

|

61998C0415

Schlussanträge des Generalanwalts Saggio vom 13. April 2000. - Laszlo Bakcsi gegen Finanzamt Fürstenfeldbruck. - Ersuchen um Vorabentscheidung: Bundesfinanzhof - Deutschland. - Mehrwertsteuer - Artikel 2 Nummer 1, Artikel 5 Absatz 6 und Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie - Gemischt genutzter Gegenstand - Zuordnung zum privaten oder zum Geschäftsvermögen des Steuerpflichtigen - Verkauf eines Unternehmensgegenstands - Gebrauchsgegenstand, der von einem Privaten erworben wurde. - Rechtssache C-415/98.

Sammlung der Rechtsprechung 2001 Seite I-01831

Schlußanträge des Generalanwalts

1. Mit Beschluss vom 24. September 1998 hat der Bundesfinanzhof dem Gerichtshof zwei Fragen nach der Auslegung 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 (im Folgenden: Sechste Richtlinie) zur Vorabentscheidung vorgelegt. Diese Fragen stellen sich in einem Verfahren, in dem Herr Bakcsi (im Folgenden: Kläger) beantragt hat, festzustellen, dass die Veräußerung eines Pkw, den er von einer Privatperson erworben und teilweise zu Unternehmenszwecken, teilweise privat genutzt hatte, nicht der Umsatzsteuer unterliegt.

Die Sechste Umsatzsteuerrichtlinie

2. Die Sechste Richtlinie zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern hat die Einführung der Mehrwertsteuer in der Europäischen Gemeinschaft vollendet und die Bestimmung der Besteuerungsgrundlage im Einzelnen geregelt.

3. Nach Artikel 2 Nummer 1 der Richtlinie unterliegen der Mehrwertsteuer Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Inland gegen Entgelt ausführt".

4. Artikel 4 definiert, wer als Steuerpflichtiger anzusehen ist. Die Absätze 1 und 2 bestimmen: 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 ... 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."

5. Artikel 5 bestimmt den Begriff der Lieferung von Gegenständen. In Absatz 6 werden die Fälle aufgezählt, in denen die Entnahme eines Gegenstands durch den Unternehmer zu Steuerzwecken als einer Lieferung gleichgestellt angesehen wird. Dort heißt es: Einer Lieferung gegen Entgelt gleichgestellt wird die Entnahme eines Gegenstands durch einen Steuerpflichtigen aus seinem Unternehmen für seinen privaten Bedarf, für den Bedarf seines Personals oder als unentgeltliche Zuwendung oder allgemein für unternehmensfremde Zwecke, wenn dieser Gegenstand oder seine Bestandteile zu einem vollen oder teilweisen Abzug der Mehrwertsteuer berechtigt haben. Jedoch fallen Entnahmen für Geschenke von geringem Wert und für Warenmuster zu Zwecken des Unternehmens nicht darunter."

6. Artikel 6 der Richtlinie gibt eine steuerrechtliche Definition der Dienstleistung. Nach Absatz 2 Buchstabe a wird einer Dienstleistung gegen Entgelt 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", gleichgestellt.

7. Nach Artikel 10 Absatz 1 Buchstabe a ist Steuertatbestand der Tatbestand, durch den die gesetzlichen Voraussetzungen für den Steueranspruch verwirklicht werden".

8. Artikel 11 betrifft die Feststellung der Besteuerungsgrundlage. Nach seinem Teil A Absatz 1 Buchstabe a umfasst sie bei Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen ... alles, was den Wert der Gegenleistung bildet, die der Lieferer oder Dienstleistende für diese Umsätze vom Abnehmer oder Dienstleistungsempfänger oder von einem Dritten erhält oder erhalten soll".

9. Im Bereich der Befreiungen sieht Artikel 13 Teil B vor: Unbeschadet sonstiger Gemeinschaftsvorschriften befreien die Mitgliedstaaten unter den Bedingungen, die sie zur Gewährleistung einer korrekten und einfachen Anwendung der nachstehenden Befreiungen sowie zur Verhütung von Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und etwaigen Missbräuchen festsetzen, von der Steuer:

...

c) die Lieferungen von Gegenständen, die ausschließlich für eine aufgrund dieses Artikels oder des Artikels 28 Absatz 3 Buchstabe b) von der Steuer befreite Tätigkeit bestimmt waren, wenn für diese Gegenstände kein Vorsteuerabzug vorgenommen werden konnte ...".

10. Zum Vorsteuerabzug bestimmt Artikel 17 Absatz 1, dass [d]as Recht auf Vorsteuerabzug entsteht, wenn der Anspruch auf die abziehbare Steuer entsteht".

