

URTEIL DES GERICHTSHOFES (Fünfte Kammer)
17. Mai 2001 *

In den verbundenen Rechtssachen C-322/99 und C-323/99

betreffend dem Gerichtshof nach Artikel 177 EG-Vertrag (jetzt Artikel 234 EG)
vom deutschen Bundesfinanzhof in den bei diesem anhängigen Rechts-
streitigkeiten

Finanzamt Burgdorf

gegen

Hans-Georg Fischer (C-322/99)

und

Finanzamt Düsseldorf-Mettmann

gegen

Klaus Brandenstein (C-323/99)

* Verfahrenssprache: Deutsch.

vorgelegte Ersuchen um Vorabentscheidung über die 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 (ABl. L 145, S. 1)

erlässt

DER GERICHTSHOF (Fünfte Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten A. La Pergola sowie der Richter M. Wathelet (Berichterstatter), D. A. O. Edward, P. Jann und L. Sevón,

Generalanwalt: F. G. Jacobs

Kanzler: H. A. Rühl, Hauptverwaltungsrat

unter Berücksichtigung der schriftlichen Erklärungen

- der deutschen Regierung, vertreten durch W.-D. Plessing und B. Muttelsee-Schön als Bevollmächtigte (Rechtssachen C-322/99 und C-323/99),
- der griechischen Regierung, vertreten durch V. Kyriazopoulos und G. Alexaki als Bevollmächtigte (Rechtssache C-322/99),
- und der Kommission der Europäischen Gemeinschaften, vertreten durch E. Traversa und K. Gross als Bevollmächtigte (Rechtssachen C-322/99 und C-323/99),

aufgrund des Sitzungsberichts,

nach Anhörung der mündlichen Ausführungen des Klägers Brandenstein, vertreten durch Rechtsanwalt E. Willing, der deutschen Regierung, vertreten durch B. Muttelsee-Schön und F. Huschers als Bevollmächtigte, und der Kommission, vertreten durch K. Gross, in der Sitzung vom 12. Oktober 2000,

nach Anhörung der Schlussanträge des Generalanwalts in der Sitzung vom 14. Dezember 2000,

folgendes

Urteil

- 1 Der Bundesfinanzhof hat mit Beschlüssen vom 15. Juli 1999, beim Gerichtshof eingegangen am 27. August 1999, gemäß Artikel 234 EG mehrere 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 (ABl. L 145, S. 1, im Folgenden: Sechste Richtlinie) zur Vorabentscheidung vorgelegt.
- 2 Diese Fragen stellen sich in Rechtsstreitigkeiten zwischen dem Finanzamt Burgdorf und dem Kläger Fischer (Rechtssache C-322/99) sowie zwischen dem Finanzamt Düsseldorf-Mettmann und dem Kläger Brandenstein (Rechtssache C-323/99) über die Frage, ob die Entnahme von Pkws, die diese Steuerpflichtigen ohne Berechtigung zum Vorsteuerabzug von Privatpersonen erworben hatten und für die sie mit Berechtigung zum Vorsteuerabzug verschiedene Dienstleistungen und Lieferungen von Gegenständen bezogen haben, für ihren privaten Bedarf der Mehrwertsteuer unterliegt.

Rechtlage

Gemeinschaftsrecht

- 3 Artikel 5 Absatz 6 der Sechsten Richtlinie bestimmt:

„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.“

- 4 Artikel 6 Absatz 2 Unterabsatz 1 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie sieht eine ähnliche Regelung in Bezug auf Dienstleistungen vor:

„Dienstleistungen gegen Entgelt werden gleichgestellt:

- a) die Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Gegenstands für den privaten Bedarf des Steuerpflichtigen... oder allgemein für unternehmensfremde Zwecke, wenn dieser Gegenstand zum vollen oder teilweisen Abzug der Mehrwertsteuer berechtigt hat;“

5 In Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe b der Sechsten Richtlinie heißt es:

„Die Besteuerungsgrundlage ist:

...

- b) bei den in Artikel 5 Absätze 6 und 7 genannten Umsätzen der Einkaufspreis für die Gegenstände oder für gleichartige Gegenstände oder mangels eines Einkaufspreises der Selbstkostenpreis, und zwar jeweils zu den Preisen, die im Zeitpunkt der Bewirkung dieser Umsätze festgestellt werden.“

6 Artikel 20 Absatz 1 Buchstabe b der Sechsten Richtlinie bestimmt:

„Der ursprüngliche Vorsteuerabzug wird nach den von den Mitgliedstaaten festgelegten Einzelheiten berichtigt, und zwar insbesondere:

...

- b) wenn sich die Faktoren, die bei der Festsetzung des Vorsteuerabzugsbetrags berücksichtigt werden, nach Abgabe der Erklärung geändert haben, insbesondere bei rückgängig gemachten Käufen oder erlangten Rabatten; die Berichtigung unterbleibt jedoch bei Umsätzen, bei denen keine oder eine nicht vollständige Zahlung geleistet wurde, bei einer Zerstörung oder einem ordnungsgemäß nachgewiesenen oder belegten Verlust oder Diebstahl sowie bei

Entnahmen für Geschenke von geringem Wert und Muster nach Artikel 5 Absatz 6. Bei Umsätzen, bei denen keine oder eine nicht vollständige Zahlung erfolgt, und bei Diebstahl können die Mitgliedstaaten jedoch eine Berichtigung verlangen.“

Nationale Regelung und Rechtsprechung

- 7 Im entscheidungserheblichen Zeitraum sah § 1 Absatz 1 Nummer 2 Buchstabe a des Umsatzsteuergesetzes (UStG) von 1991 vor:

„Der Umsatzsteuer unterliegen die folgenden Umsätze:

...

2. der Eigenverbrauch im Inland. Eigenverbrauch liegt vor, wenn ein Unternehmer

- a) Gegenstände aus seinem Unternehmen für Zwecke entnimmt, die außerhalb des Unternehmens liegen ...“

- 8 Anders als Artikel 5 Absatz 6 der Sechsten Richtlinie macht § 1 Absatz 1 Nummer 2 Buchstabe a UStG die Besteuerung der Entnahme eines Gegenstands

zum Eigenverbrauch nicht davon abhängig, dass dieser Gegenstand oder seine Bestandteile zu einem vollen oder teilweisen Abzug der Mehrwertsteuer berechtigt haben.

- 9 Diese gemeinschaftsrechtliche Voraussetzung wird jedoch von der deutschen Finanzverwaltung aufgrund der unmittelbaren Geltung des Artikels 5 Absatz 6 der Sechsten Richtlinie angewandt.

- 10 So kann nach einem Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 13. Mai 1994 (BStBl. I 1994, 298) ein Unternehmer die Besteuerung eines zur Überführung in das Privatvermögen entnommenen Gegenstands durch Berufung auf Artikel 5 Absatz 6 der Sechsten Richtlinie abwenden, wenn weder in Bezug auf den Gegenstand selbst noch hinsichtlich der später in ihn eingegangenen Bestandteile der Vorsteuerabzug möglich war. In einem solchen Fall ist die Entnahme abweichend von § 1 Absatz 1 Nummer 2 Buchstabe a UStG nicht steuerbar.

