

SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS
FRANCIS G. JACOBS
vom 23. Oktober 2003¹

1. Nach den Artikeln 5 Absatz 8 und 6 Absatz 5 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie² können die Mitgliedstaaten die Übertragung „des Gesamtvermögens oder eines Teilvermögens“ so behandeln, als ob keine Lieferung von Gegenständen oder Dienstleistungen vorliegt, und den Begünstigten der Übertragung als Rechtsnachfolger des Übertragenden ansehen.

schaft für Lieferungen entrichtet wurde, die sie im Laufe der Errichtung der Geschäftstätigkeit erhalten hat, — und wenn ja, auf welcher Grundlage.

Das einschlägige Recht

2. Deutschland hat von dieser Möglichkeit Gebrauch gemacht; in dem vorliegenden Ersuchen um Vorabentscheidung möchte der Bundesfinanzhof wissen, wie diese Regel auf eine besondere Form einer zivilrechtlichen Personengesellschaft (Vorgründungsgesellschaft GbR) anzuwenden ist, die allein für den Zweck gegründet wurde, die Tätigkeit einer noch zu gründenden Kapitalgesellschaft vorzubereiten, aber nicht aufzunehmen, und die noch nicht aufgenommene Tätigkeit auf sie zu übertragen, sobald sie gegründet ist. Die zu beantwortende Frage besteht darin, ob entweder die Personengesellschaft selbst oder die Kapitalgesellschaft berechtigt ist, Vorsteuer abzuziehen, die von der Personengesell-

Gemeinschaftsrechtliches Mehrwertsteuerrecht

3. Das Wesen des Mehrwertsteuersystems wird in Artikel 2 der Ersten Mehrwertsteuerrichtlinie³ beschrieben:

„Das gemeinsame Mehrwertsteuersystem beruht auf dem Grundsatz, dass auf Gegenstände und Dienstleistungen, ungeachtet der Zahl der Umsätze, die auf den vor der Besteuerungstufe liegenden Produktions-

1 — Originalsprache: Englisch.

2 — Sechste 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).

3 — Erste Richtlinie 67/227/EWG des Rates vom 11. April 1967 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuer (ABl. L 71, S. 1301).

und Vertriebsstufen bewirkt wurden, eine allgemeine zum Preis der Gegenstände und Dienstleistungen genau proportionale Verbrauchssteuer anzuwenden ist.

Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen“. Nach den Artikeln 5 bis 7 sind besteuerte Umsätze Lieferungen von Gegenständen, Lieferungen von Dienstleistungen oder Einfuhren.

Bei allen Umsätzen wird die Mehrwertsteuer, die nach dem auf den Gegenstand oder die Dienstleistung anwendbaren Steuersatz auf den Preis des Gegenstands oder der Dienstleistung errechnet wird, abzüglich des Mehrwertsteuerbetrags geschuldet, der die verschiedenen Kostenelemente unmittelbar belastet hat.“

6. Nach Artikel 5 Absatz 1 gilt als Lieferung von Gegenständen die Übertragung der Befähigung, wie ein Eigentümer über einen körperlichen Gegenstand zu verfügen. Artikel 5 Absatz 8 bestimmt dagegen:

4. Diesem System liegt damit die Vorstellung einer Kette von Umsätzen zugrunde, in der der zahlbare Nettobetrag für jedes Glied der Kette genau proportional zu dem Mehrwert dieser Phase ist. Wenn die Kette endet, entspricht der erhobene Gesamtbetrag dem fraglichen Anteil vom Endpreis. Detailliertere Vorschriften finden sich in der Sechsten Richtlinie.

„Die Mitgliedstaaten können die Übertragung des Gesamtvermögens oder eines Teilvermögens, die entgeltlich oder unentgeltlich oder durch Einbringung in eine Gesellschaft erfolgt, so behandeln, als ob keine Lieferung von Gegenständen vorliegt[,] und den Begünstigten der Übertragung als Rechtsnachfolger des Übertragenden ansehen. Die Mitgliedstaaten treffen gegebenenfalls die erforderlichen Maßnahmen, um Wettbewerbsverzerrungen für den Fall zu vermeiden, dass der Begünstigte nicht voll steuerpflichtig ist.“

5. Nach Artikel 2 dieser Richtlinie unterliegen Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher gegen Entgelt ausführt, der Mehrwertsteuer. In Artikel 4 Absatz 1 wird als Steuerpflichtiger definiert, wer eine wirtschaftliche Tätigkeit ausübt, gleichgültig zu welchem Zweck und mit welchem Ergebnis. Wirtschaftliche 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“ sowie die „Nutzung von körperlichen oder nicht körperlichen

7. Nach Artikel 6 Absatz 5 gilt Artikel 5 Absatz 8 entsprechend für Dienstleistungen; als solche gilt nach Artikel 6 Absatz 1 jede Leistung, die keine Lieferung eines Gegenstands ist.

8. Die wesentlichen Merkmale des Rechts auf Vorsteuerabzug werden in Artikel 17 der Sechsten Richtlinie festgelegt. Artikel 17 Absatz 2 bestimmt: „Soweit die Gegenstände und Dienstleistungen für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden, ist der Steuerpflichtige befugt, von der von ihm geschuldeten Steuer folgende Beträge abzuziehen: a) die geschuldete oder entrichtete Mehrwertsteuer für Gegenstände und Dienstleistungen, die ihm von einem anderen Steuerpflichtigen geliefert wurden oder geliefert werden bzw. erbracht wurden oder erbracht werden, ...“. Dieses Recht entsteht gemäß Artikel 17 Absatz 1, wenn der Anspruch auf die abziehbare Steuer entsteht.