11. Artikel 32 Absatz 1 in der ursprünglichen Fassung der Richtlinie (geändert durch die Richtlinie 94/5/EG) lautete: Der Rat erlässt vor dem 31. Dezember 1977 auf Vorschlag der Kommission einstimmig die gemeinschaftliche Regelung für die Besteuerung von Gebrauchsgegenständen, Kunstgegenständen, Antiquitäten und Sammlungsstücken."

Dem ist der Rat erst im Februar 1994 mit der Richtlinie 94/5/EG nachgekommen. Nach Artikel 1 Absatz 3 Teil A Buchstabe e dieser Richtlinie (der zu Artikel 26a der Sechsten Richtlinie geworden ist) ist steuerpflichtiger Wiederverkäufer", wer

im Rahmen seiner gewerblichen Tätigkeit Gebrauchsgegenstände, Kunstgegenstände, Sammlungsstücke oder Antiquitäten kauft oder zur Deckung seines unternehmerischen Bedarfs verwendet oder zum Zwecke des Wiederverkaufs einführt, gleich, ob er auf eigene Rechnung oder aufgrund eines Einkaufs- oder Verkaufskommissionsvertrags auf fremde Rechnung handelt".

Außerdem heißt es in Teil B dieses Artikels:

(1) Die Mitgliedstaaten wenden auf die Lieferung von Gebrauchsgegenständen, Kunstgegenständen, Sammlungsstücken oder Antiquitäten durch steuerpflichtige Wiederverkäufer eine Sonderregelung über die Differenzbesteuerung des steuerpflichtigen Wiederverkäufers gemäß den folgenden Bestimmungen an.

(2) Lieferungen im Sinne von Absatz 1 sind Lieferungen von Gebrauchsgegenständen, Kunstgegenständen, Sammlungsstücken oder Antiquitäten durch einen steuerpflichtigen Wiederverkäufer, wenn ihm diese Gegenstände innerhalb der Gemeinschaft geliefert werden - von einem Nichtsteuerpflichtigen ...

(3) Die Besteuerungsgrundlage bei der Lieferung von Gegenständen im Sinne von Absatz 2 ergibt sich aus der Differenz des steuerpflichtigen Wiederverkäufers, abzüglich des Betrags der auf diese Differenz erhobenen Mehrwertsteuer. Diese Differenz entspricht dem Unterschied zwischen dem von dem steuerpflichtigen Wiederverkäufer geforderten Verkaufspreis und dem Einkaufspreis des Gegenstands."

Die nationalen Vorschriften

12. Die im Ausgangsverfahren einschlägigen deutschen Rechtsvorschriften sind im Umsatzsteuergesetz (UStG 1980) enthalten. Nach § 1 Absatz 1 Nummer 1 Satz 1 dieses Gesetzes unterliegen der Umsatzsteuer die Lieferungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt. Nach § 10 Absatz 1 Satz 1 UStG wird der Umsatz bei Lieferungen nach dem Entgelt bemessen.

Sachverhalt und Vorlagefragen

13. Der Kläger war 1990 als Transportunternehmer tätig. Dafür verwendete er einen Pkw Mercedes 300 D, den er, wie dem Vorlagebeschluss zu entnehmen ist, zu 70 % für Unternehmens- und zu 30 % für private Zwecke nutzte.

14. Der Kläger hatte dieses Fahrzeug von einem Privatmann erworben. Deshalb konnte er die im Kaufpreis enthaltene Vorsteuer nicht abziehen. 1989 ließ er Reparaturen an dem Fahrzeug ausführen, wobei er die anteilige Vorsteuer abzog. Im Mai 1990 veräußerte er den Mercedes für 19 000 DM, ohne in der Rechnung Umsatzsteuer gesondert auszuweisen.

15. Auf der Grundlage der nationalen Umsatzsteuervorschriften unterwarf die deutsche Steuerverwaltung im Rahmen der Veranlagung für das Jahr 1990 die Veräußerung des Fahrzeugs der Umsatzsteuer und legte als Bemessungsgrundlage den Kaufpreis (19 000 DM) abzüglich der darin enthaltenen Umsatzsteuer (2 334 DM) fest. Mit Bescheid vom 24. Mai 1994 forderte sie den Kläger zur Zahlung dieser Steuer auf.

