

URTEIL DES GERICHTSHOFES (Sechste Kammer)
27. Juni 1989*

In der Rechtssache 50/88

betreffend ein dem Gerichtshof nach Artikel 177 EWG-Vertrag vom Finanzgericht München in dem bei diesem anhängigen Rechtsstreit

Heinz Kühne, München,

gegen

Finanzamt München III

vorgelegtes Ersuchen um Vorabentscheidung über die Auslegung des Artikels 6 Absatz 2 Satz 1 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (77/388; ABl. L 145, S. 1)

erläßt

DER GERICHTSHOF (Sechste Kammer)

unter der Mitwirkung des Kammerpräsidenten T. Koopmans, der Richter T. F. O'Higgins, G. F. Mancini, C. N. Kakouris und F. A. Schockweiler,

Generalanwalt: F. G. Jacobs

Kanzler: D. Louterman, Hauptverwaltungsrätin

Beteiligte, die Erklärungen abgegeben haben:

— die Regierung der Bundesrepublik Deutschland durch den Ministerialdirigenten im Bundesministerium für Wirtschaft R. Morawitz als Bevollmächtigten in der mündlichen Verhandlung,

* Verfahrenssprache: Deutsch.

- die Regierung der Portugiesischen Republik durch L. Fernandez und A. Correia als Bevollmächtigte im schriftlichen Verfahren und
- die Kommission der Europäischen Gemeinschaften durch Rechtsberater H. Étienne als Bevollmächtigten,

aufgrund des Sitzungsberichts und auf die mündliche Verhandlung vom 25. Januar 1989,

nach Anhörung der Schlußanträge des Generalanwalts in der Sitzung vom 2. März 1989,

folgendes

Urteil

- 1 Das Finanzgericht München hat mit Beschluß vom 9. Dezember 1987, beim Gerichtshof eingegangen am 16. Februar 1988, gemäß Artikel 177 EWG-Vertrag mehrere Fragen nach der Auslegung der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (77/388; ABl. L 145, S. 1; im folgenden: Sechste Richtlinie) zur Vorabentscheidung vorgelegt.
- 2 Diese Fragen stellen sich anlässlich einer Klage des Rechtsanwalts Kühne, München, gegen einen Umsatzsteuerbescheid des Finanzamts München III.
- 3 Nach dem deutschen Umsatzsteuergesetz (UStG 1980) unterliegt die private Nutzung eines Betriebsgegenstands der Mehrwertsteuer. Außerdem kann danach der Restbetrag der Mehrwertsteuer für einen Gebrauchtgegenstand, der von einer nicht mehrwertsteuerpflichtigen Privatperson an einen Steuerpflichtigen verkauft worden ist, von diesem selbst dann nicht abgezogen werden, wenn der Gegenstand seinem Unternehmen zugeordnet ist.

- 4 Der Kläger des Ausgangsverfahrens, der als Rechtsanwalt mehrwertsteuerpflichtig ist, kaufte von einer als solche nicht steuerpflichtigen Privatperson einen gebrauchten Betriebs-Pkw, den er auch privat nutzt. Das Finanzamt München III unterwarf die Abschreibung des Pkw proportional zur privaten Nutzung durch den Kläger des Ausgangsverfahrens der Mehrwertsteuer. Den entsprechenden Steuerbescheid focht der Kläger des Ausgangsverfahrens beim Finanzgericht München an. Er machte geltend, da er die Mehrwertsteuer für den Pkw nicht habe abziehen können, würde die Umsatzsteuer doppelt erhoben, wenn die anteilige Abschreibung für die private Nutzung des Pkw der Steuer unterworfen würde; dies liefe dem System der Mehrwertsteuer zuwider. Nur die reinen Betriebskosten des Fahrzeugs, nicht aber die Abschreibung dürften bei der Besteuerung der privaten Nutzung berücksichtigt werden.
- 5 Nach Ansicht des Finanzgerichts stößt eine wortgetreue Anwendung des UStG 1980 im Hinblick auf Artikel 6 Absatz 2 Satz 1 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie auf Bedenken. Nach dieser Vorschrift setzt die Besteuerung der privaten Nutzung eines Betriebsgegenstands voraus, daß dieser zum vollen oder teilweisen Abzug der Mehrwertsteuer berechtigt hat. Das Finanzgericht hat daher das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

„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 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 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, 2 oder 3 b oder bei Verneinung der Fragen II 1 oder 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?“

- 6 Wegen weiterer Einzelheiten des rechtlichen Rahmens und des Sachverhalts sowie des Verfahrensablaufs und der beim Gerichtshof eingereichten schriftlichen Erklärungen wird auf den Sitzungsbericht verwiesen. Der Akteninhalt wird im folgenden nur insoweit wiedergegeben, als die Begründung des Urteils dies erfordert.