9. Bestimmte Umsätze sind jedoch nach den Artikeln 13 bis 16 von der Mehrwertsteuer befreit. Bei befreiten Umsätzen besteht kein Anspruch auf Mehrwertsteuer; ferner folgt aus Artikel 17 Absatz 2, der das Abzugsrecht auf Steuern auf Lieferungen für Zwecke besteuerten Umsätze beschränkt, dass es dem Lieferanten verwehrt ist, Vorsteuer auf Lieferungen abzuziehen, die für Zwecke befreiter, innerhalb der Gemeinschaft getätigter Umsätze verwendet wurden⁴.

10. Wenn, wie dies oft der Fall ist, der befreite Umsatz das letzte Glied in der Kette ist (privater Verbrauch), besteht die Wirkung nur darin, die Mehrwertsteuerbelastung um den Betrag zu verringern, der auf den letzten Mehrwert erhoben worden

wäre. Ein Abzug ist unter diesen Umständen jedoch auch unmöglich, wenn ein befreiter Umsatz ein Kostenelement einer nachfolgenden besteuerten Lieferung ist. Die Vorsteuer kann daher in einigen Fällen im Wert der Lieferung „eingeschlossen“ sein, so dass der Wert, auf den die Mehrwertsteuer in späteren Stadien erhoben wird, im Widerspruch zu der normalen Funktionsweise der Regelung, hier die in früheren Stadien erhobene Steuer *umfasst*. Man kann sagen, dass die Kette der Umsätze abgebrochen ist und eine neue Kette mit einem höheren Nettowert beginnt. Eine ähnliche Situation kann entstehen, wenn Waren von einem Steuerpflichtigen in privater Eigenschaft (nicht von ihm „als solche[m]“ im Sinne der Artikel 2 und 4 Absatz 1) erworben, dann aber in den Bereich seiner wirtschaftlichen Tätigkeit überführt werden⁵.

Die Auslegung des Gemeinschaftsrechts durch den Gerichtshof

11. Der Gerichtshof hat wiederholt geprüft, unter welchen Umständen Lieferungen „für die Zwecke“ mehrwertbesteuerten Umsätze verwendet werden und dadurch ein Recht auf Vorsteuerabzug nach Artikel 17 Absatz 2 der Sechsten Richtlinie entsteht.

4 — Diese Situation ist von der einer Befreiung mit Vorsteuererstattung (Nullsatz) zu unterscheiden.

5 — Vgl. Urteil in der Rechtssache C-97/90 (Lennartz, Slg. 1991, I-3795, Randnrn. 8 und 9).

12. Von Bedeutung für den vorliegenden Fall sind die Urteile in den Rechtssachen Rempelman⁶, INZO⁷, Ghent Coal Terminal⁸, Gabalfrisa⁹, Schloßstraße¹⁰ und Breitsohl¹¹, nach denen immer dann, wenn eine Person die durch objektive Anhaltspunkte belegte Absicht hat, eine wirtschaftliche Tätigkeit auszuüben, und erste besteuerte Lieferungen für diese Zwecke erwirbt, sie als Steuerpflichtiger zu gelten und das Recht auf sofortigen Abzug der Mehrwertsteuer für Gegenstände hat, die für die Zwecke ihrer beabsichtigten besteuerten Umsätze bezogen wurden, ohne dass sie die Aufnahme des tatsächlichen Betriebes des Unternehmens abzuwarten brauchte; dies gilt sogar dann, wenn die Aufnahme tatsächlich nicht erfolgt.

13. Lediglich in zwei früheren Rechtssachen wurde der Gerichtshof indessen er sucht, die Abzugsfähigkeit der Mehrwertsteuer im Verhältnis zur „Übertragung des Gesamtvermögens oder eines Teilvermögens“ zu prüfen, wenn ein Mitgliedstaat von der Option unter Artikel 5 Absatz 8 Gebrauch gemacht hat: in den Rechtssachen Abbey National¹² und Zita Modes¹³.

14. Die Rechtssache Abbey National betraf die Veräußerung eines Gebäudes, das als der Mehrwertsteuer unterliegendes Vermietungsgeschäft betrieben wurde, zwischen zwei nicht verbundenen Gesellschaften. Das Gebäude wurde als laufender Betrieb veräußert, der einen Teil der gesamten Geschäftstätigkeit des Übertragenden ausmachte. Eine bedeutsame Frage in dieser Rechtssache bestand darin, ob der Übertragende Vorsteuer auf (im Wesentlichen rechtliche) Dienstleistungen abziehen konnte, die zur Durchführung der Übertragung in Anspruch genommen worden waren.

15. Der Gerichtshof stellte fest, dass die Regelung über den Vorsteuerabzug den Unternehmer vollständig von der im Rahmen seiner wirtschaftlichen Tätigkeit geschuldeten oder entrichteten Mehrwertsteuer entlasten solle und daher völlige Neutralität hinsichtlich der steuerlichen Belastung aller wirtschaftlichen Tätigkeiten unabhängig von ihrem Zweck und ihrem Ergebnis gewährleiste, sofern diese Tätigkeiten selbst der Mehrwertsteuer unterlägen. Ein Recht auf Vorsteuerabzug entstehe jedoch nur, wenn die bezogenen Gegenstände oder Dienstleistungen direkt und unmittelbar mit einem besteuerten Ausgangsumsatz zusammenhingen — sie müssten Teil der Kosten dieses Ausgangsumsatzes sein¹⁴.

16. Wenn ein Mitgliedstaat von der Möglichkeit Gebrauch gemacht hat, die Übertragung eines Gesamtvermögens oder eines

6 — Rechtssache 268/83 (Slg. 1985, 655).

7 — Rechtssache C-110/94 (Slg. 1996, I-857).

8 — Rechtssache C-37/95 (Slg. 1998, I-1).

9 — Verbundene Rechtssachen C-110/98 bis C-147/98 (Slg. 2000, I-1577).

10 — Rechtssache C-396/98 (Slg. 2000, I-4279).

11 — Rechtssache C-400/98 (Slg. 2000, I-4321).

12 — Rechtssache C-408/98 (Slg. 2001, I-1361).

13 — Rechtssache C-497/01 (Schlussanträge vom 26. September 2002, Urteil vom 27. November 2003, Slg. 2003, I-14393, I-14395).

