des Begriffs „Verwendung eines Gegenstands", wie er in der Vorschrift enthalten ist, die die Verwendung eines Betriebsgegenstands für unternehmensfremde Zwecke einer Dienstleistung gegen Entgelt gleichstellt, muß natürlich auch der Begriff „Betrag der Ausgaben des Steuerpflichtigen für die Erbringung der Dienstleistung" eng ausgelegt werden; diese Ausgaben sind nach Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe c der Sechsten Richtlinie die Grundlage für die Bemessung der Mehrwertsteuer, die auf diese fiktive „Dienstleistung" erhoben wird: Folglich können in diese Ausgaben nur diejenigen einbezogen werden, die durch die Verwendung des Gegenstands selbst entstanden sind, nicht aber diejenigen, die für Dienstleistungen aufgewandt wurden, die lediglich mit seiner Verwendung *verbunden* sind, wie etwa die Kosten für die Wartung oder Nutzung des Gegenstands [20].

34. Ich möchte allerdings sofort darauf hinweisen, daß die hier zu prüfende Vorabentscheidungsfrage nicht eigentlich die Frage der *Natur* der Ausgaben betrifft, die in die Bemessungsgrundlage für die Mehrwertsteuer einbezogen werden können, die auf die Verwendung eines Betriebsgegenstands für den privaten Bedarf erhoben wird, sondern vielmehr die *Zeiten*, die für die Berechnung dieser Ausgaben zu berücksichtigen sind. Der Bundesfinanzhof scheint nämlich davon auszugehen, daß die Ausgaben, die bei der Berechnung der Besteuerungsgrundlage für die Mehrwertsteuer zu berücksichtigen sind, die auf die Verwendung des Fahrzeugs für private Zwecke erhoben würde, wenn die Klägerin dieses Fahrzeug im übrigen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen nutzen würde (der Fall, der wie bereits oben in Nr. 22 ausgeführt, der vierten Vorabentscheidungsfrage zugrunde liegt), ausschließlich (siehe Seite 13 der französischen Übersetzung des Vorlagebeschlusses) die anteiligen Absetzungen für Abnutzung des Fahrzeugs sind, also Ausgaben, die typischerweise als „nur [durch] die Verwendung des Gegenstands selbst" entstanden im Sinne des Urteils Mohsche angesehen werden können. Die Klärung der Natur der Ausgaben, die in die Bemessungsgrundlage einbezogen werden können, erhellt jedoch m. E. am besten den Rahmen, in dem sich die Auslegungsfrage stellt, die den Kern der vierten Vorabentscheidungsfrage bildet: Sind bei der Berechnung der im Vorlagebeschluß angeführten Abschreibungen die Zeiten zu berücksichtigen, in denen der Gegenstand nicht für betriebsfremde Zwecke verwendet wird, dem Steuerpflichtigen jedoch in einer Weise zur Verfügung steht, daß eine derartige Verwendung jederzeit möglich ist?

35. Meiner Ansicht nach muß diese Frage bejaht werden. Wie ich bereits ausgeführt

20 — Nach dem im Urteil Mohsche (Randnr. 4) dargestellten Sachverhalt betrafen die Kosten für Wartung oder Nutzung, deren Einbeziehung in die Besteuerungsgrundlage für die Mehrwertsteuer, die auf die Verwendung eines Betriebsgegenstands (in dem betreffenden Fall ein Kraftfahrzeug) für private Zwecke erhoben worden war, zu dem Ausgangsverfahren vor dem nationalen Gericht geführt hatte, die Garagenmiete, die Kraftfahrzeugsteuer, die Versicherung und Parkgebühren.