16. Gegen diesen Veranlagungsbescheid erhob der Kläger Einspruch und gegen dessen Zurückweisung Klage vor dem Finanzgericht. Dieses gab der Klage nur insoweit statt, als es die Bemessungsgrundlage des Eigenverbrauchs um die Kosten und die Leistungsbezüge verminderte, bei denen der Kläger keine Vorsteuer hatte abziehen können. Dennoch hielt das Finanzgericht die Veräußerung grundsätzlich für steuerpflichtig, da der Kläger 1989 den Vorsteuerabzug auf Reparaturkosten des Pkw beantragt habe. Damit habe er seinen Willen zum Ausdruck gebracht, das Gut dem Unternehmen zuzuordnen.

17. Gegen dieses Urteil hat der Kläger Revision beim Bundesfinanzhof eingelegt, mit der er die Aufhebung des Urteils und folglich die Herabsetzung der Umsatzsteuer für das Steuerjahr 1990 um 2 334 DM beantragt.

18. In seinem Vorlagebeschluss führt der Bundesfinanzhof zunächst aus, dass nach deutschem Umsatzsteuerrecht die Veräußerung des Pkw durch den Kläger der Umsatzsteuer unterliege, wenn sie im Rahmen seines Unternehmens" erfolgt sei. Fraglich sei jedoch, ob im vorliegenden Fall diese Lieferung wirklich im Rahmen seines Unternehmens" erfolgt sei. Was gemischt genutzte Gegenstände angehe, schließe nach der nationalen Rechtsprechung und insbesondere nach einem Urteil des Bundesfinanzhofs vom 25. März 1988 die deutsche Regelung nicht aus, dass ein Pkw, auch wenn er sowohl zu Unternehmenszwecken als auch privat genutzt werde, insgesamt dem Privatvermögen des Steuerpflichtigen zugeordnet werden könne. Es bestuenden jedoch Zweifel, ob diese Möglichkeit mit der Sechsten Richtlinie, so wie sie vom Gerichtshof ausgelegt werde, vereinbar sei.

19. Außerdem sei zweifelhaft, ob auch für den Fall, dass das Fahrzeug als Teil des Unternehmensvermögens anzusehen sei, seine Veräußerung in jedem Fall der Umsatzsteuer zu unterwerfen sei. Dazu habe der Kläger im Ausgangsverfahren geltend gemacht, dass dies nicht nur zu einer doppelten Besteuerung, sondern auch zu einem Widerspruch im Regelungsbereich der Sechsten Richtlinie führe. Deren Artikel 5 Absatz 6 sehe nämlich vor, dass die Entnahme eines Gegenstands durch einen Unternehmer aus seinem Unternehmen für seinen privaten Bedarf nur dann der Umsatzsteuer unterliege, wenn der entnommene Gegenstand in der Vergangenheit zu einem vollen oder teilweisen Abzug der Mehrwertsteuer berechtigt habe. Folglich führe die Besteuerung des Verkaufs eines von einer Privatperson ohne Möglichkeit des Vorsteuerabzugs erworbenen Fahrzeugs zu einer nicht gerechtfertigten Ungleichbehandlung zwischen Lieferungen und Entnahmen, die nach Auffassung des Klägers dadurch zu beheben sei, dass die Veräußerung von Gebrauchtwagen nicht besteuert werde.

Der Bundesfinanzhof führt schließlich aus, zwar sähen Artikel 13 wie auch Artikel 26a der Sechsten Richtlinie Fälle vor, in denen die Lieferungen von beim Erwerb vom Vorsteuerabzugsrecht ausgeschlossenen Gegenständen durch einen Steuerpflichtigen nicht besteuert würden, doch erfassten diese Fälle nicht den vorliegenden Sachverhalt.

20. Da die Entscheidung des Rechtsstreits von der Auslegung von Bestimmungen der Sechsten Richtlinie abhängt, hat der Bundesfinanzhof dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

1. Kann ein Unternehmer einen gemischt (unternehmerisch und nichtunternehmerisch) genutzten Gegenstand unabhängig von dem Umfang der unternehmerischen Nutzung insgesamt seinem Privatvermögen zuordnen?

2. Unterliegt die Veräußerung eines Gegenstands, den der Veräußerer ohne das Recht auf Vorsteuerabzug von einem Privaten für Zwecke seines Unternehmens erworben hatte, gemäß Artikel 2 Nummer 1 und Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a der Richtlinie 77/388/EWG in vollem Umfang der Umsatzsteuer?

Zur ersten Vorlagefrage

21. Mit der ersten Vorlagefrage möchte das nationale Gericht wissen, ob im Lichte der Bestimmungen der Sechsten Richtlinie ein Steuerpflichtiger einen gemischt, d. h. teils zu Unternehmenszwecken, teils privat, genutzten Gegenstand ausschließlich seinem Privatvermögen zuordnen kann.

