ZITA MODES

SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS FRANCIS G. JACOBS

vom 26. September 2002 [1]

1. Nach Artikel 5 Absatz 8 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie [2] können die Mitgliedstaaten die Übertragung „des Gesamtvermögens oder eines Teilvermögens" so behandeln, als ob keine Lieferung von Gegenständen vorliegt, und den Begünstigten der Übertragung als Rechtsnachfolger des Übertragenden ansehen.

2. Mit dem vorliegenden Ersuchen um Vorabentscheidung möchte das Tribunal d'arrondissement Luxemburg im Wesentlichen wissen, ob eine derartige Bestimmung des nationalen Rechts automatisch zur Anwendung kommt, wenn der Begünstigte oder Übernehmer steuerpflichtig ist, oder ob darüber hinaus vorausgesetzt werden kann, dass er das Vermögen zur Fortführung einer Geschäftstätigkeit nutzt, die der des Übertragenden gleicht oder gleichartig ist, und, wenn ja, ob der betreffende Mitgliedstaat verlangen kann oder muss, dass der Übernehmer über eine behördliche Genehmigung für die Ausübung einer solchen Tätigkeit verfügt.

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).

Die in Rede stehenden Rechtsvorschriften

3. Nach Artikel 2 der Sechsten Richtlinie unterliegen Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher gegen Entgelt ausführt, der Mehrwertsteuer. Als Steuerpflichtiger gilt nach Artikel 4 Absatz 1, wer eine wirtschaftliche Tätigkeit ausübt, gleichgültig zu welchem Zweck und mit welchem Ergebnis. Zu den wirtschaftlichen Tätigkeiten gehört nach Artikel 4 Absatz 2 auch eine Leistung, die die Nutzung von körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen umfasst.

4. In Artikel 5 wird der Begriff „Lieferung von Gegenständen" definiert. Nach Artikel 5 Absatz 1 gilt als Lieferung eines Gegenstands die Übertragung der Befähigung, wie ein Eigentümer über einen körperlichen Gegenstand zu verfügen. In Artikel 5 Absatz 8 heißt es jedoch:

„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. Von der Möglichkeit, solche Übertragungen nicht als Lieferungen von Gegenständen zu behandeln, wurde in Luxemburg durch Artikel 9 Absatz 2 des geänderten Mehrwertsteuergesetzes vom 12. Februar 1979 Gebrauch gemacht; danach wird eine Lieferung von Gegenständen im Fall der Übertragung des Gesamtvermögens oder eines Teilvermögens auf einen anderen Steuerpflichtigen unabhängig von der Form und der Art und Weise der Übertragung ausnahmsweise nicht als solche behandelt. In diesem Fall wird der Übernehmer als Rechtsnachfolger des Übertragenden angesehen [3].

6. Dem Gerichtshof sind keine anderen nationalen Bestimmungen mitgeteilt worden, die gemäß Artikel 5 Absatz 8 Satz 2 erlassen worden wären, um Wettbewerbsverzerrungen für den Fall zu vermeiden, dass der Übernehmer nicht voll steuerpflichtig ist.

3 — Nach Artikel 6 Absatz 5 der Sechsten Richtlinie gilt Artikel 5 Absatz 8 unter den gleichen Voraussetzungen für Dienstleistungen, zu denen auch die Abtretung eines unkörperlichen Gegenstands gehört (Artikel 6 Absatz 1).

Das Ausgangsverfahren

7. Der Rechtsstreit, mit dem das nationale Gericht befasst ist, entstand aufgrund des Verkaufs des Vermögens eines Bekleidungsgeschäfts durch die Zita Modes SARL (im Folgenden: Zita Modes) an die Parfümerie Milady. In der Rechnung, die einen Kaufpreis von 1,7 Millionen LUF auswies, wurde der Gegenstand des Verkaufs als Geschäftsvermögen *(fonds de commerce)* beschrieben; weiter hieß es dort: „Die vorliegende Rechnung unterliegt gemäß den geltenden gesetzlichen Bestimmungen nicht der Mehrwertsteuer."

8. Vom nationalen Gericht wurden die verkauften Vermögensgegenstände nicht ermittelt; nach den im Vorlagebeschluss enthaltenen Angaben von Zita Modes waren es zu den von ihr gehandelten Konfektionsartikeln passende Modeaccessoires sowie von der gleichen Firma wie die Kleidung stammende Parfümerieartikel, die anschließend von der Parfümerie Milady zur Fortführung der Tätigkeit von Zita Modes verwendet worden seien.

9. Die luxemburgischen Steuerbehörden waren mit der Einstufung dieses Vorgangs nicht einverstanden und führten zur Begründung im Wesentlichen aus, die Anwendung der Ausnahmeregelung setze voraus, dass der Übernehmer ein Steuerpflichtiger sei, der die Geschäftstätigkeit des Übertragenden fortführe, und dass er daher gesetzlich zur Fortführung eines

derartigen Geschäfts befugt sein müsse; dies sei hier nicht der Fall, da die Parfümerie Milady nicht über eine behördliche Genehmigung für den Handel in der betreffenden Branche verfüge. Sie setzten deshalb die von Zita Modes (die inzwischen aufgelöst wurde) geschuldete Mehrwertsteuer neu fest.

10. Zita Modes (oder ihre Bevollmächtigten) erhob gegen die Neufestsetzung Klage vor dem Tribunal d'arrondissement, das vor der Entscheidung über den Rechtsstreit um eine Vorabentscheidung des Gerichtshofes über folgende Fragen ersucht hat:

1. Ist Artikel 5 Absatz 8 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 dahin auszulegen, dass die Übertragung des Gesamtvermögens auf einen Steuerpflichtigen eine hinreichende Voraussetzung dafür darstellt, dass dieser Vorgang nicht der Mehrwertsteuer unterworfen wird, unabhängig davon, welche Geschäftstätigkeit der Steuerpflichtige ausübt und welchen Gebrauch er von den übertragenen Waren macht?