- 11 Das gleiche Schreiben hat jedoch folgende Grundsätze aufgestellt:

„War der Unternehmer zwar für den Gegenstand selbst nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt, wohl aber für die später darin eingegangenen Bestandteile, unterliegt die Entnahme des Gegenstands nach § 1 Absatz 1 Nr. 2 Satz 2 Buchstabe a UStG... der Umsatzsteuer. Aus Vereinfachungsgründen kann die Umsatzbesteuerung des Entnahmeeigenverbrauchs unterbleiben, wenn die Aufwendungen (ohne Umsatzsteuer) für Verbesserungen, Reparaturen und Wartungsarbeiten (einschließlich Pflege) an dem entnommenen Gegenstand 20 v. H. seiner ursprünglichen Anschaffungskosten nicht übersteigen. Übersteigen diese Aufwendungen 20 v. H. der ursprünglichen Anschaffungskosten, kann in der Regel ohne nähere Prüfung unterstellt werden, dass Bestandteile in den Gegenstand eingegangen sind.“

- 12 Der Bundesfinanzhof hat dagegen in einem Urteil vom 30. März 1995 (V R 65/93, BFHE 177, 541) entschieden, dass die Aufwendungen eines Steuerpflichtigen für die Erhaltung oder den Gebrauch eines Gegenstands, für die der Vorsteuerabzug in Anspruch genommen worden sei, die Besteuerung der Entnahme des Gegenstands für den privaten Bedarf nicht berührten, da sie in der Regel nicht zur Anschaffung oder Herstellung eines Bestandteils im Sinne von Artikel 5 Absatz 6 der Sechsten Richtlinie führten. In diesem Urteil nahm der Bundesfinanzhof Bezug auf das Urteil des Gerichtshofes vom 27. Juni 1989 in der Rechtssache 50/88 (Kühne, Slg. 1989, 1925), in dem dieser entschieden habe, dass die Entnahme eines Wagens, den der Steuerpflichtige ohne die Möglichkeit zum Vorsteuerabzug von einem Privatmann gebraucht erworben habe, für den privaten Bedarf nicht nach Artikel 6 Absatz 2 Unterabsatz 1 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie der Mehrwertsteuer unterliege, selbst wenn der Steuerpflichtige im Anschluss an den Erwerb die Mehrwertsteuer abgezogen habe, die auf die Aufwendungen für die Erhaltung und den Gebrauch des Gegenstands entfallen sei.
- 13 Das einschlägige deutsche Recht wurde durch Gesetz vom 24. März 1999 (BGBl. I S. 402) mit Wirkung vom 1. April 1999 neu geregelt. Gemäß dem neuen § 3 Absatz 1b UStG werden die Entnahme eines Gegenstands durch einen Unternehmer aus seinem Unternehmen für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen, die unentgeltliche Zuwendung eines Gegenstands durch einen Unternehmer an sein Personal für dessen privaten Bedarf sowie jede andere unentgeltliche Zuwendung eines Gegenstands (ausgenommen Geschenke von geringem Wert und Warenmuster) einer Lieferung gegen Entgelt gleichgestellt. Voraussetzung ist, dass der Gegenstand oder seine Bestandteile zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt haben.

Die Ausgangsverfahren

Rechtssache C-322/99

- 14 1989 erwarb der Kläger Fischer, der einen Handel mit gebrauchten Fahrzeugen betrieb, einen Wagen der Marke Bentley von einer Privatperson. Er konnte daher

die Mehrwertsteuer nicht vom Kaufpreis in Höhe von 28 000 DM abziehen. Der betreffende Wagen wurde für Zwecke der besteuerten Umsätze des Klägers erworben, nämlich zur Weiterveräußerung im Rahmen seiner beruflichen Tätigkeit.

- 15 1990 ließ der Kläger den Bentley restaurieren, wobei er umfangreiche Karosserie- und Lackarbeiten durchführen ließ. Die Rechnung für diese Arbeiten wurde am 14. Mai 1990 über 10 800 DM zuzüglich 1 512 DM Mehrwertsteuer ausgestellt. Im selben Jahr machte der Kläger die in der Rechnung ausgewiesene Mehrwertsteuer als Vorsteuerbetrag geltend.

- 16 Zum 31. Dezember 1992 gab der Kläger seinen Betrieb auf und übernahm die nicht verkauften Wagen, darunter den Bentley, in sein Privatvermögen.

- 17 Für 1992 gab der Kläger keine Mehrwertsteuererklärung ab. Nach einer Mehrwertsteuer-Sonderprüfung beurteilte das Finanzamt Burgdorf die Entnahme des Bentley und seine Übernahme in das Privatvermögen als steuerbaren Eigenverbrauch. Das Finanzamt nahm als Besteuerungsgrundlage einen Teil des Wertes des Fahrzeugs an, hier 20 000 DM, und setzte die geschuldete Mehrwertsteuer auf 2 800 DM fest.

- 18 Das Niedersächsische Finanzgericht, das der Kläger nach erfolglosem Einspruch anrief, gab der Klage statt. Es entschied, gemäß Artikel 5 Absatz 6 der Sechsten Richtlinie sei es verboten, ein ohne Berechtigung zum Vorsteuerabzug erworbenes Fahrzeug zu besteuern, wenn dieses anlässlich der Betriebsaufgabe aus dem Unternehmen entnommen werde. Dass der Kläger nach der Anschaffung des Bentley für Karosserie- und Lackarbeiten im Wert von 10 800 DM den Vorsteuerabzug in Anspruch genommen habe, ändere nichts daran, dass der Pkw als nicht vorsteuerentlastet einzustufen sei.

- 19 Das Finanzgericht verwies auf das Urteil Kühne, nach dem die Besteuerung der privaten Nutzung eines Betriebsgegenstands voraussetze, dass dieser selbst und nicht die Aufwendungen für seinen Gebrauch und seine Erhaltung zum Vorsteuerabzug berechtigt hätten. Bei den vom Kläger durchgeführten Lack- und Karosseriearbeiten handele es sich um Aufwendungen für den Gebrauch und die Erhaltung dieses Oldtimers und nicht um „Bestandteile“ im Sinne von Artikel 5 Absatz 6 der Sechsten Richtlinie.
- 20 Das Finanzamt Burgdorf legte gegen dieses Urteil des Finanzgerichts Revision beim Bundesfinanzhof ein. Es rügte die Verletzung des § 1 Absatz 1 Nummer 2 Buchstabe a UStG, der die Besteuerung von Entnahmen zum Eigenverbrauch betrifft, und beantragte, das angefochtene Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 21 Der Kläger gab im Revisionsverfahren keine Stellungnahme ab.

Rechtssache C-323/99

- 22 Der Kläger Brandenstein ist als Steuerberater und Wirtschaftsprüfer selbständig tätig. 1985 erwarb er von einer Privatperson ohne die Möglichkeit zum Abzug der Mehrwertsteuer einen Pkw zum Preis von 33 600 DM, den er für berufliche Zwecke verwendete. Es ist unstreitig, dass der Kläger das Fahrzeug bei dessen Erwerb in vollem Umfang seinem Unternehmen zugeordnet hat.
- 23 1991 entnahm er den Pkw in seinen nichtunternehmerischen Bereich. Bis zum Zeitpunkt der Entnahme hatte der Kläger insgesamt 16 028,54 DM (brutto) u. a. für Inspektionen, kleinere Reparaturen, Reifenwechsel, den nachträglichen Einbau eines Katalysators im Jahr 1987 sowie die Erneuerung der Windschutz-

scheibe im Jahr 1991 aufgewandt. Er hatte dabei jeweils den Vorsteuerabzug in Anspruch genommen.

- 24 Das Finanzamt Düsseldorf-Mettmann wies die Umsatzsteuererklärung des Klägers zurück und erfasste im Umsatzsteuerbescheid 1991 die Entnahme des Pkw in den nichtunternehmerischen Bereich als steuerbaren Eigenverbrauch gemäß § 1 Absatz 1 Nummer 2 Buchstabe a UStG. Ausgehend von einer Bemessungsgrundlage von 7 500 DM, die der Kläger ertragsteuerrechtlich als Entnahmewert angesetzt hatte, setzte das Finanzamt Düsseldorf-Mettmann die geschuldete Umsatzsteuer auf 1 050 DM fest.
- 25 In seinem Einspruch rügte der Kläger die Auffassung, dass die Entnahme eines Wirtschaftsgutes, das bei der Anschaffung nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt habe, nicht als Eigenverbrauch zu versteuern sei, wobei er u. a. auf das Urteil Kühne verwies.
- 26 Das Finanzamt hielt sich an das Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 13. Mai 1994 und kam zu dem Ergebnis, dass die Pkw-Entnahme zu versteuern sei, da die Aufwendungen (ohne Umsatzsteuer) für Verbesserungen, Reparaturen, Wartungsarbeiten und Pflege mehr als 20 % der Anschaffungskosten betragen hätten. Es wies daher den Einspruch zurück.
- 27 Der Kläger erhob gegen diese Entscheidung Klage vor dem Finanzgericht Düsseldorf.
- 28 Das Finanzgericht gab seiner Klage mit der Begründung statt, die in Artikel 5 Absatz 6 der Sechsten Richtlinie vorgesehenen Voraussetzungen für die Besteue-

zung, nämlich, dass der entnommene Gegenstand oder seine Bestandteile zum Vorsteuerabzug berechtigt hätten, seien in diesem Fall nicht erfüllt. Die Aufwendungen für das Fahrzeug während der Dauer seiner Unternehmenszugehörigkeit hätten weder seine bestimmungsgemäße Nutzungsmöglichkeit geändert oder erweitert noch den Nutzungswert wesentlich erhöht.