22. Nach Auffassung der Kommission ist dies ausgeschlossen. Zwar habe ein Steuerpflichtiger die Wahl, ob und zu welchem Anteil er einen Gegenstand seinem Privatvermögen oder dem Unternehmen zuordne, diese Wahl werde aber durch die Nutzung des Gegenstands getroffen. Folglich entscheide sich der Steuerpflichtige, wenn er den Gegenstand ganz oder teilweise zu Unternehmenszwecken nutze, tatsächlich dafür, ihn ganz oder teilweise dem Unternehmen zuzuordnen.

23. Die deutsche Regierung vertritt dagegen die Auffassung, die bloße Tatsache, dass ein Steuerpflichtiger einen Gegenstand ganz oder teilweise zu Unternehmenszwecken nutze, bedeute nicht zwingend, dass er ihn ganz oder teilweise dem Unternehmen zuordnen wolle. Die Zuordnung des Gegenstands hänge vollständig vom Willen des Steuerpflichtigen ab, der diesen Willen durch die Ausübung des Vorsteuerabzugsrechts, das die Sechste Richtlinie auf den Erwerb von Unternehmensgegenständen beschränke, zum Ausdruck bringe. Wenn, wie im vorliegenden Fall, diese Möglichkeit nicht bestehe, sei die Wahl des Steuerpflichtigen anderen Umständen, die im Zusammenhang mit dem Recht auf Vorsteuerabzug stehen müssten, zu entnehmen, wie z. B. dem Vorsteuerabzug von Aufwendungen für den Gegenstand.

24. Zunächst ist darauf hinzuweisen, dass sowohl dem Vorlagebeschluss als auch den Erklärungen der Parteien eindeutig zu entnehmen ist, dass die erste Vorlagefrage nicht den Grundsatz in Frage stellt, wonach der Steuerpflichtige beim Erwerb eines Gegenstands frei wählen kann, ob er ihn seinem Privatvermögen oder dem Unternehmen zuordnet. Meiner Ansicht nach kann über diese Freiheit auch kein Zweifel bestehen. Die Vorlagefrage betrifft jedoch die Kriterien, die zur Bestimmung der vom Steuerpflichtigen getroffenen Wahl im konkreten Fall anzuwenden sind. Die Antwort an das vorlegende Gericht hängt nämlich davon ab, ob man mit der Kommission der Auffassung ist, dass die Nutzung des Gegenstands darüber entscheidet, welchem Vermögen er zuzurechnen ist (und damit von vornherein ausschließt, dass ein gemischt genutzter Gegenstand ausschließlich zum Privatvermögen des Unternehmers gehört), oder ob man wie die deutsche Regierung der Auffassung ist, dass die Zugehörigkeit eines Gegenstands zu einem bestimmten Vermögen anderen Anhaltspunkten als seiner Nutzung, insbesondere der Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug, zu entnehmen ist (und dadurch zulässt, dass ein Unternehmer einen gemischt genutzten Gegenstand in sein Privatvermögen einbezieht).

25. Ich teile grundsätzlich den Standpunkt der deutschen Regierung. Die Sechste Richtlinie enthält nämlich keine Bestimmung, die für die Auffassung der Kommission über den Zusammenhang zwischen der Nutzung eines Gegenstands und dem Vermögen, dem er zuzuordnen ist, spricht. Vielmehr wird, wie auch die deutsche Regierung in der mündlichen Verhandlung ausgeführt hat, die gegenteilige Auffassung indirekt durch den Wortlaut von Artikel 6 Absatz 2 der Richtlinie gestützt. Dadurch, dass dieser Artikel die private Nutzung von Unternehmensgegenständen durch den Steuerpflichtigen regelt, bestätigt er in Wirklichkeit, dass für die Anwendbarkeit der Sechsten Richtlinie die Nutzung eines Gegenstands nicht notwendigerweise festlegt, zu welchem Vermögen er gehört.