2. Im Fall der Verneinung der ersten Frage: Ist Artikel 5 Absatz 8 der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen, dass unter der Übertragung des Gesamtvermögens auf einen Steuerpflichtigen die vollständige oder teilweise Übertragung eines Unternehmens auf einen Steuerpflichtigen zu verstehen ist, der die gesamte Geschäftstätigkeit des übertragenden Unternehmens oder dessen Tätigkeit in der Branche fortführt, die dem übertragenen Teil des Gesamtvermögens entspricht, oder nur die Übertragung des Gesamtvermögens oder eines Teilvermögens auf einen Steuerpflichtigen, der die gesamte Geschäftstätigkeit des Übertragenden oder einen Teil derselben ihrer Art nach fortführt, ohne dass eine Übertragung des Unternehmens oder eines Unternehmenszweiges stattgefunden hat?

3. Im Fall der Bejahung eines der Teile der zweiten Frage: Muss oder kann ein Staat nach Artikel 5 Absatz 8 verlangen, dass die Tätigkeit des Begünstigten gemäß der für die Tätigkeit oder die Branche vorgeschriebenen, von der zuständigen Behörde ausgestellten Niederlassungsgenehmigung ausgeübt wird, wobei die entfaltete Tätigkeit zum legalen Wirtschaftskreislauf im Sinne der Rechtsprechung des Gerichtshofes gehören muss?

Erklärungen

11. Schriftliche Erklärungen haben nur die Administration de l'Enregistrement et des Domaines de l'État (die luxemburgischen Steuerbehörden) und die Kommission abgegeben. Die Durchführung einer mündlichen Verhandlung wurde nicht beantragt.

12. Die Steuerbehörden tragen vor, mit Artikel 9 Absatz 2 des luxemburgischen Mehrwertsteuergesetzes solle verhindert werden, dass eine Steuerbelastung bestehen bleibe *(rémanence de taxe)*, wenn der Übernehmer ein nur teilweise zum Vorsteuerabzug berechtigter Steuerpflichtiger sei [4]; dies solle dazu beitragen, die Neutralität der Mehrwertsteuer sicherzustellen.

13. Solle der Übernehmer als Rechtsnachfolger des Übertragenden behandelt werden, so müsse er zwingend eine gleichartige Tätigkeit fortführen; andernfalls wäre die Anwendung von Artikel 9 Absatz 2 des Mehrwertsteuergesetzes äußerst schwierig und praktisch sinnlos, vor allem, wenn es sich um Berichtigungen bei Investitionsgütern handele [5]. Diese Voraussetzung sei daher sowohl in Artikel 5 Absatz 8 der Sechsten Richtlinie als auch in Artikel 9 Absatz 2 des luxemburgischen Gesetzes implizit enthalten.

14. Die Kommission wählt einen etwas anderen Ansatz.

15. Zunächst verweist sie bezüglich des Zweckes von Artikel 5 Absatz 8 der Sechsten Richtlinie auf die Begründung ihres Vorschlags für die Sechste Richtlinie [6], in der es heißt, die Option bestehe im Interesse der Einfachheit und zur Vermeidung einer übermäßigen Belastung der Unternehmensressourcen. Somit solle verhindert werden, dass die oft hohen in Rechnung gestellten Steuerbeträge an den Staat gezahlt und dann im Wege des Vorsteuerabzugs zurückgefordert würden. Der zweite Satz, der nicht im ursprünglichen Vorschlag enthalten gewesen sei, solle es den Mitgliedstaaten ermöglichen, Vorkehrungen für Fälle zu treffen, in denen der Übernehmer nicht zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt sei. Beide Teile der Bestimmung seien natürlich fakultativ. Schließlich bedeute der Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer, dass die Anwendung von Artikel 5 Absatz 8 zu genau dem gleichen Ergebnis führen müsse, wie wenn die Steuer in der üblichen Weise erhoben und abgezogen worden wäre.

16. Ferner weist die Kommission darauf hin, dass das vorlegende Gericht zwar festgestellt habe, dass Geschäftsvermögen übertragen worden sei, dass aber auch geklärt werden müsse, ob es sich um eine Übertragung „des Gesamtvermögens oder eines Teilvermögens" gehandelt habe, wobei dies gemeinschaftsrechtlich zu definieren sei. Eine Reihe von Formulierungen in der Rechtsprechung und in Rechtsvorschriften könne bei der Ausarbeitung einer solchen Definition helfen; sie stellten im Wesentlichen auf das Vorliegen einer

4 — Steuerbare Lieferungen werden aus der Sicht des Lieferanten im Allgemeinen als Ausgangsumsätze („outputs") und die auf sie entfallende Mehrwertsteuer als in Rechnung zu stellende Steuer („output tax") bezeichnet; werden sie vom Empfänger für weitere Lieferungen verwendet, so handelt es sich aus seiner Sicht um Eingangsumsätze („inputs") und bei der Mehrwertsteuer um Vorsteuer („input tax") (vgl. die nachstehende Erörterung in Nrn. 20 ff.).

5 — Siehe unten, Nrn. 23 und 29.

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

erkennbaren organisierten Gesamtheit ab, die geschäftlich tätig werden könne. Der bloße Verkauf des Warenbestands würde jedoch nicht unter diese Definition fallen.