29 Das Finanzamt legte beim Bundesfinanzhof Revision ein. Es beantragt, das Urteil des Finanzgerichts aufzuheben und die Klage abzuweisen.

30 Der Kläger beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Die Vorabentscheidungsfragen

31 In seinen Vorlagebeschlüssen stellt der Bundesfinanzhof in Bezug auf Artikel 5 Absatz 6 Satz 1 der Sechsten Richtlinie fest, der Gerichtshof habe noch nicht die Auslegung des Passus „wenn dieser Gegenstand oder seine Bestandteile zu einem vollen oder teilweisen Abzug der Mehrwertsteuer berechtigt haben“ geklärt. Im Urteil Kühne habe er allerdings entschieden, die Besteuerung der privaten Nutzung eines Betriebsgegenstands gemäß einer anderen Bestimmung der Sechsten Richtlinie, nämlich Artikel 6 Absatz 2 Satz 1 Buchstabe a, setze voraus, dass dieser Gegenstand selbst und nicht die Aufwendungen für seinen Gebrauch und seine Erhaltung zum Abzug der Mehrwertsteuer berechtigt hätten.

32 Der Bundesfinanzhof habe in seinem Urteil vom 30. März 1995 aus dem Urteil Kühne gefolgert, dass die Entnahme eines Gegenstands, den ein Steuerpflichtiger ohne die Möglichkeit zum Abzug der Mehrwertsteuer erworben habe, für den privaten Bedarf nicht aufgrund der Aufwendungen für dessen Gebrauch oder

Erhaltung, die ihn zum Vorsteuerabzug berechtigt hätten, zu besteuern sei. Denn diese Aufwendungen führten in der Regel nicht zur Anschaffung oder Herstellung eines Bestandteils. Die Finanzverwaltung habe sich jedoch den Grundsätzen dieses Urteils vom 30. März 1995 nicht angeschlossen, so dass die Auslegung des Artikels 5 Absatz 6 Satz 1 der Sechsten Richtlinie nach wie vor umstritten sei.

- 33 Im Übrigen stelle sich die Frage nach der zutreffenden Besteuerungsgrundlage, falls in den vorliegenden Fällen die Voraussetzungen des Artikels 5 Absatz 6 Satz 1 der Sechsten Richtlinie erfüllt seien. Nach Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe b dieser Richtlinie sei Besteuerungsgrundlage bei den in Artikel 5 Absatz 6 Satz 1 der Sechsten Richtlinie genannten Umsätzen der Einkaufspreis für die Gegenstände oder für gleichartige Gegenstände oder mangels eines Einkaufspreises der Selbstkostenpreis, und zwar jeweils zu den Preisen, die im Zeitpunkt der Bewirkung dieser Umsätze festgestellt würden. Er habe Zweifel, wie diese Bestimmung auszulegen sei, wenn zwar nicht der Gegenstand der Entnahme, wohl aber einzelne seiner Bestandteile zu einem vollen oder teilweisen Abzug der Mehrwertsteuer berechtigt hätten.
- 34 Gehe man davon aus, dass in die Fahrzeuge der Kläger keine Bestandteile im Sinne von Artikel 5 Absatz 6 Satz 1 der Sechsten Richtlinie eingegangen seien und dass dieser Artikel auf die betreffenden Entnahmen in den Ausgangsfällen nicht anwendbar sei, stelle sich schließlich die Frage, ob der Vorsteuerabzug, den die Kläger im Zusammenhang mit dem Bezug von Dienstleistungen und Lieferungen für ihre Fahrzeuge in Anspruch genommen hätten, gemäß Artikel 20 Absatz 1 Buchstabe b der Richtlinie teilweise zu berichtigen sei.
- 35 In der Rechtssache C-322/99 führt der Bundesfinanzhof hierzu aus, wenn die Entnahme des Bentley für private Zwecke nicht zur Besteuerung in Bezug auf die nach dessen Anschaffung erbrachten Leistungen führe, könnte diese Entnahme eine Änderung der Faktoren darstellen, die bei der Festsetzung des Vorsteuerabzugs für die Karosserie- und Lackarbeiten berücksichtigt worden seien. In der Rechtssache C-323/99 erklärt er, der Wert einzelner Gegenstände, die der Kläger Brandenstein für den Pkw nach dessen Anschaffung bezogen habe, u. a. den

Katalysator sowie die erneuerte Windschutzscheibe, sei im Zeitpunkt der Entnahme des Pkws im Jahre 1991 noch teilweise vorhanden und nicht vollständig verbraucht gewesen. Deshalb könnten sich insoweit die Faktoren, die seinerzeit bei der Festsetzung des Vorsteuerabzugs berücksichtigt worden seien, im Sinne von Artikel 20 Absatz 1 Buchstabe b der Sechsten Richtlinie geändert haben. Denn diese noch nicht vollständig verbrauchten und im Sinne von Artikel 5 Absatz 6 Satz 1 der Sechsten Richtlinie nicht mehrwertsteuerpflichtig entnommenen Gegenstände seien nach dieser Entnahme nicht mehr für Zwecke besteufter Umsätze im Sinne von Artikel 17 Absatz 2 der Sechsten Richtlinie verwendet worden.

36 Da für die Entscheidung der bei ihm anhängigen Rechtsstreitigkeiten folglich eine Auslegung des Gemeinschaftsrechts erforderlich sei, hat der Bundesfinanzhof beschlossen, die Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof mehrere Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen.

37 In der Rechtssache C-322/99 hat der Bundesfinanzhof folgende Fragen vorgelegt:

1. Führen die nachträglichen Karosserie- und Lackarbeiten (mit Vorsteuerabzug) an einem (ohne Berechtigung zum Vorsteuerabzug erworbenen) Pkw bei dessen Entnahme aus dem Unternehmen dazu,

a) dass dieser gemäß Artikel 5 Absatz 6 der Richtlinie als *Gegenstand*, der zum *teilweisen* Abzug der Mehrwertsteuer berechtigt hat, zu beurteilen ist oder dazu,

- b) dass die nachträglichen Aufwendungen als *Bestandteile* des Gegenstands zu beurteilen sind, die zum Abzug der Mehrwertsteuer berechtigt haben?
2. Falls Frage 1 bejaht wird: Was unterliegt im Sinne von Artikel 5 Absatz 6 der Richtlinie als Entnahme aus dem Unternehmen der Besteuerung:
- a) der Pkw einschließlich der in Anspruch genommenen Leistungen (Karosserie- und Lackarbeiten) oder
- b) nur die in Anspruch genommenen Leistungen (Karosserie- und Lackarbeiten)?
3. Falls Frage 2 bejaht wird: Ist demzufolge Besteuerungsgrundlage gemäß Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe b der Richtlinie der Einkaufspreis für den (oder einen gleichartigen) Pkw zuzüglich des Preises für die Reparaturleistungen, jeweils zu den Preisen, die im Zeitpunkt der Entnahme festgestellt werden, oder nur der Preis für die (mit Vorsteuerabzug) in Anspruch genommenen Reparaturleistungen?
4. Wie verhalten sich Artikel 5 Absatz 6 und Artikel 5 Absatz 7 Buchstabe c der Richtlinie zueinander?
5. Falls Frage 1 dahin gehend beantwortet wird, dass die nachträglich (mit Vorsteuerabzug) in Anspruch genommenen Leistungen (Karosserie- und

Lackarbeiten) bei Entnahme des Gegenstands (Pkw) nicht gemäß Artikel 5 Absatz 6 der Richtlinie zu besteuern sind: Ist der Vorsteuerabzug für diese Leistungen gemäß Artikel 20 Absatz 1 Buchstabe b der Richtlinie zu berichtigen?