26. Diese Auffassung wird auch von der Rechtsprechung des Gerichtshofes bestätigt, wonach grundsätzlich die Tatsache, dass ein Steuerpflichtiger im Einzelfall Gegenstände für Zwecke seiner wirtschaftlichen Tätigkeiten im Sinne von Artikel 4 der Sechsten Richtlinie erworben hat, eine Tatfrage ist, die unter Berücksichtigung aller Gegebenheiten des Sachverhalts ... zu beurteilen ist". Es versteht sich von selbst, dass diese Beurteilung dem nationalen Gericht vorbehalten ist, das über alle tatsächlichen Anhaltspunkte verfügt. Was im Einzelnen gemischt genutzte Gegenstände angeht, hat der Gerichtshof darüber hinaus ausgeführt, dass der Steuerpflichtige die Freiheit hat, zu wählen, ob der privat genutzte Teil eines Gegenstands im Hinblick auf die Anwendung der [Sechsten] Richtlinie in sein Unternehmen integriert sein soll oder nicht", und dass folglich Investitionsgüter, die sowohl für unternehmerische als auch für private Zwecke verwendet werden, gleichwohl als Gegenstände des Unternehmens behandelt werden

können, hinsichtlich deren die Mehrwertsteuer grundsätzlich voll abzugsfähig ist".

Daher bin ich der Auffassung, dass auch aus der Rechtsprechung, insbesondere aus dem zuletzt zitierten Urteil, ziemlich deutlich hervorgeht, dass im Bereich des Mehrwertsteuersystems kein direkter und notwendiger Zusammenhang zwischen der Nutzung eines Gegenstands und dem Vermögen, zu dem er gehört, besteht. Zwar hat sich der Gerichtshof, wie auch das vorliegende Gericht anmerkt, bisher noch nicht ausdrücklich und eingehend zum Fall eines gemischt genutzten, aber insgesamt dem Privatvermögen des Unternehmers zugeordneten Gegenstands geäußert, aber ich sehe keinen Grund, diese Möglichkeit auszuschließen.

27. Im Lichte der vorstehenden Ausführungen und um genauer die Frage des nationalen Gerichts zu beantworten, besteht meines Erachtens kein Zweifel darüber, dass es die Freiheit des Steuerpflichtigen bei der Zuordnung erworbener Gegenstände zu einem Vermögen mit sich bringt, dass er einen Gegenstand, den er teilweise zu Unternehmenszwecken nutzt, insgesamt seinem Privatvermögen zuordnen kann.

28. Nach dieser Feststellung halte ich es für angebracht, einige Überlegungen zu dem von der deutschen Regierung angesprochenen Kriterium der Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug hinzuzufügen. Aus den Gründen, die ich im Folgenden darlegen werde, bin ich der Auffassung, dass unter den Anhaltspunkten, die für die Beurteilung der Handlungen des Unternehmers bei der Zuordnung eines Gegenstands zu einem Vermögen zu berücksichtigen sind, diesem Kriterium eine besondere Bedeutung zukommt.

Bekanntlich ist das Mehrwertsteuersystem dadurch gekennzeichnet, dass die Endverbraucher die Steuer tragen und die Steuerpflichtigen die Hauptverpflichteten sind (also diejenigen, die die gesetzlich vorgesehenen Formalitäten zu erfüllen haben). Um sicherzustellen, dass das System funktioniert und insbesondere die Steuerpflichtigen, obwohl sie die Umsatzsteuer vereinnahmen und abführen, mit ihr nicht belastet werden, wurde ein Belastungs- und Abzugsmechanismus geschaffen, dessen Zweck es ist, die Steuer für die Steuerpflichtigen "neutral" zu gestalten. In der gemeinschaftlichen Mehrwertsteuerregelung unterscheidet sich die Stellung des Steuerpflichtigen gerade dadurch von der des Endverbrauchers, dass sich nur der Steuerpflichtige dieses Mechanismus bedienen kann. Daraus folgt, dass der Steuerpflichtige in dem Augenblick, in dem er sein Wahlrecht zur Zuordnung eines Gegenstands zu seinem Unternehmen oder zu seinem Privatvermögen ausübt, zugleich wählt, ob er ihn in das Steuersystem und damit in den vorstehend beschriebenen Belastungs- und Abzugsmechanismus einführt, oder ob er als Endverbraucher handelt und auf dieses System vollständig verzichtet. Die Tatsache, dass ein Steuerpflichtiger sein Recht zum Abzug der beim Erwerb eines Gegenstands gezahlten Mehrwertsteuer ausübt, berechtigt daher meines Erachtens durchaus zu der Annahme, dass er den Gegenstand seinem Unternehmen zuordnen will.

Obwohl im vorliegenden Fall beim Erwerb des Pkw kein Vorsteuerabzug möglich war, da der Verkäufer eine Privatperson war, bin ich der Meinung, dass das vorstehend Gesagte auf die Wahl des Klägers, die Vorsteuer aus den Reparaturechnungen des Pkw abzuziehen, übertragen werden kann. Dieser Umstand stellt nach meiner Auffassung daher den entscheidenden Punkt dar, der ausschließt, dass der Kläger den fraglichen Gegenstand insgesamt seinem Privatvermögen zugeordnet hat.