14 — Randnrn. 24 bis 29 des Urteils, in dem die Urteile Rempelman (Fußnote 6), Randnr. 19, Ghent Coal Terminal (Fußnote 8), Randnr. 15, Gabalfrisa (Fußnote 9), Randnr. 44, und das Urteil in der Rechtssache C-98/98 (Midland Bank, Slg. 2000, I-4177), Randnrn. 19, 20, 24, 29 und 30, zitiert werden.

Teilvermögens so zu behandeln, als ob keine Lieferung von Gegenständen vorliegt, dann unterliegt nach Artikel 2 der Sechsten Richtlinie eine solche Übertragung nicht der Mehrwertsteuer und ist deshalb kein besteuert Umsatz im Sinne von Artikel 17 Absatz 2. Dass es sich um einen besteuerten Umsatz gehandelt hätte, wenn von der Möglichkeit kein Gebrauch gemacht worden wäre, ist unerheblich. Es besteht auch kein direkter und unmittelbarer Zusammenhang mit besteuerten Ausgangsumsätzen des Begünstigten der Übertragung. Ein Abzug ist nur möglich, wenn die Ausgangsumsätze Umsätze des Steuerpflichtigen sind, der den Abzug in Anspruch nehmen will; jedenfalls belasten die Ausgaben für die Durchführung der Übertragung nicht unmittelbar die Kostenelemente der besteuerten Umsätze des Begünstigten, wie es nach Artikel 2 der Ersten Richtlinie erforderlich ist¹⁵.

17. Diese Ausgaben gehören jedoch zu den allgemeinen Kosten des Übertragenden und gehen als solche in den Preis der Produkte seines Unternehmens ein. Wenn ein Steuerpflichtiger ein Gesamtvermögen überträgt und danach keine Umsätze mehr tätigt, sind die Kosten für die für die Übertragung in Anspruch genommenen Dienstleistungen als Bestandteil der gesamten wirtschaftlichen Tätigkeit des Unternehmens vor der Übertragung anzusehen. Eine andere Auslegung von Artikel 17 der Sechsten Richtlinie liefe dem Grundsatz zuwider, dass das Mehrwertsteuersystem völlige Neutralität hinsichtlich der steuerlichen Belastung aller wirtschaftlichen Tätigkeiten eines Unternehmens gewährleistet, sofern diese der Mehrwertsteuer unterliegen, und belastete den Wirtschaftsteilnehmer mit den Mehrwertsteuerkosten seiner wirtschaftlichen

Tätigkeit, ohne dass er sie abziehen könnte. Damit würde zwischen Ausgaben für die Zwecke eines Unternehmens vor der tatsächlichen Aufnahme seiner Tätigkeit sowie während dieser Tätigkeit und Ausgaben zum Zweck der Beendigung dieser Tätigkeit willkürlich unterschieden. Dienstleistungen, die der Übertragende für die Zwecke der Übertragung eines Gesamtvermögens oder eines Teilvermögens in Anspruch nimmt, weisen deshalb grundsätzlich einen direkten und unmittelbaren Zusammenhang mit seiner gesamten wirtschaftlichen Tätigkeit auf¹⁶.

18. Die Fragen in der Rechtssache Zita Modes konzentrieren sich auf die Definition einer „Übertragung des Gesamtvermögens“ und darauf, ob es erforderlich ist, dass der Begünstigte dasselbe Unternehmen fortführt wie das zuvor vom Übertragenden geführte. Ein Urteil in dieser Rechtssache noch nicht ergangen.

Deutsches Recht

19. Die oben genannten Gemeinschaftsvorschriften sind durch das Umsatzsteuergesetz 1993 (UStG) in deutsches Recht umgesetzt worden.

20. § 1 Absatz 1a UStG bestimmt: „Die Umsätze im Rahmen einer Geschäftsveräußerung an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen unterliegen nicht der Umsatzsteuer. Eine Geschäftsveräußerung liegt vor, wenn ein Unternehmen oder ein in der Gliederung eines Unternehmens gesondert geführter Betrieb im Ganzen entgeltlich oder unentgeltlich übereignet oder in eine Gesellschaft eingebracht wird. Der erwerbende Unternehmer tritt an die Stelle des Veräußerers.“

21. Dazu werden „Unternehmer“ und „Unternehmen“ in § 2 definiert: „Unternehmer ist, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird.“

22. § 15 UStG betrifft das Recht auf Vorsteuerabzug. Nach § 15 Absatz 2 Satz 1 ist vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen die Steuer für Lieferungen bzw. Leistungen, die der Unternehmer zur Ausführung u. a. steuerfreier Umsätze verwendet.

23. Bestimmte Aspekte des deutschen Gesellschaftsrechts sind für diesen Fall ebenfalls erheblich. Das vorliegende Gericht erläutert sie wie folgt.

24. Eine Aktiengesellschaft (AG) erlangt erst mit der Eintragung in das Handelsregister Rechtspersönlichkeit. Notwendige Vorstufe ist die Vorgesellschaft, eine Personenvereinigung eigener Art, die immer dann entsteht, wenn der Gesellschaftsvertrag geschlossen wird. Der Vorgesellschaft kann eine Vorgründungsgesellschaft vorausgehen, die auf einem Vertrag der Gründer der Gesellschaft mit dem Ziel ihrer Gründung beruht und die regelmäßig die Rechtsform einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR) hat, wobei ihr Zweck darin besteht, die Haftung der beteiligten Personen zu regeln. Wenn eine Vorgründungsgesellschaft errichtet wird, um die spätere Tätigkeit einer Gesellschaft vorzubereiten, werden ihr Vermögen, ihre Rechte und Pflichten nicht automatisch auf die Vorgesellschaft und später auf die Gesellschaft, sobald diese gegründet ist, übertragen; wenn sie übertragen werden sollen, muss dies durch besonderes Rechtsgeschäft geschehen.

