gen, wenn das rechtliche Eigentum am Gegenstand nicht übertragen worden ist.

Es ist Sache des nationalen Gerichts, in jedem Einzelfall anhand des gegebenen Sachverhalts festzustellen, ob eine solche Übertragung vorliegt.

2. Im Rahmen der in Artikel 177 EWG-Vertrag festgelegten Aufgabenverteilung ist es Sache des nationalen Gerichts, die gemeinschaftsrechtlichen Vorschriften, wie sie vom Gerichtshof ausgelegt wurden, auf einen konkreten Fall anzuwenden. Eine solche Anwendung kann nämlich nicht ohne eine Würdigung des gesamten Sachverhalts der Rechtssache erfolgen.

SITZUNGSBERICHT
in der Rechtssache C-320/88 *

I — Sachverhalt

A — *Das nationale und das Gemeinschaftsrecht*

1. Nach der Wet op de omzetbelasting von 1968 (niederländisches Umsatzsteuergesetz) beinhaltet der Begriff der Lieferung einer (beweglichen oder unbeweglichen) Sache insbesondere

— die Übertragung des Eigentums an Sachen aufgrund eines Vertrags (Artikel 3 Absatz 1 Buchstabe a),

— die Übertragung und den Übergang von Sachen, durch die diese aus dem Betriebsvermögen eines Unternehmers ausscheiden (Artikel 3 Absatz 1 Buchstabe e). Artikel 3 Absatz 3 lautet wie folgt:

„Schließen mehrere Personen Verträge, aufgrund deren sie sich zur Lieferung ein und derselben Sache verpflichten, die daraufhin von der ersten Person direkt an den letzten Abnehmer geliefert wird, so gilt die Sache als von jeder dieser Personen geliefert."

2. Die Regelung über die Besteuerung der Übertragung einer unbeweglichen Sache besteht im wesentlichen aus der Bestimmung, daß die Lieferung einer „alten" unbeweglichen Sache von der Steuer befreit ist, während die Lieferung einer „neuen" unbeweglichen Sache der Steuer unterliegt. So sind nach Artikel 11 des Umsatzsteuergesetzes die Lieferung eines gebrauchten Gebäudes und eines unbebauten Grundstücks sowie die Eintragung und Übertragung dinglicher Rechte an einer unbeweglichen Sache von der Mehrwertsteuer befreit, während die Lieferung eines baureifen Gründstücks, die Lieferung einer unbeweglichen Sache innerhalb von zwei Jahren nach der ersten Ingebrauchnahme und die Ablieferung bestimmter Bauleistungen der Mehrwertsteuer unterliegen.

Das Gesetz wurde 1979 geändert. Diese Änderungen dienten der Anpassung der nieder

* Verfahrenssprache: Niederländisch.

ländischen Rechtsvorschriften über die Umsatzsteuer an die Sechste Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (77/388/EWG; ABl. L 145, S. 1).

3. Artikel 5 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie lautet:

„Als Lieferung eines Gegenstands gilt die Übertragung der Befähigung, wie ein Eigentümer über einen körperlichen Gegenstand zu verfügen."

B — *Vorgeschichte des Ausgangsverfahrens*

4. Gemäß notarieller Urkunde vom 19. Juni 1979, die die Überschrift „Wirtschaftliche Übertragung" trägt, veräußerte die steuerliche Einheit „Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV" (Safe Rekencentrum BV, im folgenden: Firma Safe) mit Sitz in Hillegom (Niederlande) der Kats Bouwgroep NV (im folgenden: Firma Kats) mit Sitz in Leeuwarden (Niederlande) eine aus einer Villa mit Nebengebäuden bestehende unbewegliche Sache zum Preis von 2 250 000 HFL.

Der hierzu zwischen der Firma Safe und der Firma Kats geschlossene Vertrag enthält unter anderen folgende Bestimmungen:

„1. Der Verkäufer verpflichtet sich, dem Käufer ein Eigentumsrecht zu verschaffen, das vorbehaltlich der etwaigen Bestellung einer oder mehrerer Hypotheken an dem verkauften Grundstück auf Antrag des Käufers oder vorbehaltlich der Hypothekeneintragung zu seinen Gunsten:

a) bedingungslos ist und keinen Beschränkungen oder Rückkaufsrechten und keiner Rückgängigmachung oder Aufhebung irgendeiner Art unterliegt;

b) nicht mit Hypotheken, Pfändungspfandrechten oder anderen dinglichen Rechten belastet ist;

c) von Hypothekeneintragungen oder Pfändungspfandrechten usw. frei ist.