29. Was die erste Vorlagefrage angeht, komme ich ergänzend zu meinen bisherigen Ausführungen zu dem Schluss, dass ein Unternehmer einen gemischt genutzten Gegenstand seinem Privatvermögen zuordnen kann. Jedoch muss aus seinem Verhalten unzweideutig hervorgehen, dass er diesen Gegenstand insgesamt der Mehrwertsteuerregelung entziehen wollte.

Zur zweiten Vorlagefrage

30. Mit der zweiten Vorlagefrage möchte das nationale Gericht wissen, ob die Veräußerung eines vom Unternehmer für Unternehmenszwecke bestimmten Gegenstands auch dann der Mehrwertsteuer unterliegt, wenn bei seinem Erwerb deshalb kein Vorsteuerabzug möglich war, weil dieser Gegenstand von einem nichtsteuerpflichtigen Privaten erworben wurde. Es ist zwischen allen Parteien unstrittig, dass diese Heranziehung zur Steuer eine den Prinzipien der Mehrwertsteuer, insbesondere dem Grundsatz der Steuerneutralität, zuwiderlaufende Doppelbesteuerung bewirkt. Denn der Steuerpflichtige wird zur Zahlung der Mehrwertsteuer sowohl bei Erwerb des Gegenstands (da er sie nicht als Vorsteuer vom Kaufpreis abziehen kann) als auch bei der Veräußerung (da er die im Verkaufspreis enthaltene Mehrwertsteuer abführen muss) gezwungen.

31. Dazu ist zu bedenken, dass es nach der Grundregelung der Steuerbarkeit der Lieferungen nach Artikel 2 Nummer 1 der Richtlinie für die Besteuerung einer Veräußerung erforderlich und ausreichend ist, dass sie durch einen Steuerpflichtigen in dieser Eigenschaft entgeltlich erfolgt. Vollkommen unerheblich ist jedoch, ob der veräußerte Gegenstand beim Erwerb Gegenstand eines Vorsteuerabzugs gewesen ist.

32. Die einzigen Vorschriften der Sechsten Richtlinie, aus denen hervorgeht, dass die Besteuerung einen vorher erfolgten Abzug voraussetzt, sind Artikel 5 Absatz 6, der die Entnahme regelt, und Artikel 6 Absatz 2, der die private Verwendung von dem Unternehmen zugeordneten Gegenständen betrifft. Diese Voraussetzung ist dadurch gerechtfertigt, dass sie ausschließlich dem besonderen Zweck dieser Artikel dient. Wie der Gerichtshof im Zusammenhang mit der Entnahmeregelung, aber mit einer Begründung, die auch auf die Verwendung von Unternehmensgegenständen zu privaten Zwecken übertragen werden kann, ausgeführt hat, soll Artikel 5 Absatz 6 der Sechsten Richtlinie ... 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". Mit anderen Worten regeln diese Bestimmungen besondere Sachverhalte, in denen der Vorsteuerabzug die zwingende Voraussetzung für die Feststellung der Gefahr der Steuerhinterziehung, deren Verhinderung die beiden Bestimmungen dienen sollen, darstellt.

Angesichts des vorstehend Gesagten ist meines Erachtens den Ausführungen des Klägers, dass der Unterschied zwischen der Entnahme- und der Lieferungsregelung, wenn der gelieferte Gegenstand von einem nichtsteuerpflichtigen Privaten erworben wurde, zu einer Ungleichbehandlung führe, die durch die Befreiung der Veräußerung von gebrauchten Gegenständen von der Steuerpflicht zu beseitigen sei, nicht zu folgen. Erstens bewirken die beiden Regelungen nämlich keine Ungleichbehandlung, da sie, wie aus den vorstehenden Ausführungen hervorgeht, auf verschiedenen Erfordernissen und Voraussetzungen beruhen. Zweitens würde, folgte man dem Vorschlag des Klägers, der Abzug der beim Erwerb des Gegenstands gezahlten Steuer auch auf die normale Lieferungsregelung ausgeweitet. Das aber stünde in eindeutigem Gegensatz zu den Bestimmungen des Artikels 2 Nummer 1 der Sechsten Richtlinie.