Das Ausgangsverfahren

25. Die Faxworld Vorgründungsgesellschaft Peter Hünninghausen und Wolfgang

Klein GbR (Klägerin) wurde am 1. Oktober 1996 zu dem einzigen Zweck gegründet, die Gründung der Faxworld Telefonmarketing AG (Faxworld AG) vorzubereiten. Hierzu mietete sie Büroräume an, erwarb Anlagegüter, versandte Informationsschreiben und betrieb Werbung für die demnächst zu gründende AG. Als die Faxworld AG mit notarieller Urkunde vom 28. November 1996 gegründet worden war, stellte die Klägerin ihre Tätigkeit ein und übertrug am 1. Dezember 1996 in Erfüllung ihres Gesellschaftszwecks ihr gesamtes zuvor erworbenes Vermögen entgeltlich auf die AG. Die Faxworld AG konnte unmittelbar ihre unternehmerische Tätigkeit in den Büroräumen aufnehmen, die von der Klägerin für sie gemietet und eingerichtet worden waren.

26. Der Kaufpreis von 87 495,29 DEM entsprach dem Buchwert des erworbenen Vermögens, d. h. den Aufwendungen für ihren Erwerb mit Ausnahme der Mehrwertsteuer. Somit wurde die von der Klägerin auf die von ihr erworbenen Gegenstände entrichtete Mehrwertsteuer an die Faxworld AG im Kaufpreis nicht weitergegeben.

27. Die Klägerin versuchte sodann, die Mehrwertsteuer auf von ihr erworbene und übertragene Lieferungen bzw. Leistungen abzuziehen — d. h. unter den gegebenen Umständen entsprechende Erstattung zu erhalten. Das Finanzamt verneinte eine Abzugsberechtigung mit der Begründung, dass der einzige Ausgangsumsatz der Klägerin die Geschäftsveräußerung gewesen sei, die nicht als ein besteufter Umsatz zu behandeln sei, und dass die Klägerin daher kein Unternehmer (Steuerpflichtiger) sei. Die Klägerin erhob gegen diesen ablehnenden Bescheid Klage beim zuständigen Fi-

nanzgericht, das der Klage auf der Grundlage des Grundsatzes der Neutralität der Umsatzsteuer stattgab; Vorsteuer könne abgezogen werden, auch wenn die Klägerin niemals beabsichtigt habe, ihre Eingangslieferungen bzw. -leistungen selbst zur Durchführung besteufter Umsätze zu verwenden, da sie sie für die von der Faxworld AG aufzunehmende wirtschaftliche Tätigkeit erworben habe.

28. Das Finanzamt legte Revision beim Bundesfinanzhof ein, der das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof folgende Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt hat:

Ist eine allein mit dem Ziel der Gründung einer Kapitalgesellschaft errichtete (Personen-)Gesellschaft zum Abzug der Vorsteuer für den Bezug von Dienstleistungen und Gegenständen berechtigt, wenn sie nach Gründung der Kapitalgesellschaft die bezogenen Leistungen in einem Akt gegen Entgelt an die später gegründete Kapitalgesellschaft veräußert und andere Ausgangsumsätze von vornherein nicht beabsichtigt waren und wenn in dem betreffenden Mitgliedstaat die Übertragung des Gesamtvermögens so behandelt wird, als ob keine Lieferung oder Dienstleistung vorliegt (Artikel 5 Absatz 8 Satz 1 und 6 Absatz 5 der Sechsten Richtlinie)?

29. Der Bundesfinanzhof gibt ferner an, dass für den Fall, dass die Personengesellschaft unter diesen Umständen nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt sei, eine weitere Vorlage vermieden werden könne, wenn der Gerichtshof entscheiden würde, ob stattdessen die Kapitalgesellschaft vorsteuerabzugsberechtigt sei.

Die unterschiedlichen Standpunkte

30. Der Bundesfinanzhof führt aus, er neige dazu, den Anspruch auf Vorsteuerabzug zu bejahen. Das Recht auf Vorsteuerabzug entstehe, wenn der Anspruch auf die abziehbare Steuer entstehe, nämlich bei Bezug der Eingangslieferungen. Im vorliegenden Fall seien diese Lieferungen nur für den Zweck besteuert Ausgangsumsätze bezogen worden. Wenn die Klägerin diese Umsätze selbst getätigt hätte, wäre die Vorsteuer abzugsfähig gewesen. Aus dem Urteil Abbey National ergebe sich, dass der Übertragende bei der Übertragung eines Gesamtvermögens Vorsteuer nur von der Steuer auf seine eigenen Ausgangsumsätze abziehen könne. Nur aufgrund verfahrensrechtlicher Erfordernisse des deutschen Gesellschaftsrechts bestehe aber im vorliegenden Fall ein Identitätsunterschied zwischen der Person, die die Eingangslieferungen beziehe, und der Person, die die besteuerten Ausgangsumsätze tätige. Der Grundsatz der Neutralität der Umsatzsteuer müsse so zu

verstehen sein, dass das Recht auf Vorsteuerabzug nicht durch nationale Unterschiede in der Rechtsform bestimmt werde.

31. In ihren Erklärungen gegenüber dem Gerichtshof argumentiert die Klägerin im Wesentlichen dahin, dass sie und die Faxworld AG eine wirtschaftliche Einheit bildeten (gemäß der so genannten Fußstapfentheorie, die der Bundesfinanzhof offenbar anwendet, die aus dem Recht der Rechtsnachfolge abgeleitet ist und die der Vorstellung Ausdruck verleiht, dass der Begünstigte der Übertragung in die Fußstapfen des Übertragenden tritt — eine Entsprechung zu der englischen Vorstellung „stepping into the transferor’s shoes“). Da die Gegenstände und Dienstleistungen, die die Klägerin bezogen habe, für die Zwecke der besteuerten Umsätze der Faxworld AG verwendet werden sollten, sei die Klägerin berechtigt gewesen, die Mehrwertsteuer auf diese Gegenstände und Dienstleistungen abzuziehen. Außerdem habe der Gerichtshof im Urteil Breitsohl¹⁷ festgestellt, dass das Recht auf Abzug der Mehrwertsteuer, die für Leistungen entrichtet worden sei, die im Hinblick auf die Ausübung geplanter wirtschaftlicher Tätigkeiten erworben worden seien, selbst dann fortbestehe, wenn der Steuerverwaltung bereits bei der erstmaligen Festsetzung der Steuer bekannt sei, dass die beabsichtigte wirtschaftliche Tätigkeit, die zu steuerbaren Umsätzen habe führen sollen, nicht ausgeübt werden werde. Diese Feststellung gelte erst recht, wenn wie hier die wirtschaftliche Tätigkeit aufgenommen worden sei.