habe (siehe oben Nr. 29), bezweckt die Gleichstellung der Verwendung eines Betriebsgegenstands für private Zwecke mit einer Dienstleistung gegen Entgelt, denjenigen, der die beim Erwerb des Gegenstands entrichtete Mehrwertsteuer abziehen konnte (in Anbetracht dessen, daß der Gegenstand für die Zwecke seiner wirtschaftlichen Tätigkeit bzw. *auch* für die Zwecke dieser Tätigkeit erworben wurde), in die Lage desjenigen zu versetzen, der einen Gegenstand dieser Art verwendet, der ausschließlich für private Zwecke erworben wurde. Der Zweck dieser Gleichstellung würde jedoch nicht vollständig erreicht, wenn die Feststellung, daß eine Verwendung eines Betriebsgegenstands für den privaten Bedarf vorliegt, zwingend eine ständige und ununterbrochene Verwendung für diesen Bedarf verlangen würde. Gewiß erfordert die Befriedigung bestimmter privater Bedürfnisse die ständige Verwendung der im Hinblick auf diese Befriedigung erworbenen Gegenstände; oft wird der private Bedarf, für den ein Gegenstand erworben worden ist, jedoch durch eine bloß gelegentliche Benutzung vollständig befriedigt. In diesem Fall kommt es vor allem darauf an, daß der Verbraucher immer die *Möglichkeit* hat, den Gegenstand zu benutzen, sobald er dies für erforderlich hält oder es wünscht. Im übrigen ist derjenige, der einen Gegenstand ausschließlich für private Zwecke erwirbt, steuerpflichtig, selbstverständlich ohne daß es darauf ankommt, ob das private Bedürfnis durch eine ständige oder gelegentliche Benutzung des erworbenen Gegenstands befriedigt werden soll.

36. Um eine Gleichbehandlung des Steuerpflichtigen mit dem vorgenannten Endverbraucher zu gewährleisten, sind somit als Zeiten der Verwendung eines Betriebsgegenstands für private Zwecke nicht nur die Zeiten der tatsächlichen Verwendung des Gegenstands anzusehen, sondern auch die Zeiten, in denen der Gegenstand dem Steuerpflichtigen in einer Weise zur Verfügung steht, daß er jederzeit die Möglichkeit hat, ihn für seinen privaten Bedarf zu nutzen [21]. Diese Lösung (die m. E. einwandfrei mit dem im Urteil Mohsche angeführten Erfordernis zu vereinbaren ist, den Begriff „Verwendung eines Gegenstands" eng auszulegen, da die hier vorgeschlagene Auslegung nur auf den Gegenstand selbst abstellt) führt zwangsläufig dazu, daß bei der Berechnung der Besteuerungsgrundlage für die Mehrwertsteuer, die auf die Verwendung eines Betriebsgegenstands für private Zwecke erhoben wird, auch die Ausgaben einzubeziehen sind, die in der Zeit entstehen, in der der Betriebsgegenstand für die Befriedigung betriebsfremder Bedürfnisse im vorgenannten Sinne zur Verfügung steht. Zu diesen Ausgaben können auch die Absetzungen für die Abnutzung des Gegenstands in der soeben angesprochenen Zeit der „Verfügbarkeit" gezählt werden, nicht dagegen (in Anbetracht der im Urteil Mohsche getroffenen Entscheidung) auch Ausgaben, die Dienstleistungen betreffen, die während dieser Zeit erbracht wurden und lediglich mit dem Gegenstand verbunden sind.

37. Allerdings schließt der Umstand, daß der Betriebsgegenstand dem Steuerpflichtigen für eine private Nutzung zur Verfügung steht, es natürlich nicht aus, daß diese Zeit der „Verfügbarkeit" gegebenenfalls durch die Verwendung des Gegenstands für den Bedarf des Unternehmens beendet wird. Angesichts dessen sind — wie die Regierung des Vereinigten Königreichs in ihren schriftlichen Erklärungen und das Finanzamt in der mündlichen Verhandlung zutreffend vorge-

21 — Als Zeit, in der der Betriebsgegenstand dem Steuerpflichtigen für eine Verwendung zu unternehmensfremden Zwecken zur Verfügung steht, ist also anzusehen die Zeit, in der dieser Gegenstand nicht für eine wirtschaftliche Tätigkeit genutzt wird, der Steuerpflichtige diesen jedoch, aus welchen Gründen auch immer, nicht oder schwerlich nach Belieben für private Zwecke verwenden kann.

tragen haben — in die Besteuerungsgrundlage für die Mehrwertsteuer, die auf die private Verwendung eines Betriebsgegenstands erhoben wird, nicht *sämtliche* Ausgaben einzubeziehen, die während der Zeit der „Verfügbarkeit" des Gegenstands entstanden sind, sondern, aufgrund einer entsprechenden Aufteilung, ein Teil der betreffenden Ausgaben, der dem Verhältnis zwischen der Gesamtdauer der tatsächlichen Verwendung des Gegenstands sowohl für den privaten Bedarf als auch für den Bedarf des Unternehmens einerseits und der Dauer der tatsächlichen Verwendung des Gegenstands für unternehmensfremde Zwecke andererseits entspricht. Damit ist der Zweck der rechtlichen Fiktion des Artikels 6 Absatz 2 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie erreicht, ohne überzogen zu werden. Die Befriedigung privater Bedürfnisse mittels eines Betriebsgegenstands unterliegt der Mehrwertsteuer, um eine Gleichbehandlung des normalen Verbrauchers mit dem Steuerpflichtigen zu gewährleisten, ohne daß auf der anderen Seite verkannt würde, daß in der Zeit, in der der Gegenstand letzterem für eine private Verwendung zur Verfügung steht, seine Verwendung für die Ausübung einer wirtschaftlichen Tätigkeit ebenfalls möglich bleibt.