33. Außerdem ist zu berücksichtigen, dass die fragliche Veräußerung nicht unter die in Artikel 13 der Sechsten Richtlinie, insbesondere in Teil B Buchstabe c, vorgesehenen Steuerbefreiungen fällt. Wie das nationale Gericht zutreffend ausführt, betreffen diese Befreiungen, obwohl sie gerade die Vermeidung einer Doppelbesteuerung bezwecken, ausdrücklich den Fall, dass Gegenstände von Privaten ohne das Recht auf Vorsteuerabzug erworben wurden. Da diese

Bestimmungen Ausnahmen darstellen, sind sie zudem bekanntlich einer weiten Auslegung nicht zugänglich.

34. Schließlich fällt der vorliegende Fall auch nicht in den Regelungsbereich der Richtlinie 94/5, die das gemeinsame Mehrwertsteuersystem ergänzt und eine Sonderregelung für Gebrauchsgüter, Kunstgegenstände, Sammlungsstücke oder Antiquitäten aufstellt. Diese Richtlinie fügt in die Sechste Richtlinie mit dem neuen Artikel 26a eine Sonderregelung für Gebrauchsgüter ein, um Doppelbesteuerungen und Wettbewerbsverzerrungen zwischen Steuerpflichtigen zu verhindern. Diese Regelung ist jedoch ausschließlich auf die steuerpflichtigen Wiederverkäufer" begrenzt, also auf die Personen, die hauptberuflich Gebrauchsgüter an- und verkaufen. Da der Kläger nicht zu dieser Personengruppe gehört, ist die Sonderregelung des Artikels 26a der Sechsten Richtlinie auf den vorliegenden Fall nicht anwendbar.

35. Aus den vorstehenden Überlegungen ist meiner Ansicht nach der Schluss zu ziehen, dass im Lichte der Regelung der Sechsten Richtlinie die Veräußerung eines Gegenstands durch einen Steuerpflichtigen, der in dieser Eigenschaft, aber nicht als steuerpflichtiger Wiederverkäufer im Sinne von Artikel 26a der Richtlinie handelt, in den Anwendungsbereich von Artikel 2 Nummer 1 der Richtlinie fällt und deshalb auch dann der Mehrwertsteuer unterliegt, wenn der veräußerte Gegenstand nicht zum Abzug berechtigt hat, da er von einem Privaten erworben wurde.

36. Allerdings bleibt die Tatsache bestehen, dass diese Situation zu einer Doppelbesteuerung führt, die, wie der Gerichtshof ausgeführt hat, dem Grundsatz der Steuerneutralität zuwider[läuft], der dem gemeinsamen Mehrwertsteuersystem, in das sich die Sechste Richtlinie einfügt, zugrunde liegt". Dieses Problem hat der Gerichtshof jedoch bereits im Urteil ORO Amsterdam von 1989 behandelt. Auch in jenem Fall hatten die Gemeinschaftsrichter über die Rechtmäßigkeit der Besteuerung der Veräußerung eines Gegenstands, der von einem Privaten ohne das Recht auf Vorsteuerabzug erworben worden war, zu entscheiden. Der einzige Unterschied zum vorliegenden Fall bestand darin, dass 1989 die Regelung über Gebrauchsgüter noch nicht in Kraft war. Damals war Artikel 32 der Sechsten Richtlinie noch nicht durchgeführt worden, der vorsah, dass der Rat vor dem 31. Dezember 1977 die gemeinschaftliche Regelung für Gebrauchsgüter, Kunstgegenstände, Antiquitäten und Sammlungsstücke erlässt.

37. Im Fall ORO Amsterdam gelangte der Gerichtshof zu dem Ergebnis, dass der Unternehmer, der einen Gebrauchsgüter verkauft, einer unvermeidbaren Doppelbesteuerung unterliege, da nicht davon auszugehen sei, dass der Staat bei Fehlen einschlägiger Gemeinschaftsvorschriften verpflichtet sei, in seiner nationalen Gesetzgebung eine besondere Regelung für diese Art von Gegenständen vorzusehen. Der Gerichtshof hat zunächst ausgeführt, dass die Beibehaltung oder Einführung nationaler Maßnahmen zur Verwirklichung der gemeinschaftlichen Ziele durch die Mitgliedstaaten im Rahmen der ihnen gemäß Artikel 5 EWG-Vertrag [jetzt Artikel 10 EG] obliegenden Pflicht zur Zusammenarbeit in bestimmten Fällen grundsätzlich keinen Bedenken begegnen, wenn der Rat Maßnahmen nicht erlässt, die in die ausschließliche Zuständigkeit der Europäischen Gemeinschaften fallen". Er hat jedoch auch entschieden, dass sich daraus kein allgemeiner Grundsatz des Inhalts herleiten [lässt], dass die Mitgliedstaaten ersatzweise für den Rat handeln müssten, wenn dieser in seine Zuständigkeit fallende Maßnahmen nicht ergreift".