...

5. Alle Vorteile und Lasten des verkauften Grundstücks gehen mit dem heutigen Tag auf den Käufer über.

6. Der Käufer trägt vom heutigen Tag an die Gefahr bezüglich des verkauften Grundstücks.

7. Alle notariellen Kosten, die für diesen Kaufvertrag und die rechtliche und tatsächliche Lieferung des verkauften Grundstücks anfallen, gehen zu Lasten des Käufers; die gegebenenfalls geschuldete Verkehrsteuer für die rechtliche Lieferung des verkauften Grundstücks geht zu Lasten des Käufers.

...

D — Die rechtliche Lieferung des verkauften Grundstücks erfolgt, sobald der Käufer dies wünscht, spätestens jedoch am 31. Dezember 1982; in Anbetracht dessen vereinbaren der Verkäufer und der Käufer folgendes:

1) Der Verkäufer verpflichtet sich, dem Käufer das verkaufte Grundstück auf sein erstes Anfordern zu liefern.

2) Die rechtliche Lieferung erfolgt unter den Bedingungen und zu den Zeitpunkten oder dem Zeitpunkt, die der Käufer bestimmt, unter Berücksichtigung der in diesem Vertrag enthaltenen Vereinbarungen.

3) Die Nutzung des verkauften Grundstücks erfolgt vom heutigen Tag an durch den Käufer für seine Rechnung und auf seine Gefahr.

Der Käufer ist vom heutigen Tag an unter Beachtung der mit dem Verkäufer getroffenen Vereinbarungen zur Vornahme aller das verkaufte Grundstück betreffenden (Rechts-)Handlungen befugt. Der Verkäufer enthält sich vom heutigen Tag an, sofern ihn der Käufer nicht darum ersucht, aller das verkaufte Grundstück betreffenden (Rechts-)Handlungen.

E — Die Erschienene zu 1 (die Beteiligte) [Firma Safe] erteilt dem Käufer (Firma Kats) hiermit unwiderruflich Vollmacht — mit dem Recht, diese zu übertragen —, für den Verkäufer (die Beteiligte) oder in seinem Namen

1) das verkaufte Grundstück zu übertragen, wie oben unter D ausgeführt;

2) das verkaufte Grundstück oder einen solchen Teil davon, wie es dem Käufer beliebt, für die von ihm gewünschten und zu bestimmenden Beträge und unter den von ihm festzusetzenden Bedingungen hypothekarisch zu belasten, und zwar auch zugunsten des Käufers selbst;

3) allgemein den Verpflichtungen, die der Verkäufer dem Käufer gegenüber übernommen hat, nachzukommen.

Diese Vollmacht wird ausschließlich im Interesse des Käufers erteilt und ist wesentlicher Bestandteil des Kaufvertrags, der ohne diese Vollmacht und ihren unwiderruflichen Charakter nicht geschlossen worden wäre; die Vollmacht hat Außenwirkung, so daß ihr Widerruf keine Rechtswirkung hat."

5. 1980 ließ die Firma Kats die Villa mit ihren Nebengebäuden abreißen und machte das Grundstück baureif. Am 11. August 1983 schlossen die Konkursverwalter der Firma Kats mit der Firma Abreka BV, Amsterdam, einen notariellen Vertrag, wonach sie dieser zum Preis von 425 000 HFL zuzüglich der darauf geschuldeten Umsatzsteuer (76 500 HFL) alle Rechte übertrugen, die der Firma Kats nach dem 1979 mit der Firma Safe geschlossenen Vertrag mit der Überschrift „Wirtschaftliche Übertragung" zustanden. Um ihren Verpflichtungen nachzukommen, übertrug die Firma Safe am 11. August 1983 das rechtliche Eigentum an der unbeweglichen Sache direkt der Firma Abreka.

6. Die Firma Safe erhielt für 1979 einen Bescheid über die Nacherhebung von Umsatzsteuern. Dem Vorbringen des Belastinginspecteur zufolge betrifft der Nacherhebungsbescheid die von der Firma Safe an die Firma Kats vorgenommene, unter Artikel 3 Absatz 3 des Umsatzsteuergesetzes fallende Lieferung vom 11. August 1983, dem Tag, an dem die rechtliche Übertragung der Sache stattgefunden habe. Die 1979 erfolgte Zahlung von 2 250 000 HFL sei nur ein Vorschuß gewesen.

