SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS WALTER VAN GERVEN
vom 9. November 1989 *

Herr Präsident,
meine Herren Richter!

1. Der Hoge Raad der Nederlanden hat zwei Fragen nach der Auslegung von Artikel 5 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die *Umsatz*steuern [1] zur Vorabentscheidung vorgelegt. Diese Bestimmung lautet wie folgt:

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

Sachverhalt des Ausgangsverfahrens

2. Die Fragen stellen sich in einem Rechtsstreit, dem Immobiliengeschäfte zugrunde liegen, an denen drei Unternehmen beteiligt waren: die Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV (im folgenden: Firma Safe), die Kats Bouwgroep NV (im folgenden: Firma Kats) und die Abreka BV. Gemäß notarieller Urkunde vom 19. Juni 1979 — die die Überschrift „Wirtschaftliche Übertragung" trug — verkaufte die Firma Safe der Firma Kats Rechte an einer Villa mit dazugehörigen Grundstücken zum Preis von 2 250 000 HFL ohne Mehrwertsteuer.

Folgende Bestimmungen dieses Vertrags sind meines Erachtens von Bedeutung:

— Die Firma Safe verpflichtet sich, der Firma Kats ein unbedingtes Eigentumsrecht zu verschaffen.

— Mit Vertragsschluß gehen alle Vorteile und Lasten der verkauften Sache auf die Firma Kats über.

— Mit Vertragsschluß geht die Gefahr bezüglich der Sache auf die Firma Kats über.

— Die Firma Safe verpflichtet sich, die Sache rechtlich zu liefern, sobald die Firma Kats dies wünscht, spätestens jedoch am 31. Dezember 1982.

— Mit Vertragsschluß nutzt die Firma Kats die Sache für ihre Rechnung und auf ihre Gefahr; von diesem Zeitpunkt an ist die Firma Kats ferner befugt, alle die Sache betreffenden (Rechts-)Handlungen vorzunehmen; die Firma Safe verpflichtet sich, ihrerseits keine die Sache betreffenden (Rechts-)Handlungen vorzunehmen.

— Die Firma Safe erteilt der Firma Kats unwiderruflich Vollmacht, die rechtliche Lieferung zu bewirken.

3. 1980 wurde die Villa im Auftrag der Firma Kats abgerissen und die Kaufsache in ein baureifes Grundstück umgewandelt. 1982, noch vor der rechtlichen Lieferung, wurde der Konkurs über das Vermögen der Firma Kats eröffnet. Gemäß notarieller Urkunde vom 11. August 1983 verkauften die

* Originalsprache: Niederländisch.

1 — 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. 1977, L 145, S. 1).

Konkursverwalter der Firma Kats deren gesamte Rechte an der Sache an die Firma Abreka. Der Preis betrug 425 000 HFL zuzüglich der hierfür geschuldeten Mehrwertsteuer von 76 500 HFL. Gleichzeitig wurde der Firma Abreka das rechtliche Eigentum an der Sache von der Firma Safe übertragen.

4. 1984 erließ der Inspecteur der invoerrechten en accijnzen von Leiden gegen die Firma Safe einen Nacherhebungsbescheid über einen Umsatzsteuerbetrag von 343 125 HFL mit der Begründung, die Zahlung von 2 250 000 HFL durch die Firma Kats an die Firma Safe im Jahre 1979 sei als Vorauszahlung für eine mehrwertsteuerpflichtige Lieferung anzusehen. Diesen Bescheid focht die Firma Safe gerichtlich an. Der Gerechtshof Den Haag hob den Nacherhebungsbescheid auf. Gegen diese Entscheidung legte der Staatssecretaris van Financiën Kassationsbeschwerde ein. Im Rahmen dieses Kassationsverfahrens hat der Hoge Raad den Gerichtshof ersucht, folgende Fragen zu beantworten:

„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?"

5. Zum richtigen Verständnis der Vorabentscheidungsfragen erscheint es notwendig, kurz darzulegen, wie der Begriff des „wirtschaftlichen Eigentums" in das niederländische Recht einzuordnen ist, ferner darauf einzugehen, in welchem Rahmen dieser Begriff durch die Praxis in den Niederlanden verwendet wird, und die niederländische Rechtsprechung zu der Frage zusammenzufassen, wie sich dieser Begriff auf die Anwendung des niederländischen Umsatzsteuergesetzes auswirken kann.