Zur Frage nach der Besteuerung der privaten Nutzung eines Betriebsgegenstands (Frage I.1)

- 7 Diese Frage geht im wesentlichen dahin, ob es Artikel 6 Absatz 2 Satz 1 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie ausschließt, die Abschreibung eines Betriebsgegenstands als private Nutzung zu besteuern, wenn der Gegenstand nicht zum vollen oder teilweisen Abzug der Mehrwertsteuer berechtigt hat, weil er gebraucht von einem Nichtsteuerpflichtigen gekauft wurde.
- 8 Aus der Systematik der Sechsten Richtlinie ergibt sich, daß die genannte Vorschrift die Nichtbesteuerung eines zu privaten Zwecken verwendeten Betriebsgegenstands verhindern will und demgemäß die Besteuerung der privaten Nutzung eines solchen Gegenstands nur dann verlangt, wenn er zum Abzug der Steuer berechtigt hat, mit der er beim Erwerb belastet war.
- 9 Soweit der Steuerpflichtige nicht befugt ist, den Restbetrag der Steuer abzuziehen, mit der der gebraucht von einem Nichtsteuerpflichtigen gekaufte Betriebsgegenstand belastet war, ist davon auszugehen, daß dieser Gegenstand nicht im Sinne von Artikel 6 Absatz 2 Satz 1 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie zum Abzug der Mehrwertsteuer berechtigt hat, so daß es unzulässig ist, aufgrund dieser Vorschrift die Abschreibung des Gegenstands wegen dessen privater Nutzung zu besteuern.

- 10 Eine solche Besteuerung eines Betriebsgegenstands, der nicht zum Abzug des Restbetrags der Steuer berechtigt hat, würde nämlich zu einer Doppelbesteuerung führen, die dem Grundsatz der Steuerneutralität zuwiderliefe, der dem gemeinsamen Mehrwertsteuersystem, in das sich die Sechste Richtlinie einfügt, zugrunde liegt.
- 11 Somit ist zu antworten, daß Artikel 6 Absatz 2 Satz 1 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie dahin gehend auszulegen ist, daß er es ausschließt, die Abschreibung eines Betriebsgegenstands als private Nutzung zu besteuern, wenn der Gegenstand wegen Erwerbs von einem Nichtsteuerpflichtigen nicht zum Abzug der Mehrwertsteuer berechtigt hat.

Zur Frage nach dem Recht zum „teilweisen“ Vorsteuerabzug (Frage I.2)

- 12 Diese Frage geht dahin, ob die Antwort auf die erste Frage anders lautet, wenn der Steuerpflichtige zwar nicht die Mehrwertsteuer für die von ihm empfangene Lieferung des Gegenstands, wohl aber die Mehrwertsteuer hat abziehen können, mit der die verschiedenen Gegenstände und Dienstleistungen belastet waren, die ihm von anderen Steuerpflichtigen zum Gebrauch und zur Erhaltung des Gegenstands geliefert oder erbracht worden sind.
- 13 Nach Artikel 6 Absatz 2 Satz 1 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie setzt die Besteuerung der privaten Nutzung eines Betriebsgegenstands voraus, daß dieser selbst und nicht die Aufwendungen für seinen Gebrauch und seine Erhaltung zum Abzug der Mehrwertsteuer berechtigt haben.
- 14 Daraus folgt, daß die Abgabenregelung für die Lieferung des Betriebsgegenstands von derjenigen für die steuerbaren Aufwendungen für seinen Gebrauch und seine Erhaltung zu trennen ist.
- 15 Somit ist zu antworten, daß die Antwort auf die erste Frage nicht anders lautet, wenn der Steuerpflichtige zwar nicht die Mehrwertsteuer für die von ihm empfangene Lieferung des Gegenstands, wohl aber die für Dienstleistungen oder Lieferungen hat abziehen können, die er von anderen steuerpflichtigen Unternehmern zur Erhaltung oder zum Gebrauch des Gegenstands in Anspruch genommen oder erhalten hat.