38 In der Rechtssache C-323/99 hat der Bundesfinanzhof dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

1. Ist Artikel 5 Absatz 6 Satz 1 der Sechsten Richtlinie anwendbar, wenn zwar nicht der Gegenstand selbst zum Vorsteuerabzug berechtigt hat, wohl aber der Bezug von Dienstleistungen oder Lieferungen, die der Steuerpflichtige für diesen Gegenstand nach dessen Anschaffung in Anspruch genommen oder erhalten hat?
2. Was ist unter einem Bestandteil im Sinne dieser Bestimmung zu verstehen?
3. Wie bemisst sich die Besteuerungsgrundlage bei der Entnahme, wenn zwar nicht der entnommene Gegenstand, wohl aber einzelne seiner Bestandteile zu einem vollen oder teilweisen Abzug der Mehrwertsteuer berechtigt haben?
4. Ist der Vorsteuerabzug, den ein Steuerpflichtiger im Zusammenhang mit dem Bezug von Dienstleistungen oder Lieferungen für einen ohne Berechtigung zum Vorsteuerabzug angeschafften Gegenstand in Anspruch genommen hat, gemäß Artikel 20 der Richtlinie 77/388/EWG zu berichtigen, soweit nicht Artikel 5 Absatz 6 Satz 1 der Richtlinie 77/388/EWG eingreift?

- 39 Mit Beschluss des Präsidenten des Gerichtshofes vom 6. Juli 2000 sind die Rechtssachen C-322/99 und C-323/99 gemäß Artikel 43 der Verfahrensordnung zu gemeinsamem mündlichen Verfahren und gemeinsamer Entscheidung verbunden worden.

Zu den beiden ersten Vorabentscheidungsfragen in den Rechtssachen C-322/99 und C-323/99: Besteuerung nach Artikel 5 Absatz 6 der Sechsten Richtlinie

- 40 Mit der ersten Vorabentscheidungsfrage in der Rechtssache C-322/99 und den ersten beiden Vorabentscheidungsfragen in der Rechtssache C-323/99 möchte das vorliegende Gericht wissen, ob nach Artikel 5 Absatz 6 der Sechsten Richtlinie Mehrwertsteuer zu entrichten ist, wenn ein Steuerpflichtiger einen Pkw, den er ohne Berechtigung zum Vorsteuerabzug erworben hat und der nach seiner Anschaffung Gegenstand von Arbeiten war, für die die Mehrwertsteuer abgezogen wurde, zu unternehmensfremden Zwecken entnimmt. Die zweite Vorabentscheidungsfrage in der Rechtssache C-322/99 zielt darauf ab, ob bei Bejahung dieser Frage Artikel 5 Absatz 6 dahin auszulegen ist, dass die Besteuerung den Gegenstand und die Bestandteile betrifft oder nur die nachträglich in den Gegenstand eingegangenen Bestandteile.
- 41 Nach Auffassung der griechischen Regierung, die nur zur Rechtssache C-322/99 Erklärungen abgegeben hat, ist ein Gegenstand, den ein Steuerpflichtiger ohne die Möglichkeit zum Vorsteuerabzug erworben hat und der in den Bereich der Unternehmenstätigkeit des Steuerpflichtigen fällt, als ein Gegenstand anzusehen, der nach Artikel 5 Absatz 6 der Sechsten Richtlinie zum teilweisen Abzug der Vorsteuer berechtigt, wenn die Aufwendungen für diesen Gegenstand, für die der Vorsteuerabzug in Anspruch genommen worden sei, dessen Wert erhöht haben. Im vorliegenden Fall seien die an dem Bentley des Klägers Fischer durchgeführten Lack- und Malerarbeiten von erheblichem Umfang gewesen, wie der Vergleich ihrer Kosten mit dem ursprünglichen Kaufpreis bezeuge; folglich müsse ihr Wert auf den Gesamtkaufpreis des Wagens aufgeschlagen werden. Daher unterliege die

Entnahme des Gegenstands durch den Kläger für seinen privaten Bedarf insoweit der Mehrwertsteuer.

- 42 Nach Ansicht sowohl der deutschen Regierung als auch der Kommission können Aufwendungen, die zum Vorsteuerabzug berechtigten und für Arbeiten an einem Gegenstand getätigt wurden, der seinerseits ohne die Möglichkeit zum Vorsteuerabzug erworben wurde, im Falle der Entnahme des Gegenstands zu unternehmensfremden Zwecken zur Mehrwertsteuerpflicht führen, sofern aufgrund der Arbeiten „Bestandteile“ im Sinne von Artikel 5 Absatz 6 der Sechsten Richtlinie entstanden. Jedoch legen diese Beteiligten den Begriff „Bestandteile“ unterschiedlich aus.
- 43 Der deutschen Regierung zufolge erfordert es der Zweck des Artikels 5 Absatz 6 der Sechsten Richtlinie, als „Bestandteile“ im Sinne dieser Vorschrift nicht nur selbständige körperliche Gegenstände anzuerkennen, sondern auch Dienstleistungen, die mit einer gewissen Dauer zur Werterhaltung oder Wertverbesserung des Gegenstands beitragen. In beiden Fällen sei die Besteuerung notwendig, um zu verhindern, dass der Steuerpflichtige Werte, die zum Vorsteuerabzug berechtigt hätten, in sein Privatvermögen überführe, ohne Mehrwertsteuer zu entrichten, und dadurch einen ungerechtfertigten Vorteil gegenüber dem gewöhnlichen Verbraucher genieße, der einen Gegenstand gleicher Art erwerbe. Im Übrigen sei, insbesondere, was Reparaturarbeiten an Fahrzeugen betreffe, in der Praxis die Abgrenzung zwischen den Begriffen der Lieferung und der Dienstleistung schwierig.
- 44 Nach Auffassung der Kommission dagegen können „Bestandteile“ im Sinne von Artikel 5 Absatz 6 der Sechsten Richtlinie nur dann vorliegen, wenn zwei Voraussetzungen kumulativ erfüllt seien. Erstens müsse eine Lieferung erfolgt sein, d. h., dem Betriebsgegenstand müssten weitere körperliche Gegenstände hinzugefügt worden sein. Eine Dienstleistung in Bezug auf den Betriebsgegenstand könne daher nicht als Bestandteil dieses Gegenstands angesehen werden. Zweitens müsse sich aufgrund des Einbaus weiterer Teile der Wert dieses Betriebsgegenstands spürbar erhöht haben. Aufwendungen für den Gebrauch und die Erhaltung des Gegenstands, wie etwa diejenigen im Zusammenhang mit regel-

mäßigen Erhaltungsarbeiten, auch wenn es sich um den Austausch gebrauchter Teile handele, führten in der Regel nicht zu einer Werterhöhung des Gegenstands.

- 45 Die erste Voraussetzung, nämlich das Erfordernis der Lieferung eines materiellen Gegenstands, ergebe sich aus Zweck und Stellung des Artikels 5 der Sechsten Richtlinie, der nur in Bezug auf die Lieferung körperlicher Gegenstände ausdrückliche Regelungen enthalte. Im Übrigen werde anders als bei der Hinzufügung anderer Elemente, die sich auf die materiellen Merkmale eines Gegenstands auswirkten, der durch eine Dienstleistung hinzugefügte Wert regelmäßig durch die Benutzung des Gegenstands verbraucht. Falls eine Tätigkeit sowohl eine Lieferung als auch eine Dienstleistung umfasse, z. B., wenn die Reparatur eines Fahrzeugs die Lieferung von Ersatzteilen und ihren Einbau erfordere, bedürfe es einer Gesamtwürdigung der Tätigkeit, um zu bestimmen, welches Element überwiege.
- 46 Die zweite Voraussetzung, nämlich das Erfordernis einer spürbaren Werterhöhung des Gegenstands, folge aus dem Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer. Da im Fall einer nach Artikel 5 Absatz 6 der Sechsten Richtlinie mehrwertsteuerpflichtigen Entnahme, insbesondere der Entnahme eines ohne Berechtigung zum Vorsteuerabzug erworbenen Gegenstands, sowohl der Gegenstand als auch diejenigen Bestandteile, die zum Vorsteuerabzug berechtigt hätten, der Mehrwertsteuer unterlägen, sei der Begriff „Bestandteile“ restriktiv auszulegen.
- 47 Zur Frage der Besteuerungsgrundlage bei Anwendung des Artikels 5 Absatz 6 der Sechsten Richtlinie vertreten die deutsche Regierung und die Kommission die Auffassung, wenn ein Steuerpflichtiger für seinen privaten Bedarf einen Betriebsgegenstand entnehme, den er ohne die Möglichkeit zum Vorsteuerabzug erworben habe, in Bezug auf den er aber die Mehrwertsteuer abgezogen habe, die auf Aufwendungen für nach Anschaffung des Gegenstands bezogene Dienstleistungen und Lieferungen von Gegenständen entfallen sei, dann sei die gemäß Artikel 5 Absatz 6 der Sechsten Richtlinie geschuldete Mehrwertsteuer sowohl für den Gegenstand als auch für seine Bestandteile zu entrichten.