17. Zu den Fragen des vorlegenden Gerichts führt die Kommission aus, es sei nicht erforderlich, dass der Übernehmer die gleiche geschäftliche Tätigkeit wie der Übertragende ausübe. Entscheidend sei, dass die Anwendung von Artikel 5 Absatz 8 zu dem gleichen Ergebnis führen müsse, wie wenn die Steuer in Rechnung gestellt, gezahlt und anschließend im Wege des Vorsteuerabzugs zurückerlangt worden sei; der Übernehmer müsse daher nur in der Lage sein, einen solchen Abzug vorzunehmen, d. h., er müsse ein Steuerpflichtiger sein, der das übertragene Vermögen für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwende.

18. Was die Tatsache anbelange, dass die Parfümerie Milady nicht über eine Genehmigung zur Ausübung der gleichen Tätigkeit wie Zita Modes verfügt habe, so sei nach der Rechtsprechung eine rechtswidrige geschäftliche Tätigkeit nicht von der Mehrwertsteuerpflicht ausgenommen, solange sie in gewissem Umfang mit rechtmäßigen Tätigkeiten in Wettbewerb treten könne. Könnte die Anwendung von Artikel 5 Absatz 8 in einem solchen Fall jedoch zu einer Wettbewerbsverzerrung führen, so wäre ein Mitgliedstaat berechtigt, Abhilfemaßnahmen gemäß Satz 2 dieser Bestimmung zu treffen.

Würdigung

Zweck von Artikel 5 Absatz 8

19. Wie zutreffend ausgeführt wurde, müssen die Tragweite und die Wirkungen von Artikel 5 Absatz 8 anhand seines Zweckes ermittelt werden.

20. Dieser Zweck muss seinerseits im Kontext des gesamten Mehrwertsteuersystems beurteilt werden, dessen Grundgedanke in Artikel 2 der Ersten Mehrwertsteuerrichtlinie[7] zum Ausdruck gebracht wird:

„Das gemeinsame Mehrwertsteuersystem beruht auf dem Grundsatz, dass auf Gegenstände und Dienstleistungen, ungeachtet der Zahl der Umsätze, die auf den vor der Besteuerungsstufe liegenden Produktions- und Vertriebsstufen bewirkt wurden, eine allgemeine zum Preis der Gegenstände und Dienstleistungen genau proportionale Verbrauchssteuer anzuwenden ist.

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, abzüg-

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

lich des Mehrwertsteuerbetrags geschuldet, der die verschiedenen Kostenelemente unmittelbar belastet hat."

21. Die Abzugsregelung soll somit eine kumulative Wirkung vermeiden, wenn Mehrwertsteuer bereits auf die Waren und/oder Dienstleistungen erhoben wurde, die für die Herstellung der gelieferten Waren oder die Erbringung von Dienstleistungen verwendet wurden; sie soll mit anderen Worten die Erhebung von Mehrwertsteuer auf bereits entrichtete Mehrwertsteuer vermeiden. Es entsteht eine Kette von Umsätzen, in der der zahlbare Nettobetrag für jedes Kettenglied — d. h., der für die fragliche Lieferung in Rechnung zu stellende Gesamtbetrag abzüglich der bereits auf Eingangsumsätze erhobenen Beträge — in genauem Verhältnis zu dem Mehrwert dieser Phase steht. Wenn die Kette mit einer Lieferung an den Endverbraucher endet, entspricht der erhobene Gesamtbetrag — der letztlich von diesem Verbraucher zu tragen ist, da die verschiedenen Händler in der Kette alle von ihnen gezahlten Beträge als Vorsteuer abziehen konnten — dem betreffenden Anteil des Endpreises.

22. Ein solcher Abzug ist jedoch nicht angebracht, wenn die in Rechnung gestellte Steuer für Lieferungen gezahlt wurde, die nicht zur Erbringung steuerbarer Ausgangsumsätze verwendet werden. Dazu gehören Fälle, in denen ein Steuerpflichtiger Lieferungen für seine eigenen privaten Zwecke verwendet (und damit als Endverbraucher handelt) oder für befreite Ausgangslieferungen, bei denen keine Mehrwertsteuer anfällt [8].

23. Nach Artikel 17 Absatz 2 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie kann ein Steuerpflichtiger somit von seinem Recht auf Vorsteuerabzug Gebrauch machen, soweit seine mit Steuer belegten Eingangslieferungen „für Zwecke seiner besteuerten Umsätze" verwendet werden. Werden sie sowohl für Umsätze verwendet, für die ein Recht auf Vorsteuerabzug besteht, als auch für Umsätze, für die dieses Recht nicht besteht, so ist gemäß Artikel 17 Absatz 5 „der Vorsteuerabzug nur für den Teil der Mehrwertsteuer zulässig, der auf den Betrag der erstgenannten Umsätze entfällt" — dieser Teil ist (mit einigen fakultativen Ausnahmen) anhand von Artikel 19 zu ermitteln, der im Wesentlichen den Abzug eines Bruchteils vorsieht, der den zum Vorsteuerabzug berechtigenden Umsätzen, dividiert durch die Gesamtumsätze, entspricht. Darüber hinaus kann nach Artikel 20 insbesondere dann eine Berichtigung vorgenommen werden, wenn sich die bei der Festsetzung des Vorsteuerabzugsbetrags berücksichtigten Faktoren nachträglich geändert haben [9]; bei Investitionsgütern erstreckt sich die Berichtigung auf einen Zeitraum von fünf bis zwanzig Jahren [10].

8 — Einige inländische Umsätze sind nach Artikel 13 der Sechsten Richtlinie von der Mehrwertsteuer befreit, während die Artikel 14 bis 16 Befreiungen im grenzüberschreitenden Handel vorsehen. Zumindest im Binnenhandel bedeutet die Tatsache, dass ein bestimmter Umsatz von der Steuer befreit ist, jedoch nicht, dass auch vorangegangene Umsätze in der gleichen Lieferkette befreit sind; vielmehr kann die auf früheren Stufen gezahlte Steuer nicht mehr durch Vorsteuerabzug zurückerlangt werden, selbst wenn — obwohl die Rechtfertigung in diesem Fall fragwürdiger sein mag — die von der Steuer befreite Lieferung zum Kostenelement einer anschließenden besteuerten Lieferung wird.