**Zur Frage nach der den Mitgliedstaaten eingeräumten Befugnis zu Abweichungen
(Frage I.3)**

- 16 Mit dieser Frage soll geklärt werden, ob die Mitgliedstaaten aufgrund der ihnen eingeräumten Befugnis, von der Besteuerung der privaten Nutzung eines Betriebsgegenstands abzuweichen, ganz oder teilweise auf die Besteuerung dieser Nutzung verzichten oder aber diese Nutzung unabhängig davon besteuern können, ob der verwendete Gegenstand zum vollen oder teilweisen Abzug der Mehrwertsteuer berechtigt hat.
- 17 Wie oben bereits festgestellt worden ist, führt die Erhebung von Mehrwertsteuer auf die private Nutzung eines Betriebsgegenstands, der nicht zum vollen oder teilweisen Abzug der Mehrwertsteuer berechtigt hat, zu einer Doppelbesteuerung, die dem Grundsatz der Steuerneutralität, der dem gemeinsamen Mehrwertsteuersystem zugrunde liegt, zuwiderläuft.
- 18 Angesichts dessen kann den Mitgliedstaaten aus ihrer Befugnis, von der Besteuerung der privaten Nutzung eines Betriebsgegenstands abzuweichen, keinesfalls das Recht erwachsen, diese Nutzung der Mehrwertsteuer zu unterwerfen, wenn der Gegenstand nicht zum vollen oder teilweisen Abzug der Mehrwertsteuer berechtigt hat.
- 19 Somit ist zu antworten, daß Artikel 6 Absatz 2 Satz 2 der Sechsten Richtlinie den Mitgliedstaaten nicht das Recht gibt, die private Nutzung eines Betriebsgegenstands zu besteuern, wenn der verwendete Gegenstand nicht zum vollen oder teilweisen Abzug der Mehrwertsteuer berechtigt hat.

**Zur Frage nach der Umsetzung der Sechsten Richtlinie in innerstaatliches Recht
(Frage II.1)**

- 20 Diese Frage geht im wesentlichen dahin, ob Artikel 6 Absatz 2 der Sechsten Richtlinie in der vorstehenden Auslegung einer nationalen Abgabenregelung entge-

gensteht, durch die die private Nutzung eines Betriebsgegenstands, der nicht zum vollen oder teilweisen Abzug der Mehrwertsteuer berechtigt hat, der Mehrwertsteuer unterworfen wird.

- 21 Angesichts der vorstehenden Antworten ist diese Frage zu bejahen.

Zur Frage nach der unmittelbaren Wirkung von Artikel 6 Absatz 2 der Sechsten Richtlinie (Frage II.2)

- 22 Mit dieser Frage will das vorlegende Gericht wissen, ob sich ein Steuerpflichtiger vor den zuständigen nationalen Gerichten insofern auf Artikel 6 Absatz 2 der Sechsten Richtlinie berufen kann, als diese Vorschrift die Besteuerung der privaten Nutzung eines Betriebsgegenstands ausschließt, der nicht zum vollen oder teilweisen Abzug der Mehrwertsteuer berechtigt hat.
- 23 Es ist daran zu erinnern, daß sich die einzelnen nach der Rechtsprechung des Gerichtshofes (siehe insbesondere Urteil vom 19. Januar 1982 in der Rechtssache 8/81, Becker, Slg. 1982, 53) auf Bestimmungen einer Richtlinie, die inhaltlich als unbedingt und hinreichend genau erscheinen, gegenüber allen innerstaatlichen, nicht richtlinienkonformen Vorschriften berufen können.
- 24 Aus den obigen Ausführungen ergibt sich, daß die fragliche Vorschrift schlechthin ein Verbot enthält, die private Nutzung eines Betriebsgegenstands, der nicht zum vollen oder teilweisen Abzug der Mehrwertsteuer berechtigt hat, der Mehrwertsteuer zu unterwerfen.
- 25 Insoweit ist die aus diesem Verbot folgende Verpflichtung, die private Nutzung derartiger Gegenstände nicht zu besteuern, weder mit einer Bedingung versehen, noch hängen ihre Erfüllung oder ihre Wirkungen vom Erlaß irgendeiner Maßnahme der Gemeinschaft oder eines Mitgliedstaats ab.