Gesetzgebung, Rechtsprechung und Praxis in den Niederlanden

6. Der Begriff des „wirtschaftlichen Eigentums" wurde in der niederländischen Steuerrechtsprechung entwickelt. In einem Urteil vom 19. Oktober 1955 [2] hat der Hoge Raad ihn zum ersten Mal ausdrücklich genannt:

„Daß jemand Eigentümer einer Sache und als solcher in bezug auf sie dinglich berechtigt ist, schließt nicht aus, daß das wirtschaftliche Interesse an ihr einem anderen zusteht und daß dieses Interesse — das man

2 — Beslissingen Nederlandse Belastingsrechtspraak (BNB) 1955, 377.

wirtschaftliches Eigentum nennen könnte — einen Teil des Betriebsvermögens des anderen darstellen kann."

In der umfangreichen Literatur, zu der diese und spätere Entscheidungen geführt haben, finden sich viele Umschreibungen des Begriffs des „wirtschaftlichen Eigentums". Alle legen den Akzent darauf, daß das Interesse bei einem anderen als dem Eigentümer im zivilrechtlichen Sinne liege, was im wesentlichen zweierlei voraussetzt:

— Alle Wertveränderungen und alle Vorteile und Lasten der Sache gehen auf Rechnung und Gefahr des anderen.

— Die tatsächliche Verfügungsgewalt über die Sache liegt ebenfalls bei diesem anderen.

7. Bei beweglichen Sachen fällt die Übertragung des „wirtschaftlichen Eigentums" normalerweise mit der zivilrechtlichen Eigentumsübertragung zusammen, d. h. nach niederländischem Recht (anders als z. B. nach französischem Recht, in dem für Speziessachen der Konsensualgrundsatz gilt) im Zeitpunkt der Lieferung. Anders verhält es sich bei unbeweglichen Sachen. Gemäß Artikel 671 des niederländischen Bürgerlichen Gesetzbuchs geht das rechtliche Eigentum an einer unbeweglichen Sache sowohl im Verhältnis zwischen den Parteien als auch im Verhältnis zu Dritten erst mit der Eintragung der notariellen Übertragungsurkunde in die dafür bestimmten Register über. Dagegen geht das „wirtschaftliche Eigentum" an einer unbeweglichen Sache, wenn es vom „rechtlichen Eigentum" getrennt übertragen wird, im Zeitpunkt der tatsächlichen Zurverfügungstellung über.

8. In den Niederlanden hat die Praxis vor allem im Immobilienbereich mit der Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums — dessen Rechtsgültigkeit vom Hoge Raad, wie oben erwähnt, anerkannt worden ist — eine Konstruktion gefunden, um die *Übertragungssteuer* zu sparen. Artikel 2 der Wet op belastingen van rechtsverkeer (Gesetz über die Rechtsverkehrsteuern)[3] bestimmt namentlich, daß auf den Erwerb von im Inland belegenen unbeweglichen Sachen eine Übertragungsteuer erhoben wird. Nach ständiger Rechtsprechung ist mit dem Begriff „Erwerb" die Eigentumsübertragung nach Zivilrecht gemeint. Kauft jemand eine von der Übertragungsteuer nicht befreite unbewegliche Sache in der Absicht, sie an einen Dritten weiterzuverkaufen, so liegt es unter diesen Umständen im Interesse der Parteien, dem Erstkäufer nur das wirtschaftliche Eigentum zu übertragen und dafür zu sorgen, daß das rechtliche Eigentum unmittelbar vom ursprünglichen Verkäufer auf den Endkäufer übertragen werden kann. Dabei wird nämlich nur einmal die Übertragungssteuer fällig.

9. In der Realität ist die Lage meist komplexer. So muß bei der Übertragung einer unbeweglichen Sache die Wechselwirkung zwischen der *Übertragungs*steuer und der *Umsatz*steuer beachtet werden. Unbewegliche Sachen sind nämlich ihrer Natur nach, auch wenn sie nicht „verbraucht" werden, nicht dem Anwendungsbereich der Umsatzsteuer entzogen, sondern schaffen vielmehr spezifische Probleme. Die niederländischen Rechtsvorschriften gehen insoweit davon aus, daß die Kumulierung beider Steuerarten soweit wie möglich vermieden werden

3 — Wet houdende vervanging van de wetgeving betreffende de registratie- en de zegelbelasting door een nieuwe wettelijke regeling [Gesetz über die Ersetzung der Rechtsvorschriften über die Eintragungs- und Stempelsteuer durch eine neue gesetzliche Regelung] (Wet op belastingen van rechtsverkeer) vom 24. Dezember 1970 (*Staatsblad*, 1970, 611).

muß. So bestimmt Artikel 15 der die Übertragungssteuer regelnden Wet op belastingen van rechtsverkeer, daß die Lieferung einer der Umsatzsteuer unterliegenden beweglichen Sache grundsätzlich von der Übertragungssteuer befreit ist.