Den von der Firma Safe gegen den Nacherhebungsbescheid beim Inspecteur eingelegten Einspruch wies dieser zurück. Gegen diese Zurückweisung erhob die Firma Safe Klage beim Gerechtshof Den Haag, der die Entscheidung des Inspecteur und den Nacherhebungsbescheid aufhob. Gegen diese Entscheidung legte der Staatssecretaris van Financiën Kassationsbeschwerde ein.

C — *Die Vorlagefrage*

7. Da der Hoge Raad der Nederlanden der Auffassung ist, daß der Rechtsstreit Fragen der Auslegung einer gemeinschaftsrechtlichen Bestimmung aufwerfe, hat er mit Urteil vom 19. Oktober 1988 das Verfahren ausgesetzt und den Gerichtshof gemäß Arti-

kel 177 EWG-Vertrag um Vorabentscheidung über folgende Fragen ersucht:

„1) Ist Artikel 5 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie dahin zu verstehen, daß von der Lieferung eines Gegenstands im Sinne dieser Vorschrift nur dann die Rede sein kann, wenn das rechtliche Eigentum an diesem Gegenstand übertragen wird?

2) Falls die erste Frage verneint wird: Liegt eine Lieferung eines Gegenstands im vorgenannten Sinne auch vor, wenn dessen rechtlicher Eigentümer

— durch Vertrag solche Verpflichtungen gegenüber seinem Vertragspartner übernommen hat, daß fortan alle Wertveränderungen und alle Vorteile und Lasten des Gegenstands auf Rechnung und Gefahr dieses Vertragspartners gehen;

— sich durch diesen Vertrag verpflichtet hat, seinem Vertragspartner das rechtliche Eigentum an dem Gegenstand zu irgendeinem künftigen Zeitpunkt zu übertragen;

— durch diesen Vertrag seinem Vertragspartner unwiderruflich Vollmacht erteilt hat, die Handlungen vorzunehmen, die diese Übertragung bewirken;

— aufgrund dieses Vertrags den Gegenstand seinem Vertragspartner tatsächlich zur Verfügung gestellt hat?"

8. Der Hoge Raad führt aus, wenn sich Artikel 5 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie auf bestimmte andere Formen der Übertragung einer unbeweglichen Sache als die Übertragung des rechtlichen Eigentums beziehe, so sei angesichts der notwendigen Übereinstimmung zwischen dem im Umsatzsteuergesetz und dem in der Sechsten Richtlinie verwendeten Lieferungsbegriff davon auszugehen, daß Artikel 3 Absatz 1 des Umsatzsteuergesetzes sich auch auf diese anderen Formen der Übertragung beziehe. Das nationale Gericht fügt hinzu, daß nach Artikel 671 Absatz 1 des niederländischen Bürgerlichen Gesetzbuchs das rechtliche Eigentum an einer unbeweglichen Sache durch die Eintragung der betreffenden Urkunde in die dafür bestimmten öffentlichen Register übertragen werde und daß es bei demjenigen, der bis dahin Eigentümer gewesen sei, verbleibe, solange diese Eintragung nicht erfolgt sei, auch wenn er das wirtschaftliche Eigentum daran einem anderen übertragen habe.

Demzufolge meint der Hoge Raad, daß es um die Frage gehe, ob ausschließlich die Übertragung des rechtlichen Eigentums an einem Gegenstand als Lieferung im Sinne des Artikels 5 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie anzusehen sei oder ob schon in jedem Fall oder in bestimmten Fällen, in denen nur das wirtschaftliche Eigentum an dem Gegenstand übertragen werde, von einer solchen Lieferung gesprochen werden könne.

II — Verfahren

9. Das Vorlageurteil ist am 3. November 1988 in das Register der Kanzlei des Gerichtshofes eingetragen worden.

10. Gemäß Artikel 20 des Protokolls über die Satzung des Gerichtshofes der EWG haben schriftliche Erklärungen eingereicht:

— die Regierung des Königreichs der Niederlande, vertreten durch das Außenministerium,

— die Kommission der Europäischen Gemeinschaften, vertreten durch ihren Rechtsberater Johannes Føns Buhl und durch Berend Jan Drijber, Juristischer Dienst der Kommission, als Bevollmächtigte.

11. Der Gerichtshof hat auf Bericht des Berichterstatters nach Anhörung des Generalanwalts beschlossen, die mündliche Verhandlung ohne vorherige Beweisaufnahme zu eröffnen.