- 26 Dieses Verbot ist somit vollständig, rechtlich in sich abgeschlossen und daher geeignet, in den Rechtsbeziehungen zwischen den Mitgliedstaaten und den einzelnen unmittelbare Wirkungen zu entfalten.
- 27 Somit ist zu antworten, daß sich ein Steuerpflichtiger vor den nationalen Gerichten insofern auf Artikel 6 Absatz 2 der Sechsten Richtlinie berufen kann, als diese Vorschrift die Besteuerung der privaten Nutzung eines Betriebsgegenstands ausschließt, der nicht zum vollen oder teilweisen Abzug der Mehrwertsteuer berechtigt hat.

Zur Frage nach der Besteuerungsgrundlage bei der Besteuerung der privaten Nutzung eines Betriebsgegenstands (Frage III)

- 28 Mit dieser Frage soll geklärt werden, ob die Besteuerungsgrundlage im Sinne von Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe c der Sechsten Richtlinie bei der Besteuerung der privaten Nutzung eines Betriebsgegenstands alle Aufwendungen des Steuerpflichtigen oder aber nur die Entgelte für die Lieferungen und Dienstleistungen umfaßt, die zum Abzug der Mehrwertsteuer berechtigen.
- 29 Hierzu ist angesichts der vorstehenden Antworten 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 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.

Kosten

- 30 Die Auslagen der Regierung der Bundesrepublik Deutschland und der Regierung der Portugiesischen Republik sowie der Kommission der Europäischen Gemeinschaften, die Erklärungen beim Gerichtshof eingereicht haben, sind nicht erstattungsfähig. Für die Parteien des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren ein Zwischenstreit in dem bei dem vorliegenden Gericht anhängigen Rechtsstreit; die Kostenentscheidung ist daher Sache dieses Gerichts.

Aus diesen Gründen

hat

DER GERICHTSHOF (Sechste Kammer)

auf die ihm vom Finanzgericht München mit Beschluß vom 9. Dezember 1987 vorgelegten Fragen für Recht erkannt:

- 1) Artikel 6 Absatz 2 Satz 1 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie des Rates zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (77/388) ist dahin gehend auszulegen, daß er es ausschließt, die Abschreibung eines Betriebsgegenstands als private Nutzung zu besteuern, wenn der Gegenstand wegen Erwerbs von einem Nichtsteuerpflichtigen nicht zum Abzug der Mehrwertsteuer berechtigt hat.
- 2) Die vorstehende Antwort lautet nicht anders, wenn der Steuerpflichtige zwar nicht die Mehrwertsteuer für die von ihm empfangene Lieferung des Gegenstands, wohl aber die für Dienstleistungen oder Lieferungen hat abziehen können, die er von anderen steuerpflichtigen Unternehmern zur Erhaltung oder zum Gebrauch des Gegenstands in Anspruch genommen oder erhalten hat.
- 3) Artikel 6 Absatz 2 Satz 2 der Sechsten Richtlinie gibt den Mitgliedstaaten nicht das Recht, die private Nutzung eines Betriebsgegenstands zu besteuern, wenn der verwendete Gegenstand nicht zum vollen oder teilweisen Abzug der Mehrwertsteuer berechtigt hat.
- 4) Ein Steuerpflichtiger kann sich vor den nationalen Gerichten insofern auf Artikel 6 Absatz 2 der Sechsten Richtlinie berufen, als diese Vorschrift die Besteuerung der privaten Nutzung eines Betriebsgegenstands ausschließt, der nicht zum vollen oder teilweisen Abzug der Mehrwertsteuer berechtigt hat.

Koopmans

O'Higgins

Mancini

Kakouris

Schockweiler

Verkündet in öffentlicher Sitzung in Luxemburg am 27. Juni 1989.

Der Kanzler

Der Präsident der Sechsten Kammer

J.-G. Giraud

T. Koopmans