Ferner muß berücksichtigt werden, daß die Natur der unbeweglichen Sache im Zuge der Übertragung oftmals geändert wird, was erhebliche steuertechnische Auswirkungen haben kann, wie sich in der vorliegenden Rechtssache zeigt, in der eine Villa in ein baureifes Grundstück umgewandelt wird. Nach der Befreiungsregelung des Artikels 11 der Wet op de omzetbelasting 1968 (Umsatzsteuergesetz von 1968) ist die Übertragung einer „alten" Wohnung grundsätzlich von der Umsatzsteuer (daher aber nicht von der Übertragungssteuer) befreit. Die Übertragung eines baureifen Grundstücks unterliegt dagegen der Umsatzsteuer (nicht aber der Übertragungssteuer).

10. In der vorliegenden Rechtssache steht der Lieferungsbegriff im Vordergrund, wie er in Artikel 3 des *Umsatz*steuergesetzes von 1968 definiert ist. Dieser Begriff umfaßt unter anderem

„1) a) die Übertragung des Eigentums an Sachen aufgrund eines Vertrags;

...

1) e) die Übertragung und den Übergang von Sachen, durch die diese aus dem Betriebsvermögen eines Unternehmers ausscheiden".

Generalanwalt Van Soest hat in seinen Schlußanträgen in der beim Hoge Raad anhängigen Rechtssache darauf hingewiesen, daß Artikel 3 Absatz 1 *Buchstabe e* 1954 in das Gesetz eingefügt worden sei, um eine damals bestehende „Lücke" zu füllen, nicht aber um das Gesetz auf die Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums auszuweiten. Die Rechtsprechung [4] hat aus dieser Entstehungsgeschichte sowie der Systematik des Artikels 3 bisher abgeleitet, daß (genau wie bei der Übertragungssteuer, oben, Nr. 8) die in Artikel 3 Absatz 1 Buchstabe a genannte zivilrechtliche Eigentumsübertragung als Grundlage für die Auslegung des Begriffs „Lieferung" heranzuziehen sei, während Artikel 3 Absatz 1 Buchstabe e nur eine ergänzende Funktion zukomme. Daraus folgert diese Rechtsprechung, daß die Umsatzsteuer erst bei der rechtlichen Lieferung zu erheben sei, es sei denn, aus den Umständen, unter denen der Vertrag geschlossen wurde, oder aus späteren Umständen ergebe sich, daß die rechtliche Lieferung nicht (mehr) oder erst viel später erfolge; in diesem Fall sei auf die wirtschaftliche Lieferung abzustellen. Die von der niederländischen Regierung in dieser Sache beim Gerichtshof eingereichten Erklärungen stimmen im wesentlichen mit dieser Rechtsprechung überein.

11. Einen gegenteiligen Standpunkt nimmt die Firma Safe ein, der in der Tendenz vom Gerechtshof Den Haag akzeptiert wird. Er geht dahin, daß der in den nationalen Rechtsvorschriften definierte Lieferungsbegriff in Übereinstimmung mit der Definition in Artikel 5 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie auszulegen sei. Am besten sei es, wenn Artikel 3 Absatz 1 Buchstabe e des Umsatzsteuergesetzes an diesen gemeinschaftsrechtlichen Lieferungsbegriff anschließe. Daher müsse dieser gesetzlichen Bestimmung eine

4 — Siehe insbesondere Gerechtshof 's Hertogenbosch, 8. Dezember 1978, BNB 1980, 208.

selbständige und nicht bloß eine ergänzende Funktion zuerkannt werden.

Folgte man dieser Auffassung, so würde dies bei den im Ausgangsverfahren gegebenen Umständen zu einer für die Firma Safe vorteilhaften Besteuerung führen. Die Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums an einer Sache, die zu dem betreffenden Zeitpunkt eine Altwohnung war, bleibt dann nämlich von der Steuer befreit, ohne daß es auf den Zeitpunkt, zu dem das rechtliche Eigentum an der Sache auch übertragen wird, und auf die (möglicherweise zur Steuerpflicht führende) Qualifizierung der Sache zu diesem späteren Zeitpunkt ankommt. Unter dem Gesichtspunkt der allgemeinen Regelung führt diese Auffassung jedoch dazu, daß Artikel 3 Absatz 1 Buchstabe e des Umsatzsteuergesetzes als Kernvorschrift für den Lieferungsbegriff anzusehen ist, während andere Bestimmungen, wie Artikel 3 Absatz 1 Buchstabe a, bei getrennter Übertragung des wirtschaftlichen und des rechtlichen Eigentums überflüssig, jedenfalls aber nur subsidiär sind. Würde der niederländische Gesetzgeber der Ansicht der Firma Safe folgen, könnte er sich somit gezwungen sehen, die Systematik des Umsatzsteuergesetzes und möglicherweise sogar das Verhältnis zwischen der Umsatz- und der Übertragungssteuer zu verändern. Die Fragen des Hoge Raad müssen, so meine ich, vor diesem Hintergrund gesehen werden.