- 48 Aus Sicht der deutschen Regierung und der Kommission geht aus Artikel 5 Absatz 6 der Sechsten Richtlinie eindeutig hervor, dass die Gleichstellung mit einer Lieferung gegen Entgelt und demnach die Besteuerung den entnommenen Gegenstand insgesamt betreffen und nicht nur dessen Bestandteile. Denn dieser Begriff werde nur verwendet, um den Unterschied zwischen der Berechtigung zum Abzug der Vorsteuer für den entnommenen Gegenstand und derjenigen zum Abzug der Vorsteuer für die Bestandteile deutlich zu machen.
- 49 Nach Ansicht der deutschen Regierung und der Kommission wird diese Auslegung durch die Entstehungsgeschichte des Artikels 5 Absatz 6 der Sechsten Richtlinie gestützt.
- 50 Die Kommission habe ursprünglich eine Pro-rata-Besteuerung der Entnahme entsprechend den in Anspruch genommenen Vorsteuerabzügen vorgeschlagen. Denn nach Artikel 5 Absatz 3 Buchstabe a des Vorschlags für die Sechste Richtlinie vom 29. Juni 1973 (*Bulletin der Europäischen Gemeinschaften*, Beilage 11/73, S. 39) habe eine Entnahmebesteuerung nur „insoweit“ erfolgen sollen, als der betreffende Gegenstand oder seine Bestandteile zu einem vollen oder teilweisen Abzug der Mehrwertsteuer berechtigt hätten. Diese Regelung sei dann aber von den Mitgliedstaaten nicht angenommen worden. Die Verwendung des Wortes „wenn“ in der vom Rat angenommenen Fassung des Artikels 5 Absatz 6 der Sechsten Richtlinie anstatt „insoweit“ bringe vor diesem Hintergrund eindeutig den Willen des Gemeinschaftsgesetzgebers zum Ausdruck, aus Vereinfachungsgründen eine Entnahmebesteuerung einzuführen, die den Gesamtwert des Gegenstands zugrunde lege und nicht nur den Wert des zum Vorsteuerabzug berechtigenden Bestandteils, wenn der Gegenstand selbst nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt habe.

Würdigung durch den Gerichtshof

- 51 Zur Beantwortung der Frage, ob nach Artikel 5 Absatz 6 der Sechsten Richtlinie Mehrwertsteuer zu zahlen ist, wenn ein Steuerpflichtiger einen Pkw, den er ohne Berechtigung zum Vorsteuerabzug erworben hat und der nach seiner Anschaffung Gegenstand von Arbeiten war, für die die Mehrwertsteuer abgezogen wurde, zu

unternehmensfremden Zwecken entnimmt, ist der Passus „wenn dieser Gegenstand oder seine Bestandteile zu einem vollen oder teilweisen Abzug der Mehrwertsteuer berechtigt haben“ in Artikel 5 Absatz 6 der Sechsten Richtlinie auszulegen.

- 52 Dabei ist zwischen den Begriffen „Gegenstand“ und „Bestandteile“ im Sinne von Artikel 5 Absatz 6 der Sechsten Richtlinie zu unterscheiden.
- 53 Einerseits betreffen die Worte „wenn dieser Gegenstand... zu einem... Abzug der Mehrwertsteuer berechtigt [hat]“ allein die beim ursprünglichen Erwerb oder der Herstellung des Gegenstands angefallene Steuer und nicht die Steuer, die auf spätere Aufwendungen für den Gegenstand angefallen ist; auf diese beziehen sich die Worte „seine Bestandteile zu einem... Abzug der Mehrwertsteuer berechtigt haben“.
- 54 Der von der griechischen Regierung vorgeschlagenen Auslegung kann deshalb nicht gefolgt werden.
- 55 Andererseits ist der in Artikel 5 Absatz 6 der Sechsten Richtlinie enthaltene, in der Richtlinie nicht definierte Begriff „Bestandteile“ so zu verstehen, dass er sowohl die Teile, die bereits im Zeitpunkt des ursprünglichen Erwerbs des Gegenstands vorhanden waren, als auch diejenigen umfasst, die später in ihn eingegangen sind.
- 56 Artikel 5 Absatz 6 der Sechsten Richtlinie soll nämlich sicherstellen, dass ein Steuerpflichtiger, der einen Gegenstand aus seinem Unternehmen entnimmt, und ein gewöhnlicher Verbraucher, der einen Gegenstand gleicher Art kauft, gleich behandelt 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 so gegenüber einem gewöhnlichen Verbraucher, der beim Erwerb des Gegenstands Mehrwertsteuer zahlt, einen ungerechtfertigten Vorteil erlangt (vgl. Urteil vom 8. März 2001 in der Rechtssache C-415/98, Bakcsi, Slg. 2001, I-1831, Randnr. 42, und die dort zitierte Rechtsprechung).

- 57 Dieses Ziel erfordert, dass die Teile, die bereits im Zeitpunkt des ursprünglichen Erwerbs des Gegenstands vorhanden waren, und diejenigen, die später in ihn eingegangen sind, nicht unterschiedlich behandelt werden. In beiden Fällen muss verhindert werden, dass ein Steuerpflichtiger, der die auf die Bestandteile entfallende Mehrwertsteuer abgezogen hat, bei der Entnahme des Gegenstands für seinen privaten Bedarf gegenüber einem gewöhnlichen Verbraucher einen ungerechtfertigten Vorteil erlangt.
- 58 Strittig war vor dem Gerichtshof, ob der Begriff „Bestandteile“ neben Lieferungen auch Dienstleistungen erfasst.
- 59 Aus Artikel 5 Absatz 6 der Sechsten Richtlinie ergibt sich eindeutig, dass der Begriff „Bestandteile“ auf greifbare und körperliche, in den Gegenstand integrierte Objekte verweist und nicht auf Dienstleistungen.
- 60 Diese Auslegung findet ihre Bestätigung in der systematischen Stellung dieser Bestimmung der Sechsten Richtlinie. Da ein „Gegenstand“ in Artikel 5 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie als ein körperlicher Gegenstand definiert wird, müssen dessen „Bestandteile“ im Sinne von Artikel 5 Absatz 6 gleicher Art sein. Die Dienstleistung aber wird in Artikel 6 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie definiert als jede Leistung, die keine Lieferung eines Gegenstands im Sinne des Artikels 5 dieser Richtlinie ist.

- 61 Der von der deutschen Regierung vorgeschlagenen weiten Auslegung des Begriffes „Bestandteile“ ist daher nicht zu folgen.
- 62 Die deutsche Regierung hat vorgetragen, die Abgrenzung zwischen Lieferung von Gegenständen und Dienstleistungen sei — insbesondere bei Arbeiten an einem Pkw — schwierig. Nach ständiger Rechtsprechung ist zur Beantwortung der Frage, ob ein bestimmter Umsatz eine Lieferung von Gegenständen oder eine Dienstleistung ist, auf dessen Wesen abzustellen (Urteil vom 2. Mai 1996 in der Rechtssache C-231/94, Faaborg-Gelting Linien, Slg. 1996, I-2395, Randnr. 12). Wenn die Lieferung nur einen Teil des Umsatzes darstellt, die Dienstleistungen aber überwiegen, ist der Umsatz als Dienstleistung zu betrachten (Urteil Faaborg-Gelting Linien, Randnr. 14).
- 63 Folglich sind Dienstleistungen einschließlich derjenigen, für die zusätzlich kleinere Lieferungen von Gegenständen erforderlich sind, keine „Bestandteile“ im Sinne von Artikel 5 Absatz 6 der Sechsten Richtlinie.
- 64 Bei der Lieferung von Gegenständen ist erstens, wie der Generalanwalt in Nummer 72 seiner Schlussanträge ausgeführt hat, danach zu unterscheiden, ob der in den Pkw eingebaute Gegenstand von ihm trennbar und eigenständig ist oder nicht. Wenn ein solcher Gegenstand seine körperliche und wirtschaftliche Eigenart behält, ist er nicht als ein Bestandteil des Pkw anzusehen.
- 65 Für die Zwecke der Mehrwertsteuer handelt es sich bei der Übernahme eines Pkws, in den ein solcher trennbarer und eigenständiger Gegenstand eingebaut wurde, in das Privatvermögen eines Steuerpflichtigen um zwei Entnahmen, die unabhängig voneinander zu besteuern sind. Folglich unterliegt jede der beiden Entnahmen nur dann gemäß Artikel 5 Absatz 6 der Sechsten Richtlinie der Mehrwertsteuer, wenn der entnommene Gegenstand zum Vorsteuerabzug berechtigt hat.