12. Mit Entscheidung vom 7. Juli 1989 hat der Gerichtshof die Rechtssache gemäß Artikel 95 §§ 1 und 2 der Verfahrensordnung an die Sechste Kammer verwiesen.

III — Zusammenfassung der beim Gerichtshof eingereichten schriftlichen Erklärungen

A — *Zur ersten Frage*

13. Die *niederländische Regierung* stellt fest, daß der Begriff der „Lieferung eines Gegenstands" im Sinne des Artikels 5 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie dort nicht näher bestimmt werde. Es liege daher nahe, daß die Mitgliedstaaten bei ihrer Beurteilung des Inhalts des Begriffs der „Lieferung eines Gegenstands" eine Anknüpfung im Zivilrecht suchten. Als „Lieferung eines Gegenstands" sei die Übertragung des rechtlichen Eigentums an einem körperlichen Gegenstand im Sinne des in den Mitgliedstaaten geltenden Zivilrechts anzusehen. Nach Artikel 671 Absatz 1 des niederländischen Bürgerlichen Gesetzbuchs gehe das rechtliche Eigentum an einer beweglichen Sache erst in dem Zeitpunkt über, in dem die Urkunde in die öffentlichen Register eingetragen worden sei. Dieser zivilrechtliche Ansatz bedeute jedoch nicht, daß die erste Frage des Hoge Raad zu bejahen sei. Vielmehr sei mit zu berücksichtigen, daß mit der Sechsten Richtlinie angestrebt werde, die Neutralität des gemeinschaftlichen Systems der Umsatzsteuern zu gewährleisten. Daher müßten auch Handlungen, die in wirtschaftlicher Hinsicht mit der Übertragung des rechtlichen Eigentums auf eine Stufe zu stellen seien, als von dem Begriff der „Lieferung eines Gegenstands" umfaßt angesehen werden. Das sei bei der Handlung der Fall, durch die die tatsächliche Verfügungsgewalt über einen Gegenstand einem Dritten übertragen werde, der so ein umfassendes wirtschaftliches Nutzungsrecht an dem Gegenstand erhalte. In diesem Fall stehe der Gegenstand dem Dritten so zur Verfügung, als wäre er sein Eigentümer.

14. Diese Auslegung des Begriffs der „Lieferung eines Gegenstands" werde durch die übrigen Bestimmungen des Artikels 5 der Sechsten Richtlinie bestätigt, wonach auch solche Handlungen, durch die ein Dritter eine weniger umfassende Verfügungsgewalt erhalte, als dies bei einer wirtschaftlichen Übertragung der Fall wäre, als „Lieferung eines Gegenstands" angesehen würden. Daraus schließt die niederländische Regierung, daß Artikel 5 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie sowohl die wirtschaftliche Übertragung als auch die Übertragung des rechtlichen Eigentums an einem Gegenstand erfasse.

15. Wenn die Parteien die Übertragung des rechtlichen Eigentums und zugleich die wirtschaftliche Übertragung vereinbarten, gelte erstere als die „Lieferung eines Gegenstands". Letzterer komme unter dem Gesichtspunkt der Erhebung der Umsatzsteuer keine selbständige Bedeutung zu. Wenn die Parteien lediglich die wirtschaftliche Übertragung vereinbarten, stelle diese die „Lieferung eines Gegenstands" dar. Eine spätere Übertragung des rechtlichen Eigentums habe dann keine Folgen für die Anwendung der Umsatzsteuer.

16. Schließlich gibt die niederländische Regierung zu bedenken, daß der Wortlaut des Artikels 5 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie, insbesondere der Satzteil „*wie* ein Eigentümer über einen körperlichen Gegenstand zu verfügen", dafür spreche, daß diese Bestimmung auch wirtschaftliche Übertragungen umfasse.

17. Daher schlägt die niederländische Regierung dem Gerichtshof vor, die erste Vorlagefrage zu verneinen.

18. Die *Kommission* schlägt ebenfalls vor, die erste Frage zu verneinen.

19. Auch sie führt das das auf den Wortlaut bezogene Argument der niederländischen Regierung an.

20. Nach Ansicht der Kommission ist den in den Richtlinien verwendeten Begriffen eine gemeinschaftsrechtliche Bedeutung zu geben, da so eine einheitliche Anwendung des harmonisierten Systems der Umsatzsteuer gewährleistet werde. Daher könne bei der Definition des Begriffs der „Lieferung eines Gegenstands" nicht auf die rechtliche Übertragung des Eigentums, wie sie in den nationalen Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten geregelt sei, abgestellt werden.