Die erste Frage

12. Die erste Frage des Hoge Raad geht dahin, ob nur die Lieferungen, mit denen das rechtliche Eigentum an einem Gegenstand übertragen wird, durch Artikel 5 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie erfaßt werden.

Die Antwort auf diese Frage ist zwischen den Parteien nicht streitig. Sowohl die niederländische Regierung als auch die Firma Safe und die Kommission sind der Auffassung, daß die Frage zu verneinen sei. Das ist auch meine Meinung, und zwar aus folgenden Gründen:

13. Der erste Grund ist der Wortlaut des Artikels 5 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie. Darin wird als Lieferung eines Gegenstands angesehen „die Übertragung der Befähigung, wie ein Eigentümer über einen körperlichen Gegenstand zu verfügen". Diese Bestimmung legt die Betonung auf die Übertragung der Verfügungs*gewalt*, die einen derartigen Umfang haben muß, daß der Erwerber „wie ein Eigentümer" über den Gegenstand verfügen kann. Dieser Satzteil bringt meines Erachtens zum Ausdruck, daß der Erwerber nicht formell rechtlich Eigentümer werden muß, sondern daß der Erwerb einer Verfügungsgewalt genügt, sofern der Vertragspartner dadurch eine Stellung erhält, die faktisch der des formellen rechtlichen Eigentümers entspricht.

14. Der zweite Grund für die Verneinung der Frage ist der, daß den in den Mehrwertsteuerrichtlinien verwendeten Begriffen eine gemeinschaftsrechtliche Bedeutung zuerkannt werden muß, außer wenn die Richtlinien es den Mitgliedstaaten selbst überlassen, den Inhalt eines Begriffs festzulegen[5]. Auf diese Weise wird eine einheitliche Anwendung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems gewährleistet. Aus diesen Gründen kann der Begriff der „Lieferung eines Gegenstands" nicht mit dem Begriff der „formellen Lieferung des rechtlichen Eigentums an einem Gegenstand im zivilrechtlichen Sinn" gleichgesetzt werden. Dieser ist nämlich nicht in den Mehrwertsteuerrichtlinien definiert, so daß man zu seiner Ausfüllung auf die — soweit mir bekannt ist —

5 — Siehe das Urteil vom 1. Februar 1977 in der Rechtssache 51/76, Verbond van Nederlandse Ondernemingen, Slg. 1977, 113, Randnrn. 10 und 11.

stark voneinander abweichenden Regelungen der Mitgliedstaaten über die Übertragung und die Lieferung des — gegebenenfalls im Gegensatz zum wirtschaftlichen stehenden — rechtlichen Eigentums sowie ihre Wirkung gegenüber Dritten zurückgreifen müßte.

Die zweite Frage

15. Die zweite Frage des Hoge Raad ist schwerer zu beantworten: Während es in der ersten Frage darum geht, *ob* andere Übertragungen als die des formellen rechtlichen Eigentums unter den gemeinschaftsrechtlichen Lieferungsbegriff fallen, geht es hier darum, *welche* anderen Übertragungen dafür in Betracht kommen. Im einzelnen möchte der Hoge Raad wissen, ob eine solche Übertragung vorliegt, wenn die Parteien einen Vertrag mit, zusammengefaßt, folgendem Inhalt schließen:

a) Nach dem Vertrag gehen alle Wertveränderungen und alle Vorteile und Lasten des Gegenstands auf Rechnung und Gefahr des Vertragspartners des rechtlichen Eigentümers; der Vertragspartner erlangt darüber hinaus die Verfügungsgewalt über den Gegenstand.

b) Der rechtliche Eigentümer verpflichtet sich, dem Vertragspartner das rechtliche Eigentum am Gegenstand zu einem späteren Zeitpunkt zu übertragen; er erteilt dem Vertragspartner unwiderruflich Vollmacht, die Handlungen vorzunehmen, die die Übertragung des rechtlichen Eigentums bewirken.