- 66 Zweitens ist aus Gründen des dem System der Sechsten Richtlinie zugrunde liegenden Neutralitätsgrundsatzes zwischen Lieferungen von Gegenständen, die lediglich zur Werterhaltung des Gegenstands beitragen und in der Regel im Zeitpunkt der Entnahme verbraucht sind, und solchen Lieferungen zu unterscheiden, die zu einer dauerhaften Werterhöhung führen und im Zeitpunkt der Entnahme nicht vollständig verbraucht sind.
- 67 Im Falle der Entnahme eines Gegenstands, den der Steuerpflichtige ursprünglich von einem Nichtsteuerpflichtigen ohne die Möglichkeit zum Vorsteuerabzug erworben hat, verstieße es nämlich gegen diesen Neutralitätsgrundsatz, die Entnahme der Mehrwertsteuer zu unterwerfen, wenn nach dessen Anschaffung erfolgte Lieferungen von Gegenständen, selbst wenn sie zum Vorsteuerabzug berechtigt haben, lediglich zum Erhalt des entnommenen Gegenstands beigetragen haben, ohne dessen Wert zu erhöhen, und folglich im Zeitpunkt der Entnahme verbraucht sind. In einem solchen Fall erlangte der Steuerpflichtige nämlich gegenüber einem gewöhnlichen Verbraucher keinen ungerechtfertigten Vorteil, wenn er den Gegenstand entnehme, ohne Mehrwertsteuer zu entrichten.
- 68 Dagegen ist es mit dem Zweck des Artikels 5 Absatz 6 vereinbar, eine solche Entnahme der Mehrwertsteuer zu unterwerfen, wenn die nach der Anschaffung erfolgte Lieferung von Gegenständen zu einer dauerhaften Werterhöhung des entnommenen Gegenstands geführt hat, die im Zeitpunkt der Entnahme nicht vollständig verbraucht ist.
- 69 So könnte sich dem vorliegenden Gericht die Lage in der Rechtssache C-323/99 hinsichtlich des 1987 eingebauten Katalysators sowie der 1991 erneuerten Windschutzscheibe des Wagens des Klägers Brandenstein darstellen, sofern diese ihre körperliche und wirtschaftliche Eigenart verloren haben. Nach den Feststellungen des vorliegenden Gerichts war nämlich der Wert dieser Teile im Zeitpunkt der Entnahme des Pkws im Jahre 1991 noch teilweise vorhanden und daher nicht vollständig verbraucht.
- 70 Aus alledem folgt, dass ein Steuerpflichtiger, der einen Gegenstand, den er ohne Berechtigung zum Vorsteuerabzug erworben hat und der nach seiner Anschaffung

Gegenstand von Arbeiten war, für die die Mehrwertsteuer abgezogen wurde, zu unternehmensfremden Zwecken entnimmt, nach Artikel 5 Absatz 6 der Sechsten Richtlinie Mehrwertsteuer zu entrichten hat, wenn die ausgeführten Arbeiten zum Einbau von „Bestandteilen“ im Sinne dieser Bestimmung geführt haben. Falls es sich bei dem entnommenen Gegenstand um einen Pkw handelt, sind „Bestandteile“ diejenigen gelieferten Gegenstände, die zum einen aufgrund ihres Einbaus in den Pkw ihre körperliche und wirtschaftliche Eigenart endgültig verloren und zum anderen zu einer dauerhaften, im Zeitpunkt der Entnahme nicht vollständig verbrauchten Werterhöhung des Gegenstands geführt haben.

- 71 Hinzuzufügen ist, dass diese Auslegung, die der Beantwortung von im Zusammenhang mit der Entnahme eines Pkws gestellten Fragen dient, unabhängig davon gilt, was für ein körperlicher Gegenstand entnommen wurde.
- 72 Zweitens ist zu prüfen, ob die Besteuerung nach Artikel 5 Absatz 6 der Sechsten Richtlinie im Fall einer Entnahme, die gemäß Randnummer 70 dieses Urteils der Mehrwertsteuer unterliegt, den Gegenstand und seine Bestandteile oder nur die nachträglich eingegangenen Bestandteile erfasst.
- 73 In Randnummer 44 des Urteils Bakcsi hat der Gerichtshof entschieden, dass, wenn der Steuerpflichtige die Mehrwertsteuer, mit der der gebraucht von einem Nichtsteuerpflichtigen gekaufte, dem Unternehmen zugeordnete Gegenstand belastet war, nicht abziehen konnte, dieser Gegenstand nicht zum Abzug der Mehrwertsteuer im Sinne von Artikel 5 Absatz 6 der Richtlinie berechtigt hat, so dass es unzulässig ist, die Entnahme nach dieser Bestimmung zu besteuern.
- 74 Das Gleiche gilt für die Entnahme eines Betriebsgegenstands durch einen Steuerpflichtigen für seinen privaten Bedarf, sofern in Bezug auf den ohne Berechtigung

gung zum Vorsteuerabzug erworbenen Gegenstand nach seiner Anschaffung Dienstleistungen oder Lieferungen von Gegenständen bezogen worden sind, die zum Abzug der Mehrwertsteuer berechtigt haben.

- 75 Eine Auslegung des Artikels 5 Absatz 6 der Sechsten Richtlinie dahin, dass im Fall der Entnahme eines Gegenstands für den privaten Bedarf des Steuerpflichtigen dieser Gegenstand und die in ihn eingebauten Teile umfassend zu besteuern sind, obwohl der Gegenstand ursprünglich ohne die Möglichkeit zum Vorsteuerabzug erworben wurde und allein die nachträglich erworbenen „Bestandteile“ zum Vorsteuerabzug berechtigt haben, wäre nämlich mit dem von dieser Bestimmung verfolgten Ziel der Gleichbehandlung nicht zu vereinbaren.
- 76 Einen Gegenstand, der bei seiner Anschaffung nicht zum Abzug von Mehrwertsteuer berechtigt hat, unter solchen Umständen zu besteuern, würde zu einer Doppelbesteuerung führen, die dem Grundsatz der Steuerneutralität zuwiderliefe, der dem gemeinsamen Mehrwertsteuersystem zugrunde liegt, zu dem die Sechste Richtlinie gehört (vgl. zu Artikel 5 Absatz 6 der Sechsten Richtlinie Urteil Bakcsi, Randnr. 46, sowie zu Artikel 6 Absatz 2 Unterabsatz 1 Buchstabe a dieser Richtlinie Urteil Kühne, Randnr. 10, und Urteil vom 25. Mai 1993 in der Rechtssache C-193/91, Mohsche, Slg. 1993, I-2615, Randnr. 9). Die Besteuerung von „Bestandteilen“, wie sie in Randnummer 70 dieses Urteils definiert sind, stellt im Übrigen sicher, dass der Steuerpflichtige gegenüber einem gewöhnlichen Verbraucher keinen ungerechtfertigten Vorteil erlangt.
- 77 Wie sich aus den Randnummern 72 bis 76 dieses Urteils ergibt, ist Artikel 5 Absatz 6 der Sechsten Richtlinie also dahin auszulegen, dass ein Gegenstand, den ein Steuerpflichtiger für seinen privaten Bedarf entnommen hat, nicht zu besteuern ist, wenn er aufgrund seines Erwerbs von einem Nichtsteuerpflichtigen nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt hat; das gilt selbst dann, wenn später Aufwendungen mit Berechtigung zum Vorsteuerabzug für diesen Gegenstand getätigt worden sind. Falls an dem Gegenstand nach seiner Anschaffung Arbeiten ausgeführt worden sind, die zum Vorsteuerabzug berechtigt und zum Einbau von Bestandteilen, wie sie in Randnummer 70 dieses Urteils definiert sind, geführt haben, unterliegen der nach Artikel 5 Absatz 6 der Sechsten Richtlinie bei der Entnahme anfallenden Mehrwertsteuer nur diese Bestandteile.