32. Der Ansatz, den das Finanzamt vor dem Bundesfinanzhof und die deutsche Regierung vor dem Gerichtshof vertreten,

17 — Zitiert in Fußnote 11.

geht dagegen dahin, dass die Klägerin und die Faxworld AG zwei unterschiedliche Personen seien und die Klägerin kein Steuerpflichtiger sei, da sie eine wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne von Artikel 4 der Sechsten Richtlinie oder einen besteuerten Umsatz im Sinne der Artikel 5 oder 6 niemals ausgeübt bzw. getätigt habe oder deren Ausführung bzw. Tätigkeit niemals beabsichtigt habe. Ein Recht auf Vorsteuerabzug könne ihr daher nicht zustehen, denn es gebe insbesondere keine Person, der ein solches Recht zugute kommen könne, und innerhalb der Mehrwertsteuerregelung keinen Umsatz, von dem ein Abzug vorgenommen werden könne. Die deutsche Regierung stützt sich insoweit im Wesentlichen auf das Urteil *Abbey National*.

deutig unter die Definition der wirtschaftlichen Tätigkeit und damit in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuerregelung falle. Da diese Gegenstände und Dienstleistungen jedoch von der Personengesellschaft nicht für eigene besteuerte Ausgangsumsätze verwendet worden seien und nicht direkt und unmittelbar mit solchen Umsätzen zusammenhängen könnten, sei die Klägerin nicht berechtigt, Vorsteuer abzuziehen. Andererseits habe aber die Faxworld AG als „Rechtsnachfolger“ der Faxworld GbR im Sinne von Artikel 5 Absatz 8 der Sechsten Richtlinie und als Verwender eben dieser Gegenstände und Dienstleistungen für ihre besteuerten Ausgangsumsätze ein Recht auf Vorsteuerabzug. Eine derartige Lösung stehe nicht in Widerspruch zum Urteil *Abbey National*, in dem es um das Recht auf Vorsteuerabzug des Übertragenden — und nicht des Begünstigten der Übertragung — gegangen sei.

33. In der mündlichen Verhandlung erhob die deutsche Regierung einen Einwand gegen die vom Bundesfinanzhof angesprochene Zusatzfrage, ob statt der Klägerin die Faxworld AG ein Recht auf Vorsteuerabzug haben könne. Sie ist der Auffassung, diese Frage sei rein hypothetisch und könne keine Bedeutung für die Entscheidung über die Klage der Klägerin haben; nationale Gerichte seien innerhalb des durch Artikel 234 EG geschaffenen Systems zu solchen Fragen nicht berechtigt.

34. Die Kommission ist der Auffassung, dass der Erwerb von Gegenständen und Dienstleistungen durch die Klägerin ein-

Würdigung

35. Vorab ist zu sagen, dass der Einwand der deutschen Regierung gegenüber der Zusatzfrage des Bundesfinanzhofs nicht akzeptiert wird. Der Bundesfinanzhof hat ausdrücklich davon abgesehen, diese Frage als solche vorzulegen, sie aber in den Vorlagebeschluss mit aufgenommen, um einen Gesichtspunkt zu bezeichnen, den der Gerichtshof bei seiner Prüfung für erheblich halten könnte. Zudem halte ich es nicht für möglich, bei Anwendung des Artikels 5 Absatz 8 der Sechsten Richtlinie die Position des Übertragenden isoliert von der des Übernehmers zu betrachten.

36. Sodann sollte ich darauf hinweisen, dass mir das von Deutschland favorisierte Ergebnis mit dem Grundsatz der Neutralität der Umsatzsteuer insofern nicht in Einklang zu stehen scheint, als es schlechthin ein Recht auf Vorsteuerabzug, und zwar sowohl der Klägerin als auch der Faxworld AG, verneint.

37. Vom wirtschaftlichen Standpunkt aus wurde offenbar ein einziges Unternehmen gegründet, das verschiedene Vorbereitungsstadien durchlief, bevor es seine Tätigkeit aufnahm. Die Kontinuität des Unternehmens vom Vorbereitungsstadium bis zum operativen Stadium — die Kontinuität seiner Person *als ein Unternehmen* — ist wohl unbestritten. Die normale Funktionsweise des Mehrwertsteuersystems verlangt, dass ein Unternehmen die Mehrwertsteuer auf Gegenstände, die es sowohl im Vorbereitungsstadium als auch im Stadium seiner Tätigkeit erworben hat, von seiner Bruttoumsatzsteuer abziehen kann¹⁸.

38. Eine Abweichung von dieser normalen Funktionsweise und daher vom Neutralitätsgrundsatz kann meiner Ansicht nach nur dann akzeptiert werden, wenn sie in den Rechtsvorschriften — gegebenenfalls in ihrer Auslegung durch den Gerichtshof — klar vorgesehen ist.

39. Im vorliegenden Fall wurden vom rechtlichen Standpunkt aus das Vorbereitungsstadium und das operative Stadium

von zwei getrennten Einheiten, einer Personengesellschaft und einer Kapitalgesellschaft, ausgeführt¹⁹. Auf diese Trennung gründet Deutschland seine Argumentation.