9 — Artikel 20 Absatz 1 Buchstabe b.

10 — Artikel 20 Absatz 2.

24. Wenn ich zunächst offen lasse, was genau „das Gesamtvermögen oder ein Teilvermögen" darstellt, und darunter ganz allgemein „ein Unternehmen" verstehe, so stimme ich der Auffassung der Kommission zur Rolle, die Artikel 5 Absatz 8 in diesem Kontext spielt, im Wesentlichen zu.

25. Verkauft A sein Unternehmen an B, so ist dies grundsätzlich ein steuerbarer Umsatz. In dem wahrscheinlichen Fall, dass B das Unternehmen — eigenständig oder als Teil eines anderen Unternehmens — fortführt, ist die für diesen Umsatz gezahlte Steuer abzugsfähig, soweit die von B vorgenommenen Lieferungen ihrerseits steuerbar sind, da der Erwerb des Unternehmens ein Kostenelement dieser Lieferungen ist. In einer erheblichen Zahl von Fällen wird das Unternehmen nur steuerbare Lieferungen vornehmen, so dass der gesamte Betrag abzugsfähig ist.

26. Bei der beim Verkauf eines Unternehmens erhobenen Mehrwertsteuer dürfte es sich jedoch um eine beträchtliche Summe handeln, die dem Unternehmen oder seinem neuen Eigentümer zu einem wirtschaftlich möglicherweise heiklen Zeitpunkt entzogen wird, obwohl die Steuerbehörden sie nicht endgültig vereinnahmen können [11].

27. Unter solchen Umständen könnte es offenkundig von Vorteil sein, davon auszugehen, dass gar kein steuerpflichtiger Umsatz getätigt wurde, so dass keine Beträge an die Steuerbehörden gezahlt werden müssen, die später doch wieder im Wege des Vorsteuerabzugs zurückfließen. Dass bei der Abfassung des ersten Satzes von Artikel 5 Absatz 8 der Sechsten Richtlinie dieser Gedanke zugrunde lag, ergibt sich aus der von der Kommission angeführten Begründung, wonach die Bestimmung im Interesse der Einfachheit und zur Vermeidung einer übermäßigen Belastung der Unternehmensressourcen geschaffen wurde.

28. Hinzuzufügen wäre, dass diese Vereinfachung auch Bewertungsprobleme vermeidet, wenn für verschiedene Vermögensgegenstände unterschiedliche Mehrwertsteuersätze gelten. Und wie die Zoll- und Verbrauchsteuerbehörden des Vereinigten Königreichs in Abschnitt 1.5 ihrer Notice 700/9 vom März 2002 mit dem Titel „Transfer of a business as a going concern" (Übertragung eines arbeitenden Unternehmens) [12] ausführen, schützt diese Vorgehensweise auch die Finanzbehörden davor, dass der Übertragende die bei der Übertragung in Rechnung gestellte Mehrwertsteuer nicht abführt. In solchen als „phoenix businesses" bekannten Fällen, in

11 — Vgl. auch meine Schlussanträge in der Rechtssache C-408/98 (Abbey National, Slg. 2001, I-1361, Nrn. 23 und 24).

12 — Vgl. www.hmce.gov.uk/forms/notices/700-9.htm.

denen Unternehmen vorsätzlich liquidiert werden und eine beträchtliche Steuerschuld, aber keine finanziellen Mittel hinterlassen, müssten die Steuerbehörden dem Übernehmer sonst gleichwohl den Abzug der Vorsteuer gestatten, so dass im Ergebnis Steuereinnahmen verloren gehen würden.

29. Das Ziel ist jedoch nur gerechtfertigt, wenn der Übernehmer die in Rechnung gestellte Mehrwertsteuer in jedem Fall als Vorsteuer hätte abziehen können. Erbringt das von ihm erworbene Unternehmen ganz oder teilweise steuerbefreite Lieferungen, so wäre dies nicht (in vollem Umfang) der Fall. Und wenn für den Erwerb keine Mehrwertsteuer gezahlt werden müsste, könnte er einen ungerechtfertigten Wettbewerbsvorteil gegenüber anderen Wirtschaftsteilnehmern erlangen, die steuerbefreite Lieferungen gleicher Art vornehmen. Ein anderer derartiger Sachverhalt würde dann vorliegen, wenn ein nicht in vollem Umfang zum Vorsteuerabzug berechtigter Übernehmer Gegenstände (vor allem Investitionsgüter), für die der Übertragende die Vorsteuer bereits in vollem Umfang abgezogen hatte, zu einem Preis erwerben würde, der nicht die Steuer umfasste, die bei einem Erwerb unter anderen Umständen darin enthalten wäre [13].

30. Es war daher folgerichtig, den zweiten Satz von Artikel 5 Absatz 8 anzufügen, damit Mitgliedstaaten, die von der dort vorgesehenen Möglichkeit Gebrauch machen, Maßnahmen ergreifen können, um Wettbewerbsverzerrungen in solchen Fällen zu vermeiden.

31. In diesem Satz kann der Ausdruck „nicht voll steuerpflichtig" meines Erachtens so verstanden werden, dass er auch Fälle umfasst, in denen der Begünstigte überhaupt nicht steuerpflichtig ist. Die Voraussetzung in Artikel 9 Absatz 2 des luxemburgischen Mehrwertsteuergesetzes, dass der Übernehmer steuerpflichtig sein muss, kann daher zumindest auf dieser Grundlage gerechtfertigt werden, auch ohne dass Artikel 5 Absatz 8 der Sechsten Richtlinie selbst es ausdrücklich voraussetzt — obwohl eine solche Voraussetzung auch als der Systematik der Bestimmung innewohnend angesehen werden könnte.