- 78 Daher ist auf die ersten beiden Fragen des vorlegenden Gerichts in den Rechtssachen C-322/99 und C-323/99 zu antworten, dass ein Steuerpflichtiger, der einen Gegenstand (hier einen Pkw), den er ohne Berechtigung zum Vorsteuerabzug erworben hat und der nach seiner Anschaffung Gegenstand von Arbeiten war, für die die Mehrwertsteuer abgezogen wurde, zu unternehmensfremden Zwecken entnimmt, die nach Artikel 5 Absatz 6 der Sechsten Richtlinie geschuldete Mehrwertsteuer nur für die Bestandteile zu entrichten hat, die zum Vorsteuerabzug berechtigt haben, d. h. diejenigen, die ihre körperliche und wirtschaftliche Eigenart endgültig verloren haben, als sie nach Anschaffung des Pkws und im Anschluss an Umsätze, die durch Lieferungen von Gegenständen erzielt worden sind und zu einer dauerhaften, im Zeitpunkt der Entnahme nicht vollständig verbrauchten Werterhöhung des Pkws geführt haben, in den Pkw eingebaut worden sind.

Zu der jeweils dritten Vorabentscheidungsfrage in den Rechtssachen C-322/99 und C-323/99: Besteuerungsgrundlage gemäß Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe b der Sechsten Richtlinie

- 79 Mit der jeweils dritten Frage in den Rechtssachen C-322/99 und C-323/99 möchte das vorlegende Gericht wissen, ob in Fällen wie denen der Ausgangsverfahren die Besteuerungsgrundlage im Sinne von Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe b der Sechsten Richtlinie unter Bezugnahme auf den Einkaufspreis für den (oder einen gleichartigen) Pkw im Zeitpunkt der Entnahme zuzüglich des Preises für die Reparaturarbeiten, die zu „Bestandteilen“ im Sinne von Artikel 5 Absatz 6 der Sechsten Richtlinie geführt haben, zu bestimmen ist oder ob sie nur durch den Preis für diese Reparaturarbeiten, für die der Vorsteuerabzug in Anspruch genommen worden ist, gebildet wird.
- 80 Die Bezugnahme auf den im Zeitpunkt der Entnahme festgestellten Einkaufspreis mag widersprüchlich erscheinen, da es um einen Gegenstand geht, der begrifflich vor der Entnahme erworben wurde; sie findet sich jedoch im Wortlaut von Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe b der Sechsten Richtlinie. Unter diesem Preis ist der Restwert des Gegenstands im Zeitpunkt der Entnahme zu verstehen.

- 81 Der deutschen Regierung zufolge setzt sich die Besteuerungsgrundlage im Sinne von Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe b der Sechsten Richtlinie aus dem Einkaufspreis für den Pkw oder ein gleichartiges Fahrzeug sowie dem Preis für die Reparaturleistungen zusammen, wobei für beide auf den Zeitpunkt der Entnahme abzustellen sei. Da die Besteuerungsgrundlage aus den Preisen im Zeitpunkt der Entnahme berechnet werde, müsse sie zwangsläufig die Aufwendungen für die Werterhaltung des Gegenstands und dessen etwaige, im Verlaufe seiner Zugehörigkeit zum Unternehmensvermögen erzielte Wertsteigerungen einschließen.
- 82 Ebenso vertritt die Kommission die Auffassung, falls die Würdigung des Sachverhalts ergebe, dass einem Betriebsgegenstand „Bestandteile“ im Sinne von Artikel 5 Absatz 6 der Sechsten Richtlinie hinzugefügt worden seien, sei Besteuerungsgrundlage im Entnahmefall der Preis für einen Gegenstand gleicher Art im Zeitpunkt der Entnahme einschließlich der dem Gegenstand hinzugefügten Bestandteile.
- 83 Nach Ansicht der griechischen Regierung ist die Besteuerungsgrundlage für jeden Bestandteil gesondert zu ermitteln. Zu diesem Zweck sei zunächst der Wert des Gegenstands im Zeitpunkt der Entnahme festzustellen. Anschließend sei die Mehrwertsteuer zu berechnen, deren Höhe sich nach dem Verhältnis zwischen den Aufwendungen, die zum Vorsteuerabzug berechtigt hätten, und den Gesamtkosten für den Erwerb des Gegenstands richte.

Würdigung durch den Gerichtshof

- 84 Aufgrund der Antwort in Randnummer 78 dieses Urteils ist auf die jeweils dritte Frage des vorlegenden Gerichts in den Rechtssachen C-322/99 und C-323/99 zu antworten, dass im Fall einer nach Artikel 5 Absatz 6 der Sechsten Richtlinie steuerpflichtigen Entnahme, insbesondere der Entnahme eines Gegenstands (hier eines Pkws),

- der ohne Berechtigung zum Vorsteuerabzug erworben wurde und

- an dem Arbeiten ausgeführt worden sind, die zum Vorsteuerabzug berechtigt und zum Einbau von „Bestandteilen“ geführt haben,

die Besteuerungsgrundlage im Sinne von Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe b der Sechsten Richtlinie unter Bezugnahme auf den im Zeitpunkt der Entnahme geltenden Preis für diejenigen in den Pkw eingegangenen Gegenstände zu bestimmen ist, die Bestandteile des entnommenen Gegenstands im Sinne von Artikel 5 Absatz 6 dieser Richtlinie sind.

Zur vierten Vorabentscheidungsfrage in der Rechtssache C-322/99: Verhältnis zwischen Artikel 5 Absatz 6 und Artikel 5 Absatz 7 Buchstabe c der Sechsten Richtlinie

- 85 Mit der vierten Frage in der Rechtssache C-322/99 möchte das vorlegende Gericht wissen, in welchem Verhältnis Artikel 5 Absatz 6 zu Artikel 5 Absatz 7 Buchstabe c der Sechsten Richtlinie steht.
- 86 Nach Artikel 5 Absatz 7 Buchstabe c der Sechsten Richtlinie können die Mitgliedstaaten den Besitz von Gegenständen durch einen Steuerpflichtigen oder dessen Rechtsnachfolger bei Aufgabe seiner der Steuer unterliegenden wirtschaftlichen Tätigkeit einer Lieferung gegen Entgelt gleichstellen, wenn diese Gegenstände bei ihrer Anschaffung oder bei ihrer Zuordnung nach Artikel 5 Absatz 7 Buchstabe a zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt haben. Artikel 5 Absatz 7 Buchstabe c ermächtigt die Mitgliedstaaten somit, eine Sondervorschrift für die Fälle zu erlassen, in denen ein Steuerpflichtiger seine berufliche Tätigkeit beendet.

- 87 Wie der Generalanwalt in Nummer 83 seiner Schlussanträge festgestellt hat, hat die Bundesrepublik Deutschland von der ihr durch Artikel 5 Absatz 7 Buchstabe c der Sechsten Richtlinie eingeräumten Möglichkeit keinen Gebrauch gemacht. Die Besteuerung der Entnahme von Gegenständen, an der sich der Ausgangsrechtsstreit entzündet hat, unterliegt daher ausschließlich Artikel 5 Absatz 6 der Sechsten Richtlinie; eine Auslegung des Artikels 5 Absatz 7 Buchstabe c der Richtlinie ist somit entbehrlich.