40. Die Personengesellschaft wurde nicht zu dem Zweck gegründet, besteuerte Ausgangsumsätze zu tätigen, sie tätigte keine und es war zu keinem Zeitpunkt beabsichtigt, dass sie dies tun sollte. Ihr einziger tatsächlicher und beabsichtigter Ausgangsumsatz bestand in der Veräußerung des embryonalen, noch nicht operativen Unternehmens an die Kapitalgesellschaft. Nach den deutschen Rechtsvorschriften zur Umsetzung von Artikel 5 Absatz 8 der Sechsten Richtlinie war dieser Umsatz nicht zu besteuern²⁰.

41. Trotzdem stimme ich mit der Kommission darin überein, dass die Klägerin unter die Definition des Steuerpflichtigen nach Artikel 4 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie fällt. Ihre Tätigkeit war zweifellos ihrer Natur nach wirtschaftlich, und weder der Zweck noch das Ergebnis dieser Tätigkeit ist von Belang. In diesem Zusammenhang meine ich, dass die deutsche Regierung bei ihrer Bezugnahme auf das Urteil Lennartz²¹ irrt, eine Rechtssache, die den Erwerb von Gegenständen für private Zwecke betraf,

19 — Obwohl es plausibel erscheint, dass die beiden Gesellschafter der Personengesellschaft auch die beiden (einzigen) Aktionäre der Kapitalgesellschaft sind.

20 — Es ist festzustellen, dass nach den deutschen Rechtsvorschriften solche Umsätze „nicht der Umsatzsteuer (unterliegen)“, während Artikel 5 Absatz 8 die Mitgliedstaaten zu einer steuerlichen Behandlung ermächtigt, „als ob keine Lieferung ... vorliegt“. Gleichwohl ist es bedeutsam, zwischen steuerbefreiten Lieferungen und Lieferungen, die so behandelt werden, als ob sie nicht vorliegen, zu unterscheiden (vgl. oben Nummer 10 und unten Nummer 49).

21 — Zitiert in Fußnote 5.

18 — Vgl. insbesondere die in Nummer 12 zitierte Rechtsprechung.

die anschließend für besteuerte Umsätze verwendet wurden. Im vorliegenden Fall wird nicht in Frage gestellt, dass die Eingangslieferungen für unternehmerische Zwecke und nicht für den privaten Verbrauch bezogen wurden.

42. Weiter entfällt ein Recht auf Vorsteuerabzug nicht dadurch, dass tatsächlich keine Ausgangsumsätze getätigt wurden — man vergleiche die Urteile INZO²² und Ghent Coal Terminal²³ —, doch ist es nach dieser Rechtsprechung erforderlich, dass die Absicht bestand, solche Umsätze zu tätigen, und die Klägerin hatte offenbar nicht die Absicht, selbst Umsätze zu tätigen.

43. Obwohl die Personengesellschaft und die Kapitalgesellschaft im vorliegenden Fall zwei getrennte Rechtspersonen sind, gibt es doch nicht nur eine erkennbare wirtschaftliche Kontinuität zwischen ihnen, sondern auch eine gewisse rechtliche Kontinuität.

44. Nach Artikel 5 Absatz 8 ist, wenn eine Behandlung derart erfolgt, als ob keine Lieferung vorliegt, der Begünstigte als „successor“ des Übertragenden anzusehen. In der deutschen Fassung des Artikels 5

Absatz 8 wird das entsprechende Wort „Rechtsnachfolger“ verwendet. In den deutschen Umsetzungsvorschriften heißt es „an die Stelle treten“, und das deutsche Recht kennt offenbar auch eine „Fußstapfentheorie“²⁴. In der französischen und in einigen anderen Sprachfassungen des Artikels 5 Absatz 8 ist von der „Fortführung der Persönlichkeit“ des Übertragenden die Rede.

45. Wie ich in meinen Schlussanträgen in der Rechtssache Zita Modes²⁵ ausführte, erinnern die verschiedenen Formulierungen an den Begriff der Gesamtrechtsnachfolge, bei der eine Person alle Rechte und Pflichten einer anderen übernimmt (hier begrenzt auf alle mehrwertsteuerlichen Rechte und Pflichten im Zusammenhang mit dem übernommenen Unternehmen), so dass der Übernehmer mit dem Unternehmen offene Mehrwertsteuerverbindlichkeiten und das Recht auf Abzug noch nicht abgezogener Vorsteuer gegenüber der Umsatzsteuer auf besteuerte Umsätze erwirbt²⁶. In der Rechtssache Abbey National²⁷ schlug ich unter Verwendung der für Zwecke der Mehrwertsteuer üblichen Metapher einer Umsatzkette vor, dass, obgleich ein Glied der Kette als inexistent gilt, dies nicht — wie im Fall eines steuerbefreiten Umsatzes — einen Bruch und einen Neubeginn der Kette bedeutet, sondern ein fortbestehendes

24 — Vgl. oben Nummer 31.

25 — In den Nrn. 46 und 49.

26 — Offensichtlich wird jedoch in den mehrwertsteuerlichen Vorschriften einiger Mitgliedstaaten vom Übertragenden verlangt, alle offenen Mehrwertsteuerverbindlichkeiten vor der Übertragung zu begleichen, so dass sich die „Rechtsnachfolge“ in solchen Fällen auf Anpassungen nach Artikel 20 der Sechsten Richtlinie beschränkt.

27 — In Nummer 38 der Schlussanträge.

22 — Zitiert in Fußnote 7, Randnrn. 19 und 20 des Urteils.

23 — Zitiert in Fußnote 14, Randnrn. 17 und 24 des Urteils.

Folgeverhältnis zwischen den Kettengliedern beidseits der Unterbrechung.

Unterscheidung zwischen der von ihr in Bezug genommenen Situation und anderen, gängigeren Fallgestaltungen getroffen wird.

46. Ist es so gesehen möglich, die Absicht der Faxworld AG, besteuerte Umsätze zu tätigen, auch der Klägerin zuzuschreiben, so dass bei dieser die Voraussetzungen des Rechts auf Vorsteuerabzug erfüllt sind?