32. Nach dem Kontext des gesamten Mehrwertsteuersystems besteht entgegen der offenbar von den luxemburgischen Behörden vertretenen Auffassung das Ziel somit nicht darin, die Belastung mit nicht abziehbarer Steuer zu vermeiden, sondern darin, einige Wirtschaftsteilnehmer im Interesse eines fairen Wettbewerbs daran zu hindern, eine solche Steuer unter Umständen zu vermeiden, die mit denen vergleichbar sind, unter denen andere die Steuer entrichten und auf ihre Kunden abwälzen müssten.

13 — Vgl. die Begründung zur Entscheidung 90/127/EWG des Rates vom 12. März 1990 zur Ermächtigung des Vereinigten Königreichs zur Anwendung einer abweichenden Maßnahme von Artikel 5 Absatz 8 und Artikel 21 Absatz 1 Buchstabe a) der Sechsten Richtlinie (ABl. L 73, S. 32), zitiert in B. J. M. Terra und J. Kajus, *A Guide to the Sixth VAT Directive*, IBFD 1993, S. 288.

Gesamtvermögen oder Teilvermögen

33. Im Licht des oben erläuterten Zweckes von Artikel 5 Absatz 8 können wir uns damit befassen, welche Tragweite er hat und auf welche Art von Umsätzen er anwendbar sein könnte.

34. Wenn es sich um ein Gesamtvermögen handelt, gibt es kaum Schwierigkeiten. Übertragen wird ein Unternehmen als Ganzes, das, wie die Kommission ausgeführt hat, aus einer Reihe verschiedener Elemente bestehen wird. Beispielsweise wird der in der Rechnung, um die es im Ausgangsverfahren geht, verwendete französische Begriff *fonds de commerce* in Rechtswörterbüchern [14] so definiert, dass er sowohl materielle Bestandteile (wie Betriebsgebäude und -einrichtungen sowie Lagerbestände) als auch immaterielle Bestandteile (wie das Interesse des Mieters am Mietvertrag, den Firmennamen oder das Firmenzeichen, Patente, Warenzeichen und Firmenwert) umfasst. Zu nennen wären ferner Geschäftsgeheimnisse, Geschäftsunterlagen, Kundenlisten, der Nutzen aus bestehenden Verträgen usw.

35. Das all diese Bestandteile verbindende Element besteht darin, dass sie zusammen genommen die Ausübung einer bestimmten wirtschaftlichen Tätigkeit oder einer Gruppe von Tätigkeiten ermöglichen, während jedes Einzelne von ihnen dafür nicht ausreichen würde. Getrennt sind sie die Bausteine eines Unternehmens; zusammen bilden sie ein Unternehmen.

36. Daraus folgt meines Erachtens, dass sich der Begriff des Teilvermögens nicht auf einen oder mehrere Bestandteile dieser Liste bezieht, sondern auf eine Kombination von ihnen, die zur Ausübung einer wirtschaftlichen Tätigkeit ausreicht, auch wenn diese Tätigkeit nur Teil eines größeren Unternehmens ist, von dem sie abgespalten wurde.

37. Dem können Fälle gegenübergestellt werden, in denen ein Einzelhändler eines seiner Geschäfte schließt und seinen Warenbestand an einen anderen Händler verkauft oder in denen eine Dienstleistungsfirma eine bestimmte Dienstleistung einstellt und die entsprechende Ausrüstung an einen Konkurrenten abgibt. Solche Umsätze könnten unter den Begriff „Übertragung eines Teilvermögens" subsumiert werden; das Gleiche würde dann aber auch für jeden Verkauf eines Vermögensgegenstands gelten. In Anbetracht des Zweckes von Artikel 5 Absatz 8 scheint mir jedoch klar zu sein, dass sie nicht unter diesen Begriff fallen und dass die Übertragung eines selbständigen Teils eines umfassenderen Unternehmens gemeint ist.

38. Ferner ist zu berücksichtigen, dass Artikel 5 Absatz 8 Anwendung finden soll, wenn die Höhe der Mehrwertsteuer für das fragliche Unternehmen außergewöhnlich belastend wäre. Durch die Regelung über den Vorsteuerabzug soll der Unternehmer zwar vollständig von der im Rahmen seiner

14 — Vgl. z. B. Gérard Cornu (Hg.), *Vocabulaire juridique* (2. Auflage 1990), Presses universitaires de France, sowie Raymond Guillien und Jean Vincent (Hg.), *Lexique de termes juridiques* (6. Auflage 1985), Dalloz.

gesamten wirtschaftlichen Tätigkeit geschuldeten Mehrwertsteuer entlastet werden [15] — der „Grundsatz der Neutralität" —, doch müssen Händler in der Praxis normalerweise (die auf ihre Eingangslieferungen erhobenen) Beträge vorschießen, die sie später zurückerlangen, indem sie einen Teil der von ihren Kunden (auf ihre Ausgangslieferungen) gezahlten Steuer einbehalten. Solche laufenden Vorauszahlungen mögen im normalen Geschäftsverkehr akzeptabel sein, aber für den neuen Eigentümer eines Unternehmens ist es erheblich belastender, auf einen Schlag die Steuer für den gesamten Unternehmenswert vorzuschießen.

39. Erwirbt ein Steuerpflichtiger von einem anderen Steuerpflichtigen einzelne Vermögensgegenstände — z. B. ein Warenzeichen, einen Teil oder sogar die Gesamtheit des Lagerbestands oder der Ausstattung eines Unternehmens —, so kann dies als normale geschäftliche Transaktion oder Investition und die Vorauszahlung der Mehrwertsteuer als normaler Teil der Pflichten eines Händlers angesehen werden. Wird dagegen ein ganzes Unternehmen übertragen, so handelt es sich um einen außergewöhnlichen Fall, für den eine besondere Behandlung angebracht sein kann, weil die bei der Übertragung anfallende Mehrwertsteuer im Verhältnis zu den Mitteln des fraglichen Unternehmens besonders hoch sein dürfte.