Zur fünften Vorabentscheidungsfrage in der Rechtssache C-322/99 und zur vierten Frage in der Rechtssache C-323/99: Berichtigung des Vorsteuerabzugs nach Artikel 20 der Sechsten Richtlinie

- 88 Die fünfte Vorabentscheidungsfrage in der Rechtssache C-322/99 und die vierte Frage in der Rechtssache C-323/99 betreffen die Berichtigung des Vorsteuerabzugs nach Artikel 20 der Sechsten Richtlinie. Das vorlegende Gericht möchte wissen, ob der aufgrund von Arbeiten, die nach Anschaffung des Pkws ausgeführt worden sind und zum Vorsteuerabzug berechtigt haben, in Anspruch genommene Vorsteuerabzug Gegenstand einer Berichtigung nach Artikel 20 Absatz 1 Buchstabe b der Richtlinie sein muss, wenn diese Arbeiten bei der Entnahme des Pkws nicht zur Mehrwertsteuerpflicht gemäß Artikel 5 Absatz 6 dieser Richtlinie geführt haben.
- 89 Für Fälle wie diejenigen, die den Ausgangsverfahren zugrunde liegen, bedeutet Artikel 20 Absatz 1 Buchstabe b der Sechsten Richtlinie, dass der ursprünglich vom Steuerpflichtigen in Anspruch genommene Vorsteuerabzug bei der Entnahme des Gegenstands durch den Steuerpflichtigen für seinen privaten Bedarf zu berichtigen ist, wenn sich die Faktoren, die bei der Festsetzung des Vorsteuerabzugsbetrags berücksichtigt werden, nach Abgabe der Erklärung geändert haben.

- 90 Diese Regel gilt für nach der Anschaffung eines Gegenstands mit Berechtigung zum Vorsteuerabzug erfolgte Umsätze, die nicht unter den Begriff „Bestandteile“ im Sinne von Artikel 5 Absatz 6 der Sechsten Richtlinie fallen. Bei diesen Umsätzen handelt es sich zum einen um Dienstleistungen, die nach der Anschaffung eines Gegenstands erbracht worden sind und zum Vorsteuerabzug berechtigt haben, und zum anderen um Umsätze, die nach der Anschaffung eines Gegenstands mit Berechtigung zum Vorsteuerabzug durch Lieferungen von Gegenständen erfolgt sind, die nicht unter den Begriff „Bestandteile“ im Sinne von Artikel 5 Absatz 6 der Sechsten Richtlinie fallen.
- 91 Falls jedoch diese mit Berechtigung zum Vorsteuerabzug bezogenen Dienstleistungen oder Lieferungen von Gegenständen im Rahmen der beruflichen Tätigkeit vor der Entnahme vollständig verbraucht worden sind, liegt keine Änderung von Faktoren im Sinne von Artikel 20 Absatz 1 Buchstabe b vor, die eine Berichtigung des Vorsteuerabzugs rechtfertigen würde.
- 92 Demnach ist der Abzug der Mehrwertsteuer, mit denen die Aufwendungen für die Arbeiten an den Fahrzeugen der Kläger belastet waren, nach Artikel 20 Absatz 1 Buchstabe b der Sechsten Richtlinie zu berichtigen, soweit die Entnahme nicht gemäß Artikel 5 Absatz 6 dieser Richtlinie der Mehrwertsteuer unterliegt und der Wert der betreffenden Arbeiten nicht im Rahmen der beruflichen Tätigkeit der Steuerpflichtigen vor der Überführung der Fahrzeuge in ihr Privatvermögen vollständig verbraucht worden ist.
- 93 Zu klären bleibt, ob die Anwendung des Artikels 20 Absatz 1 Buchstabe b der Sechsten Richtlinie auf die Lieferung von Gegenständen, die zum Vorsteuerabzug berechtigt haben und „Bestandteile“ im Sinne von Artikel 5 Absatz 6 dieser Richtlinie darstellen, zwangsläufig ausgeschlossen ist.

- 94 Der Anwendung des Artikels 20 Absatz 1 Buchstabe b der Sechsten Richtlinie auf „Bestandteile“ im Sinne von Artikel 5 Absatz 6 dieser Richtlinie steht nichts im Wege. Im Übrigen schließt Artikel 20 Absatz 1 Buchstabe b die Berichtigung der in Artikel 5 Absatz 6 genannten Umsätze nur in Bezug auf Entnahmen für Geschenke von geringem Wert und Muster aus.
- 95 Daher ist auf die fünfte Frage in der Rechtssache C-322/99 und die vierte Frage in der Rechtssache C-323/99, wie sie in Randnummer 88 dieses Urteils aufbereitet wurden, zu antworten, dass der aufgrund von Arbeiten, die nach Anschaffung des Gegenstands (hier eines Pkws) ausgeführt worden sind und zum Vorsteuerabzug berechtigt haben, in Anspruch genommene Vorsteuerabzug Gegenstand einer Berichtigung nach Artikel 20 Absatz 1 Buchstabe b dieser Richtlinie ist, wenn diese Arbeiten nicht zur Mehrwertsteuerpflicht gemäß Artikel 5 Absatz 6 der Sechsten Richtlinie bei der Entnahme des Pkw geführt haben, und ihr Wert nicht im Rahmen der beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen vor der Überführung des Fahrzeugs in sein Privatvermögen vollständig verbraucht worden ist.

Kosten

- 96 Die Auslagen der deutschen und der griechischen Regierung sowie der Kommission, die Erklärungen vor dem Gerichtshof abgegeben haben, sind nicht erstattungsfähig. Für die Parteien des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren ein Zwischenstreit in dem bei dem vorlegenden Gericht anhängigen Rechtsstreit; die Kostenentscheidung ist daher Sache dieses Gerichts.

Aus diesen Gründen

hat

DER GERICHTSHOF (Fünfte Kammer)

auf die ihm vom Bundesfinanzhof mit Beschlüssen vom 15. Juli 1999 vorgelegten Fragen für Recht erkannt:

1. Ein Steuerpflichtiger, der einen Gegenstand (hier einen Pkw), den er ohne Berechtigung zum Vorsteuerabzug erworben hat und der nach seiner Anschaffung Gegenstand von Arbeiten war, für die die Mehrwertsteuer abgezogen wurde, zu unternehmensfremden Zwecken entnimmt, hat die nach Artikel 5 Absatz 6 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 — geschuldete Mehrwertsteuer nur für die Bestandteile zu entrichten, die zum Vorsteuerabzug berechtigt haben, d. h. diejenigen, die ihre körperliche und wirtschaftliche Eigenart endgültig verloren haben, als sie nach Anschaffung des Pkws und im Anschluss an Umsätze, die durch Lieferungen von Gegenständen erzielt worden sind und zu einer dauerhaften, im Zeitpunkt der Entnahme nicht vollständig verbrauchten Werterhöhung des Pkws geführt haben, in den Pkw eingebaut worden sind.
2. Im Fall einer nach Artikel 5 Absatz 6 der Sechsten Richtlinie 77/388 steuerpflichtigen Entnahme, insbesondere der Entnahme eines Gegenstands (hier eines Pkws),

— der ohne Berechtigung zum Vorsteuerabzug erworben wurde

— und an dem Arbeiten ausgeführt worden sind, die zum Vorsteuerabzug berechtigt und zum Einbau von „Bestandteilen“ geführt haben,

ist die Besteuerungsgrundlage im Sinne von Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe b der Sechsten Richtlinie 77/388 unter Bezugnahme auf den im Zeitpunkt der Entnahme geltenden Preis für diejenigen in den Pkw eingegangenen Gegenstände zu bestimmen, die Bestandteile des entnommenen Gegenstands im Sinne von Artikel 5 Absatz 6 dieser Richtlinie sind.

3. Der aufgrund von Arbeiten, die nach Anschaffung des Gegenstands (hier eines Pkws) ausgeführt worden sind und zum Vorsteuerabzug berechtigt haben, in Anspruch genommene Vorsteuerabzug ist Gegenstand einer Berichtigung nach Artikel 20 Absatz 1 Buchstabe b dieser Richtlinie, wenn diese Arbeiten nicht zur Mehrwertsteuerpflicht gemäß Artikel 5 Absatz 6 der Sechsten Richtlinie 77/388 bei der Entnahme des Pkws geführt haben und ihr Wert nicht im Rahmen der beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen vor der Überführung des Fahrzeugs in sein Privatvermögen vollständig verbraucht worden ist.

La Pergola

Wathelet

Edward

Jann

Sevón

Verkündet in öffentlicher Sitzung in Luxemburg am 17. Mai 2001.

Der Kanzler

Der Präsident der Fünften Kammer

R. Grass

A. La Pergola