49. Man muss sich klarmachen, dass die Ausübung der Option nach Artikel 5 Absatz 8 nicht dazu führen kann, einen steuerbefreiten Umsatz zu schaffen³⁰. Wäre dies die Absicht des Gesetzgebers gewesen, dann wäre die Vorschrift in Abschnitt X der Richtlinie über Steuerbefreiungen und nicht in Abschnitt V über die Bestimmung steuerbarer Umsätze aufgenommen worden. Ein Hinweis auf die tatsächliche Absicht wird in der Begründung der Kommission für ihren Vorschlag der Sechsten Richtlinie³¹ gegeben, in der die Option damit begründet wird, dass sie im Interesse der Einfachheit und zur Vermeidung einer übermäßigen Belastung der Unternehmensressourcen bestehe. Das Ziel besteht folglich darin, zu vermeiden, dass oftmals erhebliche Steuerbeträge in Rechnung gestellt, an den Staat gezahlt und dann im Wege des Vorsteuerabzugs wieder erlangt werden. Ein weiterer Vorteil besteht im Schutz der Steuerbehörden vor dem Verlust von Steuereinnahmen, wenn der Übertragende insolvent ist³².

47. Einige Rechtsvorschriften und Hinweise in der Rechtsprechung könnten gegen eine solche Zuschreibung sprechen. Nach Artikel 17 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie entsteht das Recht auf Vorsteuerabzug, wenn der Anspruch auf die abziehbare Steuer entsteht — d. h., wenn Eingangslieferungen bezogen werden —, und der Gerichtshof führte im Urteil Lennartz²⁸ aus, dass „das Bestehen eines Rechts auf Vorsteuerabzug allein davon ab[hängt], in welcher Eigenschaft eine Person zu diesem Zeitpunkt handelt“. Zum Zeitpunkt des Bezugs handelte die Klägerin als Steuerpflichtige²⁹, die Lieferungen waren jedoch nicht für ihre eigenen besteuerten Umsätze bestimmt.

50. Wenn die Mehrwertsteuer auf die Vermögensgegenstände eines übertragenen Unternehmens nicht in Abzug gebracht werden könnte, käme es zu einer nicht

48. Gleichwohl meine ich, dass die Vorschrift des Artikels 5 Absatz 8 über die „Rechtsnachfolge“ es nicht nur rechtfertigt, sondern verlangt, dass eine nachhaltige

28 — Zitiert in Fußnote 5, in Randnr. 8 des Urteils.
29 — Vgl. Nummer 41 oben.

30 — In Nummer 10 habe ich die unerwünschten Wirkungen dargestellt, die solche Umsätze zur Folge haben können.

31 — *Bulletin der Europäischen Gemeinschaften*, Beilage 11/73, S. 10; der jetzige Satz 1 des Artikels 5 Absatz 8 war im ursprünglichen Vorschlag Artikel 5 Absatz 4.

32 — Vgl. ausführlicher die Nrn. 19 bis 32 meiner Schlussanträge in der Rechtssache Zita Modes.

unerheblichen Wettbewerbsverzerrung im Verhältnis zu anderen Unternehmen. Wie der Gerichtshof im Urteil *Abbey National*³³ bestätigt hat, soll die Regelung über den Vorsteuerabzug den Unternehmer vollständig von der im Rahmen seiner wirtschaftlichen Tätigkeit geschuldeten oder entrichteten Mehrwertsteuer entlasten und daher völlige Neutralität hinsichtlich der steuerlichen Belastung aller wirtschaftlichen Tätigkeiten unabhängig von ihrem Zweck und ihrem Ergebnis gewährleisten, sofern diese Tätigkeiten selbst der Mehrwertsteuer unterliegen.

51. Im vorliegenden Fall wurden die übertragenen Vermögensgegenstände von der Klägerin für die in der Zukunft liegenden Zwecke besteufter Ausgangsumsätze bezogen, die die Faxworld AG tätigen würde, und sie bilden daher Kostenelemente dieser Umsätze. Außerdem hängen die Eingangslieferungen direkt und unmittelbar mit den Ausgangsumsätzen, mit denen ein Recht auf Vorsteuerabzug entsteht, zusammen³⁴, da aufgrund der Funktionsweise des Artikels 5 Absatz 8 ein zwischengeschalteter Umsatz zwischen dem Bezug dieser Lieferungen und ihrer Verwendung für die Zwecke der Ausgangsumsätze als nicht existierend gilt. Die Faxworld AG ist die Rechtsnachfolgerin der Klägerin — sie führt deren Person fort. Zu dem Zeitpunkt, zu dem das Recht auf Vorsteuerabzug entstand — d. h., als der Anspruch auf die abziehbare Steuer entstand —, handelte die Klägerin als Steuerpflichtige im Sinne von Artikel 4 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie. Die Voraussetzungen für einen Abzug sind daher meiner Meinung nach erfüllt.

52. Daher ist es wohl offenkundig, dass von einem praktischen Standpunkt aus die beste Vorgehensweise darin besteht, dass, wenn das nationale Recht es erlaubt, die Gegenleistung für die Übertragung unter solchen Umständen stets den vollen Wert der übertragenen Vermögensgegenstände abdecken sollte, einschließlich noch nicht abgezogener Mehrwertsteuer. Es wird nämlich in den meisten Fällen schwierig, wenn nicht unmöglich sein, das Vorliegen (oder Nichtvorliegen) eines solchen Elements im Preis auszumachen.

53. In einigen Fällen jedoch kann das nationale Recht weitere Anforderungen aufstellen — z. B., dass alle offenen Mehrwertsteuerverbindlichkeiten vor der Übertragung abzuziehen sind. Obwohl im vorliegenden Fall offenbar keine derartige Anforderung besteht, scheint festzustehen, dass die Steuer nicht weitergegeben wurde.