15 — Vgl. z. B. Randnr. 24 des oben in Fußnote 11 angeführten Urteils Abbey National und die dort genannte Rechtsprechung.

40. Der oben in Nummer 36 zusammengefasste Ansatz steht, wie die Kommission ausführt, in Einklang mit den in anderen Zusammenhängen sowohl vom Gerichtshof als auch vom Richtliniengeber aufgestellten Definitionen. Im Urteil Commerz-Credit-Bank [16] definierte der Gerichtshof den Begriff „Tätigkeitszweig" im Sinne der Richtlinie 69/335/EWG des Rates [17] als „eine Gesamtheit von Vermögensgegenständen und Personen, die zur Durchführung einer bestimmten Tätigkeit beitragen können". Und in der Richtlinie 2001/23/EG des Rates [18] wird ein „Übergang von Unternehmen, Betrieben oder Unternehmens- bzw. Betriebsteilen" definiert als „der Übergang einer ihre Identität bewahrenden wirtschaftlichen Einheit im Sinne einer organisierten Zusammenfassung von Ressourcen zur Verfolgung einer wirtschaftlichen Haupt- oder Nebentätigkeit".

41. Die letztgenannte Definition, die bereits in der Richtlinie 98/50/EG des Rates [19] enthalten war, spiegelt die Rechtsprechung

16 — Urteil vom 13. Oktober 1992 in der Rechtssache C-50/91 (Slg. 1992, I-5225, Randnr. 17 und Tenor); vgl. auch meine Schlussanträge in dieser Rechtssache sowie Urteil vom 13. Dezember 1991 in der Rechtssache C-164/90 (Muwi Bouwgroep, Slg. 1991, I-6049, insbesondere Randnr. 22 des Urteils und Nr. 18 meiner Schlussanträge).

17 — Vom 17. Juli 1969 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital (ABl. L 249, S. 25); vgl. Artikel 7 Absatz 1 Buchstabe b.

18 — Vom 12. März 2001 zur Angleichung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Wahrung von Ansprüchen der Arbeitnehmer beim Übergang von Unternehmen, Betrieben oder Unternehmens- oder Betriebsteilen (ABl. L 82, S. 16); vgl. Artikel 1 Absatz 1.

19 — Vom 29. Juni 1998 zur Änderung der Richtlinie 77/187/EWG zur Angleichung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Wahrung von Ansprüchen der Arbeitnehmer beim Übergang von Unternehmen, Betrieben oder Betriebsteilen (ABl. L 201, S. 88); vgl. Artikel 1 Absatz 1 Buchstabe b.

des Gerichtshofes in den Urteilen Spijkers [20] und Redmond Stichting [21] wider, wonach das entscheidende Kriterium für das Vorliegen eines solchen Übergangs darin besteht, ob die fragliche Einheit ihre Identität bewahrt, was insbesondere dann der Fall ist, wenn der Betrieb tatsächlich weitergeführt oder wieder aufgenommen wird, und wonach in diesem Zusammenhang sämtliche Merkmale des Vorgangs berücksichtigt werden müssen; dazu gehören die Art des betreffenden Unternehmens oder Betriebes, der Übergang oder Nichtübergang seiner materiellen Aktiva, der Wert seiner immateriellen Aktiva, der Umfang, in dem die Belegschaft vom neuen Inhaber übernommen wird, der Übergang oder Nichtübergang der Kundschaft, der Grad der Ähnlichkeit zwischen der vor und der nach dem Übergang verrichteten Tätigkeit und die Dauer einer eventuellen Unterbrechung dieser Tätigkeit — wobei alle diese Umstände jedoch nur Teilaspekte der vorzunehmenden Gesamtbewertung sind.

42. Auch wenn solche Definitionen im Rahmen der Sechsten Richtlinie nicht bindend sind, ist es eindeutig wünschenswert, dass solche ähnlichen Begriffe im gesamten Gemeinschaftsrecht einheitlich ausgelegt werden, es sei denn, spezielle Gründe sprächen dagegen.

20 — Urteil vom 18. März 1986 in der Rechtssache 24/85 (Slg. 1986, 1119, Randnrn. 11 bis 13).

21 — Urteil vom 19. Mai 1992 in der Rechtssache C-29/91 (Slg. 1992, I-3189, Randnrn. 22 bis 27).

43. Die obigen Erwägungen können dem nationalen Gericht bei der Entscheidung darüber helfen, ob es sich bei den von Zita Modes auf die Parfümerie Milady übertragenen Vermögensgegenständen um das Gesamtvermögen oder ein Teilvermögen im Sinne von Artikel 5 Absatz 8 der Sechsten Richtlinie handelte.

Erfordernis der Fortführung einer gleichartigen Tätigkeit wie der Übertragende

44. Zunächst ist darauf hinzuweisen, dass Artikel 5 Absatz 8 allgemein formuliert ist und keine Anforderungen in Bezug auf die Verwendung des „Gesamtvermögens oder eines Teilvermögens" nach der Übertragung aufstellt. Grundsätzlich sollten in ihn daher keine Anforderungen hineingelesen werden, sofern es dafür keinen zwingenden Grund gibt.