Meiner Ansicht nach müssen die Vertragsbestimmungen unter a von denen unter b unterschieden werden. Die ersten stimmen mit den Kriterien überein, anhand deren der Hoge Raad den Begriff des „wirtschaftlichen Eigentums" definiert. Die letztgenannten stellen Modalitäten der Übertragung des rechtlichen Eigentums dar.

16. Ich persönlich habe Bedenken, allgemein — und dies auch noch in Worten, die der Rechtsordnung eines Mitgliedstaats entlehnt sind — zu erklären, daß eine Lieferung im Sinne des Artikels 5 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie vorliegt, sobald den unter a genannten Kriterien Genüge getan ist. Wie ich schon zuvor angedeutet habe, hat der Gemeinschaftsgesetzgeber bei der Definition des gemeinschaftsrechtlichen Lieferungsbegriffs den Akzent auf eine Verfügungsgewalt gelegt, die der des formellen rechtlichen Eigentümers entspricht. Mit der Kommission meine ich daher, daß das nationale Gericht aufgrund der konkreten Umstände jedes Einzelfalls prüfen muß, ob der Vertragspartner die Befähigung erhält, „wie ein Eigentümer" über den Gegenstand zu verfügen. Das scheint mir immer dann so zu sein, wenn das beim ursprünglichen Verkäufer verbleibende Eigentumsrecht so weit ausgehöhlt ist, daß es sich auf eine reine Rechtsinhaberschaft reduziert.

17. Bleibt zu untersuchen, wie sich die Vertragsbestimmungen unter b auswirken. Hier geht es im wesentlichen darum, ob es bei der in jedem Einzelfall vorzunehmenden Beurteilung der Verfügungsgewalt im Sinne des Artikels 5 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie von Belang ist, ob die Parteien in einem Vertrag zur unmittelbaren Übertragung ausschließlich des „wirtschaftlichen Eigentums" Vereinbarungen über die Modalitäten der späteren Übertragung des rechtlichen Eigentums getroffen haben.

Die niederländische Regierung bejaht diese Frage. Wie vorhin (oben, Nr. 10) bereits erwähnt, vertritt sie die Auffassung, daß es in Artikel 5 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie in erster Linie auf die Übertragung des rechtli-

chen Eigentums ankomme. Daher meint sie, daß dann, wenn die Parteien in einem Vertrag über die Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums an einem Gegenstand vereinbaren, daß die Übertragung des rechtlichen Eigentums in einem späteren Stadium erfolgen soll, diese Eigentumsübertragung als Lieferung im Sinne der Richtlinie anzusehen sei. Sie räumt aber ein, daß auch in diesem Fall die Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums mitunter ausschlaggebend sein kann, nämlich dann, wenn für die Übertragung des rechtliche Eigentums keine Frist vereinbart worden ist oder wenn diese Übertragung geraume Zeit nach der Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums erfolgt.

18. Wie die Kommission bin auch ich der Ansicht, daß diese Auffassung im Gemeinschaftsrecht keine Stütze findet. Wenn eine Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums an einer Sache mit Rücksicht auf die konkreten Umstände als Übertragung der „Befähigung, wie ein Eigentümer über einen körperlichen Gegenstand zu verfügen", anzusehen ist, haben wir es meines Erachtens mit einer Lieferung im Sinne des Artikels 5 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie zu tun. Parteiabsprachen über die spätere Übertragung des rechtlichen Eigentums können daran nichts ändern. Andernfalls würde der in Artikel 5 Absatz 1 umschriebenen Voraussetzung der Besteuerung ein Inhalt gegeben, der von konkreten Absprachen zwischen den Parteien abhinge, was der Rechtssicherheit schaden und die einheitliche Anwendung der im Gemeinschaftsrecht festgelegten Besteuerungsvoraussetzungen in Frage stellen würde.

Schlußfolgerung

19. Zusammenfassend schlage ich vor, die Vorlagefragen wie folgt zu beantworten:

„1) Lieferungen im Sinne des Artikels 5 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie umfassen nicht nur die Übertragung des rechtlichen Eigentums an einem Gegenstand.

2) Lieferungen im Sinne dieses Artikels umfassen jede Übertragung der Verfügungsgewalt über einen Gegenstand, durch die der Vertragspartner eine Stellung erhält, die faktisch der eines formellen rechtlichen Eigentümers entspricht. Es ist Sache des nationalen Gerichts, anhand der konkreten Umstände des Einzelfalls zu prüfen, ob eine solche Verfügungsgewalt übertragen wurde. Dabei ist es unerheblich, ob die Parteien in einem Vertrag, mit dem eine solche Verfügungsgewalt über einen Gegenstand übertragen wird, Absprachen über eine spätere Übertragung des rechtlichen Eigentums getroffen haben."