21. Außerdem habe man sich bei der Ausarbeitung der Mehrwertsteuerrichtlinien für einen wirtschaftlich orientierten Begriff der „Lieferung eines Gegenstands" entschieden, die jedes Geschäft umfasse, das in kommerzieller Hinsicht einer Übertragung des rechtlichen Eigentums gleichzusetzen sei. Der Begriff der „Lieferung eines Gegenstands" sei nicht auf den Erwerb der Verfügungsgewalt als rechtlicher Eigentümer beschränkt.

22. Die Kommission schlägt vor, die erste Frage des Hoge Raad wie folgt zu beantworten:

„Artikel 5 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie gilt nicht ausschließlich für die Übertragung des rechtlichen Eigentums an dem Gegenstand."

B — *Zur zweiten Frage*

23. Nach Ansicht der *niederländischen Regierung* kann eine wirtschaftliche Übertragung, wie sie in der zweiten Frage definiert wird, eine Lieferung eines Gegenstands im Sinne des Artikels 5 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie darstellen. Jedoch spreche der Umstand, daß der rechtliche Eigentümer sich verpflichtet habe, das rechtliche Eigentum zu einem späteren Zeitpunkt zu übertragen, für die Annahme, daß es im vorliegenden Fall in erster Linie auf die Übertragung des rechtlichen Eigentums ankomme.

24. Es sei von Fall zu Fall zu beurteilen, welche der beiden Eigentumsübertragungen die „Lieferung des Gegenstands" im Sinne des Artikels 5 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie ausmache. Diese Beurteilung müsse anhand der zum Zeitpunkt der wirtschaftlichen Eigentumsübertragung bestehenden Situation durchgeführt werden. Wenn der Zeitraum zwischen der Übertragung des wirtschaftlichen und derjenigen des rechtlichen Eigentums sehr lang oder unbestimmt sei, sei die wirtschaftliche Übertragung für die „Lieferung eines Gegenstands" maßgeblich.

25. Nach Ansicht der niederländischen Regierung ist die zweite Frage zu verneinen, da nach den Umständen des Ausgangsverfahrens die Übertragung des rechtlichen Eigentums und nicht die des wirtschaftlichen Eigentums im Vordergrund stehe.

26. Die *Kommission* ist der Auffassung, daß die wirtschaftliche Übertragung unter den Begriff der „Lieferung eines Gegenstands" falle. Diese Übertragung umfasse das Recht, über den Gegenstand zu verfügen. Damit sei die Befugnis verbunden, den Gegenstand zu nutzen, zu verändern und mit einer Hypothek zu belasten, aber auch das Risiko, Wertveränderungen des Gegenstands zu tragen.

27. Für eine weite Auslegung des Begriffs der „Lieferung eines Gegenstands" spreche auch die Tatsache, daß Artikel 5 Absätze 3 und 4 der Sechsten Richtlinie der „Lieferung eines Gegenstands" eine Reihe rechtlich von der Lieferung verschiedener, aber wirtschaftlich mit ihr verwandter Transaktionen gleichstelle. Aus Gründen der Neutralität sei es geboten, der Lieferung eines Gegenstands gleichwertige Handlungen ebenso der Mehrwertsteuer zu unterwerfen wie die Übertragung des rechtlichen Eigentums.

28. An dieser weiten Bedeutung des Begriffs der „Lieferung eines Gegenstands" ändere sich nichts, wenn die Parteien bei der wirtschaftlichen Übertragung Absprachen über die Übertragung des rechtlichen Eigentums am Gegenstand träfen. Aus Gründen der Rechtssicherheit sei es gerechtfertigt, die Besteuerung einer wirtschaftlichen Übertragung nicht von willkürlichen Umständen, wie dem Inhalt eines Vertrags oder der Art und Weise, wie das anwendbare Recht die Übertragung des rechtlichen Eigentums regele, abhängig zu machen.

29. Daher sei es Sache des nationalen Gerichts, entsprechend den Besonderheiten des jeweiligen Vertrags zu prüfen, ob das Recht, wie ein Eigentümer über den Gegenstand zu verfügen, tatsächlich übertragen worden sei.

30. Die Kommission schlägt dem Gerichtshof vor, auf die zweite Frage des Hoge Raad wie folgt zu antworten:

„Es ist Sache des nationalen Gerichts, nach den Umständen des Einzelfalls festzustellen, ob der Erwerber das Recht erhalten hat, wie ein Eigentümer über den Gegenstand zu verfügen."

G. F. Mancini
Berichterstatter