45. Die luxemburgischen Steuerbehörden haben vorgetragen, der Übernehmer müsse zwingend eine gleichartige Tätigkeit wie der Übertragende fortführen, da er als dessen Rechtsnachfolger behandelt werden solle. Die Grundlage für dieses Argument mag in einigen Sprachfassungen von

Artikel 5 Absatz 8 deutlicher sein als in anderen. Während in mehreren Fassungen ein dem englischen Wort „successor" entsprechender Begriff verwendet wird, ist in anderen, darunter auch in der im Ausgangsverfahren relevanten französischen Fassung, von der „Fortführung der Persönlichkeit" des Übertragenden die Rede. Nach Ansicht der Steuerbehörden kann es somit keine Fortführung der gleichen Persönlichkeit ohne Fortführung einer gleichartigen Tätigkeit geben.

46. In der Sache scheint kein Konflikt zwischen beiden Formulierungen zu bestehen. Zusammen genommen beziehen sie sich eindeutig auf den Begriff der Gesamtrechtsnachfolge, bei der eine Person alle Rechte und Pflichten einer anderen übernimmt (hier natürlich begrenzt auf alle mehrwertsteuerlichen Rechte und Pflichten im Zusammenhang mit dem übernommenen Unternehmen).

47. Im Hinblick darauf kann ich der Auffassung der Steuerbehörden zumindest in der dem nationalen Gericht offenbar vorgetragenen restriktiven Form nicht folgen.

48. Erstens ergibt sich, wie die Kommission ausführt, aus dem Wortlaut von Artikel 5 Absatz 8, dass die Behandlung des Übernehmers als Rechtsnachfolger des Übertragenden die Konsequenz der Auffassung ist, dass keine Lieferung stattgefunden hat, und keine Voraussetzung für diese Auffassung.

49. Zweitens ist zwar für die Übertragung selbst keine Mehrwertsteuer angefallen, doch wird normalerweise zumindest für einige der übertragenen Vermögensgegenstände Steuer gezahlt (und noch nicht abgezogen) und im Kaufpreis weitergegeben worden sein. Hätte der Übertragende das Unternehmen behalten, so wäre er gemäß Artikel 17 zum Vorsteuerabzug berechtigt gewesen, und nach der Übertragung befindet sich der Übernehmer in der gleichen Position — vorbehaltlich des gleichen Erfordernisses, dass die Eingangslieferungen, für die Mehrwertsteuer gezahlt wurde, für die Zwecke besteuerter Ausgangslieferungen verwendet werden. Umgekehrt geht die Haftung für alle Mehrwertsteuerschulden des Übertragenden auf den Übernehmer über, der auch von allen nachfolgenden Berichtigungen der vom Übertragenden ursprünglich gezahlten Steuer gemäß Artikel 20 der Sechsten Richtlinie betroffen sein wird.

50. Dafür ist nicht zwingend erforderlich, dass der Übernehmer genau die gleiche geschäftliche Tätigkeit wie der Übertragende ausübt. Es hat zwar Auswirkungen, wenn er von besteuerten zu steuerbefreiten Ausgangslieferungen übergeht und umgekehrt, aber sie sind nicht größer als in dem Fall, dass der Übertragende das Gleiche getan hätte, ohne das Unternehmen zu über-

tragen. Soweit Wettbewerbsverzerrungen bestehen bleiben mögen [22], können sie Gegenstand von gemäß Artikel 5 Absatz 8 Satz 2 erlassenen nationalen Bestimmungen sein.

51. Es stellt sich jedoch die Frage, ob ein Mitgliedstaat von der in Artikel 5 Absatz 8 vorgesehenen Möglichkeit nur teilweise Gebrauch machen kann, indem er die Übertragung des Gesamtvermögens oder eines Teilvermögens nur dann nicht als Lieferung von Gegenständen behandelt, wenn weitere Voraussetzungen erfüllt sind — wie z. B. die, dass der Übernehmer die Gegenstände für eine gleichartige Tätigkeit wie der Übertragende verwendet —, auch wenn das luxemburgische Mehrwertsteuergesetz keine solche Vorschrift zu enthalten scheint.

52. Artikel 5 Absatz 8 räumt den Mitgliedstaaten insofern einen gewissen Spielraum ein, als sie die erforderlichen Maßnahmen treffen können, um Wettbewerbsverzerrungen für den Fall zu vermeiden, dass der Begünstigte nicht voll steuerpflichtig ist. Der Spielraum scheint jedoch auf diesen Fall beschränkt zu sein und sich nicht auf Maßnahmen zu erstrecken, mit denen ein anderes Ziel als die Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen verfolgt wird, oder auf Fälle, in denen der Begünstigte voll steuerpflichtig ist. Eine allgemeine Vorschrift, wonach der Übernehmer eine gleichartige Tätigkeit wie der Übertragende fortführen muss, fällt auf den ersten Blick nicht darunter.

53. Überdies hat der Gerichtshof in zumindest einem ähnlichen Fall eine recht strikte Vorgehensweise gewählt [23]. Nach Artikel 13 Teil C der Sechsten Richtlinie verfügen die Mitgliedstaaten über ein weites Ermessen, ihren Steuerpflichtigen das Recht einzuräumen, für eine Besteuerung normalerweise steuerfreier Umsätze, u. a. bei der Verpachtung und Vermietung von Grundstücken, zu optieren, den Umfang dieses Optionsrechts einzuschränken und die Modalitäten seiner Ausübung zu bestimmen. Selbst für diesen Fall hat der Gerichtshof aber entschieden, dass ein Mitgliedstaat, der diese Option eingeräumt hat, nicht befugt ist, den Umfang des Optionsrechts z. B. auf Grundstücke unter Ausschluss der darauf stehenden Gebäude zu beschränken. Im Fall von Artikel 5 Absatz 8 erscheint es daher erst recht nicht zulässig, dass Mitgliedstaaten die Option mit anderen als den in Satz 2 vorgesehenen Beschränkungen ausüben. Und unter dem Gesichtspunkt der Rechtssicherheit erscheint es noch weniger zulässig, dass eine solche Beschränkung durch bloße Verwaltungspraxis ohne jede gesetzliche Grundlage vorgenommen wird.