38. Außerdem haben die Gemeinschaftsrichter darauf hingewiesen, dass das gemeinsame Mehrwertsteuersystem insgesamt das Ergebnis einer schrittweisen Harmonisierung der nationalen Rechtsvorschriften" sei und dass diese Harmonisierung so, wie sie durch aufeinander folgende Richtlinien und insbesondere durch die Sechste Richtlinie verwirklicht worden ist, erst eine teilweise Harmonisierung" sei. Der Gerichtshof hat ebenfalls klargestellt, dass diese Harmonisierung ... zwar unter anderem [bezweckt], eine doppelte Besteuerung auszuschließen, denn es ist dem Mehrwertsteuersystem inhärent, dass auf jeder Besteuerungsstufe die Steuer abgezogen wird, die einen Umsatz als Vorsteuer belastet", aber auch hinzugefügt, dass [d]ieses

Ziel ... jedoch ... noch nicht erreicht [ist], und es ... unmöglich [ist], in dem gemeinsamen Mehrwertsteuersystem bei seinem gegenwärtigen Stand die Grundlagen zu finden, die für die Definition und die Festlegung von Anwendungsmodalitäten eines gemeinsamen Steuersystems notwendig sind, mit dem auf dem Gebiet des Handels mit Gebrauchsgegenständen eine doppelte Besteuerung verhindert werden könnte". Daraus hat er insgesamt den Schluss gezogen, dass, solange der Gemeinschaftsgesetzgeber nicht tätig geworden ist, Artikel 32 der Sechsten Richtlinie angewandt werden [muss], der den Mitgliedstaaten, die eine Sonderregelung für die Mehrwertsteuer auf Gebrauchsgegenstände anwenden, lediglich gestattet, diese beizubehalten, sie jedoch keineswegs verpflichtet, eine solche Regelung einzuführen, falls sie nicht besteht".

39. Meiner Auffassung nach sind die Ausführungen des Gerichtshofes grundsätzlich auch auf den vorliegenden Fall übertragbar. Es trifft zwar zu, dass der Rat inzwischen die Richtlinie über Gebrauchsgegenstände erlassen hat, jedoch fällt der vorliegende Fall, wie ich bereits ausgeführt habe, nicht unter diese Regelung. Daher ist offensichtlich, dass im derzeit gültigen Mehrwertsteuersystem eine Lücke fortbesteht, die die Harmonisierung noch nicht geschlossen hat.

40. Es bleibt also dabei, dass nationale Vorschriften zur Schließung dieser Lücke gemäß Artikel 5 EG-Vertrag (jetzt Artikel 10 EG) grundsätzlich zulässig sind, sofern sie sich als mit den Grundsätzen der gemeinschaftlichen Mehrwertsteuer vereinbar erweisen, jedoch besteht keine dahin gehende Verpflichtung. Die Mitgliedstaaten sind mit anderen Worten nicht verpflichtet, in ihre gesetzlichen Mehrwertsteuerregelungen Vorschriften aufzunehmen, die die Veräußerungen von Gebrauchsgegenständen durch einen Unternehmer, der nicht zur Gruppe der steuerpflichtigen Wiederverkäufer nach Artikel 26a der Sechsten Richtlinie gehört, von der Mehrwertsteuer befreien, um eine Doppelbesteuerung zu vermeiden.

Ergebnis

41. Angesichts der vorstehenden Erwägungen schlage ich dem Gerichtshof vor, die Vorlagefragen des Bundesfinanzhofs wie folgt zu beantworten:

1. Ein Unternehmer kann einen gemischt (unternehmerisch und nichtunternehmerisch) genutzten Gegenstand unabhängig von dem Umfang der unternehmerischen Nutzung insgesamt seinem Privatvermögen zuordnen, wenn aus seinem Verhalten unzweideutig hervorgeht, dass er diesen Gegenstand insgesamt der Umsatzsteuerregelung entziehen wollte.

2. Die Veräußerung eines für Unternehmenszwecke bestimmten Gegenstands, den der Veräußerer ohne das Recht auf Vorsteuerabzug von einem Privaten für Zwecke seines Unternehmens erworben hatte, unterliegt gemäß Artikel 2 Nummer 1 und Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a der Richtlinie 77/388/EWG in vollem Umfang der Mehrwertsteuer.