URTEIL DES GERICHTSHOFES (Fünfte Kammer)

27. November 2003 *

In der Rechtssache C-497/01

betreffend ein dem Gerichtshof nach Artikel 234 EG vom Tribunal d'arrondissement Luxemburg (Luxemburg) in dem bei diesem anhängigen Rechtsstreit

Zita Modes Sàrl

gegen

Administration de l'enregistrement et des domaines

vorgelegtes Ersuchen um Vorabentscheidung über die Auslegung von 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 (ABl. L 145, S. 1) in der Fassung der Richtlinie 95/7/EG des Rates vom 10. April 1995 zur Änderung der Richtlinie 77/388 und zur Einführung weiterer Vereinfachungsmaßnahmen im Bereich der Mehrwertsteuer — Geltungsbereich bestimmter Steuerbefreiungen und praktische Einzelheiten ihrer Durchführung (ABl. L 102, S. 18)

* Verfahrenssprache: Französisch.

erlässt

DER GERICHTSHOF (Fünfte Kammer)

unter Mitwirkung des Richters P. Jann in Wahrnehmung der Aufgaben des Präsidenten der Fünften Kammer sowie der Richter D. A. O. Edward und S. von Bahr (Berichterstatter),

Generalanwalt: F. G. Jacobs,
Kanzler: R. Grass,

unter Berücksichtigung der schriftlichen Erklärungen

— der Administration de l'enregistrement et des domaines, vertreten durch F. Kremer, avocat,

— der Kommission der Europäischen Gemeinschaften, vertreten durch E. Traversa und C. Giolito als Bevollmächtigte,

aufgrund des Berichts des Berichterstatters,

nach Anhörung der Schlussanträge des Generalanwalts in der Sitzung vom 26. September 2002

folgendes

Urteil

1 Mit Urteil vom 19. Dezember 2001, beim Gerichtshof eingegangen am 24. Dezember 2001, hat das Tribunal d'arrondissement Luxemburg gemäß Artikel 234 EG drei Fragen über die Auslegung des Artikels 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 (ABl. L 145, S. 1) in der Fassung der Richtlinie 95/7/EG des Rates vom 10. April 1995 zur Änderung der Richtlinie 77/388 und zur Einführung weiterer Vereinfachungsmaßnahmen im Bereich der Mehrwertsteuer — Geltungsbereich bestimmter Steuerbefreiungen und praktische Einzelheiten ihrer Durchführung (ABl. L 102, S. 18) (nachfolgend: Sechste Richtlinie) zur Vorabentscheidung vorgelegt.

2 Diese Fragen stellen sich in einem Rechtsstreit zwischen der Zita Modes Sàrl (nachfolgend: Klägerin) und der Administration de l'enregistrement et des domaines (Register- und Domänenverwaltung) wegen der Erhebung von Mehrwertsteuer auf den Verkauf des Geschäftsbetriebs („fonds de commerce") eines Konfektionsbekleidungsgeschäfts.

Rechtlicher Rahmen

Gemeinschaftsrecht

3 Nach Artikel 2 Nummer 1 der Sechsten Richtlinie unterliegen Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Inland gegen Entgelt ausführt, der Mehrwertsteuer.

4 Nach Artikel 5 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie gilt „[a]ls Lieferung eines Gegenstands ... die Übertragung der Befähigung, wie ein Eigentümer über einen körperlichen Gegenstand zu verfügen".

5 Artikel 5 Absatz 8 der Sechsten Richtlinie lautet:

„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."

6 Artikel 17 Absatz 2 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie 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 im Inland 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."

Nationales Recht

7 Nach Artikel 9 Absatz 1 des luxemburgischen Gesetzes vom 5. August 1969 über die Mehrwertsteuer in der durch das Gesetz vom 12. Februar 1979 (Mem. A 1979, S. 453) geänderten und ergänzten Fassung (nachfolgend: Mehrwertsteuergesetz) gilt als „Lieferung eines Gegenstands" die Übertragung der Befähigung, wie ein Eigentümer über einen körperlichen Gegenstand zu verfügen.

8 Artikel 9 Absatz 2 Unterabsatz 1 des Mehrwertsteuergesetzes bestimmt:

„Abweichend von Absatz 1 gilt die Übertragung eines Gesamtvermögens oder eines Teilvermögens auf einen anderen Steuerpflichtigen unabhängig von ihrer Form und ihrem Rechtsgrund nicht als Lieferung von Gegenständen. In einem solchen Fall gilt der Übernehmer als Rechtsnachfolger des Übertragenden."