54. Daher muss hier eine Unterscheidung zwischen dem Übertragenden und dem Übernehmer getroffen werden. Das Ziel, die Neutralität der Mehrwertsteuer zu gewährleisten, würde nicht erreicht, wenn die gezahlte Steuer von einer anderen Person als derjenigen abgezogen werden könnte, die die wirtschaftliche Belastung durch sie getragen hat. Auch wenn im vorliegenden Fall die Gesellschafter oder Aktionäre der beiden Einheiten tatsächlich dieselben sind — so dass letzten Endes dieselben „Geldbeutel“ betroffen sind —, wird dies nicht immer so sein. Wenn der Veräußerungspreis eines Unternehmens im Buchwert der Vermögensgegenstände abzüglich der Mehrwertsteuer besteht, würde — wie die deutsche Regierung in der mündlichen Verhandlung ausführte — dem Übernehmer ein unberechtigter finanzieller Vorteil erwachsen, wenn ihm und nicht dem Über-

33 — Zitiert in Fußnote 11; Randnr. 24 des Urteils.

34 — Vgl. Randnr. 25 des Urteils *Abbey National* und die dort zitierte Rechtsprechung.

tragenden der Abzug ermöglicht würde; Letzterer stünde mit einer nicht ausgleichbaren Steuerlast da. Wenn andererseits die Last der Mehrwertsteuer mit dem Veräußerungspreis weitergegeben wird, muss das Recht auf Vorsteuerabzug beim Übernehmer liegen. Eine andere Vorgehensweise würde abermals zu einer Wettbewerbsverzerrung führen, was nicht nur nicht mit den Grundsätzen des Mehrwertsteuersystems und dem Gemeinschaftsrecht insgesamt übereinstimmt, sondern auch speziell in Artikel 5 Absatz 8 als vermeidungswürdig angesprochen wird.

55. Im vorliegenden Fall muss daher der Klägerin und nicht der Faxworld AG das Recht auf Vorsteuerabzug zustehen.

56. Man könnte die Frage aufwerfen, ob die Auffassung, zu der ich gelangt bin, mit dem Urteil des Gerichtshofes in der Rechtsache Abbey National vollständig vereinbar ist. Wie erinnerlich, stellte der Gerichtshof in den Randnummern 32 bis 35 dieses Urteils fest, dass ein Steuerpflichtiger die Mehrwertsteuer nur für die Gegenstände und Dienstleistungen abziehen könne, die für Zwecke seiner eigenen besteuerten Umsätze verwendet würden, und dass der Mehrwertsteuerbetrag, den der Übertragende auf die Ausgaben für beanspruchte Dienstleistungen zur Durchführung der Übertragung eines Gesamtvermögens oder eines Teilvermögens entrichtet habe, nicht unmittelbar die verschiedenen Kostenelemente der Ausgangsumsätze des Übernehmers belaste. Gleichwohl gehörten solche Kosten zu den Kosten des Unternehmens des Übertragenden und gingen als solche in

den Preis dieses Unternehmens ein; auf dieser Grundlage komme der Übertragende daher in den Genuss eines Rechts auf Vorsteuerabzug.

57. Ich sehe diese Beurteilung jedoch als spezifisch für die Umstände in der Rechtsache Abbey National an. Die seinerzeit in Rede stehende Steuer war auf Dienstleistungen zu entrichten, die zur Durchführung der Übertragung bezogen wurden, und nicht auf die tatsächlich übertragenen Vermögensgegenstände. Diese letzteren Vermögensgegenstände, um die es im vorliegenden Fall geht, stellen eindeutig Kostenelemente der Umsätze des Übernehmers dar, und die Fortführung der Persönlichkeit zwischen dem Übertragenden und seinem Rechtsnachfolger, dem Übernehmer, rechtfertigt es, die Mehrwertsteuer auf ihren Bezug so zu behandeln, dass auf dieser Grundlage ein Recht auf Vorsteuerabzug entsteht.

58. Damit der Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer beachtet und jede Wettbewerbsverzerrung vermieden wird, sollte dieses Recht unter Umständen, in denen Artikel 5 Absatz 8 der Sechsten Richtlinie anzuwenden ist, bei der Person — dem Übertragenden oder dem Übernehmer — liegen, die tatsächlich die wirtschaftliche Last der Steuer trägt. Nur unter ganz und gar außergewöhnlichen — und schwer vorstellbaren — Umständen könnten diese Ziele auch erreicht werden, wenn der anderen Partei des Übertragungsgeschäfts das Recht auf Vorsteuerabzug eingeräumt würde.

Ergebnis

59. Ich bin daher der Auffassung, dass der Gerichtshof auf die vom Bundesfinanzhof vorgelegte Frage wie folgt antworten sollte:

Wenn

- ein Mitgliedstaat die Option nach den Artikeln 5 Absatz 8 und 6 Absatz 5 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie ausgeübt hat, so dass eine Übertragung eines Gesamtvermögens oder eines Teilvermögens so behandelt wird, als ob keine Lieferung von Gegenständen oder Dienstleistungen vorliegt, und
- Gegenstände und/oder Dienstleistungen von einer natürlichen oder juristischen Person (dem Übertragenden) allein zu dem Zweck bezogen werden, ein Unternehmen zu gründen, aber nicht zu betreiben, und die Vermögensgegenstände dieses Unternehmens an eine andere natürliche oder juristische Person (den Übernehmer) zu veräußern, die beabsichtigt, diese Vermögensgegenstände zu verwenden, um besteuerte Umsätze zu tätigen,

liegt das Recht auf Abzug gezahlter oder zahlbarer Mehrwertsteuer auf die bezogenen Gegenstände und/oder Dienstleistungen grundsätzlich

- beim Übertragenden, wenn die Steuerlast im Veräußerungspreis nicht an den Übernehmer weitergegeben worden ist, und
- beim Übernehmer, wenn die Steuerlast im Veräußerungspreis an ihn weitergegeben worden ist.