38. Ich schlage daher vor, die vierte Vorabentscheidungsfrage wie folgt zu beantworten:

Bei der Bestimmung der Besteuerungsgrundlage für die Mehrwertsteuer auf Umsätze, die nach Artikel 6 Absatz 2 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG Dienstleistungen gleichgestellt sind, ist nach Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe c dieser Richtlinie nicht nur auf die Ausgaben abzustellen, die in der Zeit der tatsächlichen Nutzung eines Betriebsgegenstands für unternehmensfremde Zwecke entstanden sind, sondern auch auf die Ausgaben, die in der Zeit anfallen, in der der Gegenstand dem Steuerpflichtigen in einer Weise zur Verfügung steht, daß seine Nutzung für unternehmensfremde Zwecke jederzeit möglich ist. Der in die Besteuerungsgrundlage letztlich einzubeziehende Teil dieser letztgenannten Ausgaben wird anteilmäßig ermittelt und entspricht dem Verhältnis zwischen der Gesamtdauer der tatsächlichen Nutzung des Gegenstands und der Dauer der tatsächlichen Nutzung des Gegenstands für unternehmensfremde Zwecke.

IV — Entscheidungsvorschlag

39. Aufgrund dessen schlage ich vor, die vom Bundesfinanzhof vorgelegten Vorabentscheidungsfragen wie folgt zu beantworten:

1. Die Vermietung eines körperlichen Gegenstands stellt eine Form der Nutzung dieses Gegenstands dar. Damit diese Nutzung als „wirtschaftliche Tätigkeit" angesehen werden kann, durch deren Ausübung derjenige, der sie ausübt, dem gemeinsamen Mehrwertsteuersystem unterfällt, ist nach Maßgabe des

Artikels 4 Absatz 2 Satz 2 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG zu prüfen, ob diese Tätigkeit zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen ausgeübt wird.

2. Bei der Entscheidung, ob eine selbständige Tätigkeit, die in der Vermietung eines körperlichen Gegenstands besteht, eine „wirtschaftliche Tätigkeit" im Sinne von Artikel 4 Absatz 2 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG darstellt, kommt es ausschließlich und allein darauf an, ob diese Tätigkeit zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen ausgeübt wird. Hierbei handelt es sich um eine rein tatsächliche Frage, die anhand im wesentlichen objektiver Merkmale zu prüfen ist, die sich z. B. auf die Natur des vermieteten Gegenstands sowie auf die Gesamtheit der Bedingungen, unter denen dessen Nutzung erfolgt, beziehen können. Im übrigen stellen die Ergebnisse dieser Tätigkeit (Kundenkreis, Höhe der Einnahmen) keine Merkmale dar, die für sich allein die fragliche Entscheidung stützen können; sie können jedoch bei der Prüfung des angeführten entscheidenden Gesichtspunkts mit berücksichtigt werden.

3. Bei der Bestimmung der Besteuerungsgrundlage für die Mehrwertsteuer auf Umsätze, die nach Artikel 6 Absatz 2 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG Dienstleistungen gleichgestellt sind, ist nach Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe c dieser Richtlinie nicht nur auf die Ausgaben abzustellen, die in der Zeit der tatsächlichen Nutzung eines Betriebsgegenstands für unternehmensfremde Zwecke entstanden sind, sondern auch auf die Ausgaben, die in der Zeit anfallen, in der der Gegenstand dem Steuerpflichtigen in einer Weise zur Verfügung steht, daß seine Nutzung für unternehmensfremde Zwecke jederzeit möglich ist. Der in die Besteuerungsgrundlage letztlich einzubeziehende Teil dieser letztgenannten Ausgaben wird anteilmäßig ermittelt und entspricht dem Verhältnis zwischen der Gesamtdauer der tatsächlichen Nutzung des Gegenstands und der Dauer der tatsächlichen Nutzung des Gegenstands für unternehmensfremde Zwecke.