54. Dessen ungeachtet setzen der Zweck von Artikel 5 Absatz 8 und, in Anbetracht dieses Zweckes, der Begriff „Übertragung des Gesamtvermögens oder eines Teilvermögens" in jedem Fall voraus, dass ein

22 — Zu Beispielen siehe oben, Nr. 29.

23 — Vgl. Urteil vom 8. Juni 2000 in der Rechtssache C-400/98 (Breitsohl, Slg. 2000, I-4321, Randnrn. 43 ff.).

Unternehmen übertragen und nach der Übertragung als solches fortgeführt wird.

55. Es ist daher Sache des nationalen Gerichts, zu prüfen, ob dies der Fall ist. Es ist schwer, insoweit eine gemeinschaftliche Definition aufzustellen, da der Grad der Ähnlichkeit in gewissem Umfang von besonderen Umständen in dem Mitgliedstaat abhängen kann. Kriterien, wie sie der Gerichtshof in den Urteilen Spijkers und Redmond Stichting [24] genannt hat, können jedoch hilfreich sein, und die Prüfung darf meines Erachtens auf nationale Vorschriften gestützt werden, die mit dem Ansatz des Gerichtshofes in Einklang stehen. Im vorliegenden Fall sind dem Gerichtshof jedoch keine solchen nationalen Vorschriften mitgeteilt worden.

57. Wie die Kommission ausführt, hat der Gerichtshof entschieden, dass Lieferungen, die mit rechtmäßigen Lieferungen in Wettbewerb treten können, im Gegensatz zu Umsätzen mit ihrer Natur nach unerlaubten Waren, die unter keinen Umständen rechtmäßig in den Wirtschaftskreislauf eingebracht werden können, den nach Gemeinschaftsrecht normalerweise anfallenden Steuern unterworfen bleiben, auch wenn sie selbst rechtswidrig sind [25] — z. B., weil eine Genehmigung fehlt. Überdies darf ein Mitgliedstaat eine Mehrwertsteuerbefreiung, die nicht zwischen erlaubten und unerlaubten Geschäften unterscheidet, nicht ausschließlich auf Lieferungen beschränken, die nach nationalem Recht zulässig sind [26].

Erfordernis einer behördlichen Genehmigung für die Ausübung der fraglichen Tätigkeit

56. Mit seiner dritten Frage möchte das vorlegende Gericht im Wesentlichen wissen, ob die Tatsache, dass der Übernehmer keine Genehmigung für die Fortsetzung der von ihm mit dem übertragenen Geschäftsvermögen weitergeführten wirtschaftlichen Tätigkeit besitzt, Auswirkungen auf die Anwendung der Option in Artikel 5 Absatz 8 der Sechsten Richtlinie hat.

58. Unabhängig davon, welche sonstigen Auswirkungen nach nationalem Recht das angebliche Fehlen einer Genehmigung der Parfümerie Milady für die Fortführung der — nach offenbar einhelliger Meinung ihrer Natur nach nicht rechtswidrigen — wirtschaftlichen Tätigkeit haben mag, die mit dem von Zita Modes erworbenen Geschäftsvermögen verbunden ist, bleibt die mehrwertsteuerliche Situation sowohl in Bezug auf die Übertragung des Vermögens selbst als auch in jeder anderen Hinsicht unberührt.

24 — Siehe oben, Nr. 41.

25 — Vgl. insbesondere Urteil vom 29. Juni 2000 in der Rechtssache C-455/98 (Salumets u. a., Slg. 2000, I-4993, Randnrn. 19 bis 24 und die in Randnr. 19 angeführte Rechtsprechung); vgl. auch Nrn. 15 bis 21 der Schlussanträge von Generalanwalt Saggio.

26 — Urteil vom 25. Februar 1999 in der Rechtssache C-349/96 (CPP, Slg. 1999, I-973, Randnrn. 35 und 36).

Ergebnis

59. Ich bin daher der Auffassung, dass der Gerichtshof die Fragen des Tribunal d'arrondissement Luxemburg wie folgt beantworten sollte:

1. Hat ein Mitgliedstaat von der in Artikel 5 Absatz 8 der Sechsten Richtlinie vorgesehenen Möglichkeit Gebrauch gemacht, so muss er alle Fälle, in denen das Gesamtvermögen oder ein Teilvermögen im Sinne dieser Bestimmung übertragen wird, so behandeln, als ob keine Lieferung vorliegt; dies steht allein unter dem Vorbehalt von Beschränkungen in nationalen Maßnahmen, die zur Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen für den Fall dienen, dass der Übernehmer nicht voll steuerpflichtig ist.

2. Eine solche Übertragung liegt vor, wenn die übertragenen Vermögensgegenstände ein hinreichendes Ganzes bilden, um die Ausübung einer wirtschaftlichen Tätigkeit zu ermöglichen, und der Übernehmer diese Tätigkeit ausübt. Um zu ermitteln, ob dies der Fall ist, sind der Vorgang und seine Begleitumstände einer Gesamtbewertung zu unterziehen, bei der insbesondere die Art der übertragenen Vermögensgegenstände und der Grad der Übereinstimmung oder Ähnlichkeit zwischen den vor und nach der Übertragung ausgeübten Tätigkeiten zu berücksichtigen sind. In diesem Zusammenhang ist es nicht erforderlich, dass der Übernehmer im gleichen Geschäftszweig wie der Übertragende tätig ist.

3. Es ist für mehrwertsteuerliche Zwecke unerheblich, ob der Übernehmer eine behördliche Genehmigung für den Betrieb dieses Geschäfts besitzt.