Der Ausgangsrechtsstreit und die Vorlagefragen

9 Aus dem Vorlageurteil geht hervor, dass die Klägerin am 29. August 1996 über den „Verkauf des Geschäftsbetriebs eines Konfektionsbekleidungsgeschäfts" der Firma Milady, die eine Parfümerie betrieb, eine Rechnung in Höhe von 1 700 000 LUF stellte. Auf der Rechnung war angegeben, dass sie nach geltendem Recht nicht der Mehrwertsteuer unterliege.

10 Mit am 25. Juni 1998 zugestelltem Steuerbescheid berichtigte das Steuerbüro I Diekirch (Luxemburg) der Register- und Domänenverwaltung von Amts wegen die von der Klägerin für das Steuerjahr 1996 geschuldete Mehrwertsteuer und vermerkte dabei unter der Rubrik „Bemerkungen": „Berichtigung der abgezogenen Vorsteuer auf B.I. — Besteuerung der Übertragung des Geschäftsbetriebs (Artikel 9.2 nicht anwendbar)".

11 Die Register- und Domänenverwaltung vertrat die Auffassung, dass Artikel 9 Absatz 2 des Mehrwertsteuergesetzes in Ermangelung der Fortführung der Geschäftstätigkeit des Übertragenden nicht anwendbar sei, da dieser ein Bekleidungsgeschäft und der Übernehmer eine Parfümerie betreibe.

12 Mit Einspruch vom 1. Juli 1998 machte die Klägerin geltend, dass der Übernehmer nach der genannten Bestimmung die Geschäftstätigkeit des Übertragenden nicht in derselben Branche fortführen müsse. Da außerdem beide steuerpflichtig seien, wäre die Mehrwertsteuer vollständig erstattet worden, wenn die Übertragung mehrwertsteuerpflichtig gewesen wäre.

13 Am 25. August 1998 wies die Register- und Domänenverwaltung den Einspruch u. a. unter Hinweis darauf zurück, dass der Übernehmer nach Artikel 9 Absatz 2

des Mehrwertsteuergesetzes ein Steuerpflichtiger sein müsse, der die Geschäftstätigkeit des Übertragenden in derselben Branche fortführe. Außerdem müsse der Übernehmer rechtlich befugt sein, in dieser Branche tätig zu werden, was im vorliegenden Fall nicht der Fall sei, da es an der entsprechenden Genehmigung durch das zuständige Ministerium fehle.

14 Am 20. November 1998 erhob die Klägerin Klage, mit der sie beim vorlegenden Gericht die Abänderung der Entscheidung der Register- und Domänenverwaltung sowie die Feststellung beantragt, dass die Übertragung ihres Geschäftsbetriebs auf die Firma Milady nicht der Mehrwertsteuer unterliege.

15 Nach den Ausführungen des vorlegenden Gerichts steht fest, dass die Klägerin der Firma Milady Gegenstände zu einem Preis von 1 700 000 LUF übertragen hat. Die übertragenen Gegenstände hingegen seien nicht genau bestimmt.

16 Insbesondere seien die Behauptungen der Klägerin nicht erwiesen, dass die Übertragung „die ‚zu den Konfektionsartikeln passenden Modeaccessoires' zum Gegenstand gehabt habe, die zum veräußerten Geschäftsbetrieb des Konfektionsbekleidungsgeschäfts gehört hätten, der aus ‚Parfümerieartikeln desselben Herstellers [wie desjenigen, der die Konfektionsartikel hergestellt habe,]' bestanden habe, und die von der [Firma] Milady in Fortführung der Geschäftstätigkeit der ... [Klägerin] verwendet worden seien".

17 Nach Auffassung des vorlegenden Gerichts ist im Ausgangsverfahren zu entscheiden, ob die Übertragung einer Vermögensmasse auf einen Steuerpflichtigen unabhängig von seiner Geschäftstätigkeit den Tatbestand des Artikels 5 Absatz 8 der Sechsten Richtlinie erfüllt, nach der bei einer solchen Übertragung für Mehrwertsteuerzwecke keine Lieferung von Gegenständen vorliegt (nachfolgend: Grundsatz der Nicht-Lieferung), oder ob die besagte Übertragung ausnahmslos im Hinblick auf die Fortführung der Geschäftstätigkeit des Übertragenden erfolgen muss.

18 Außerdem sei zu entscheiden, ob nach der genannten Bestimmung zwischen der Übertragung einer Vermögensmasse auf einen Steuerpflichtigen, der die Geschäftstätigkeit des Übertragenden in Übereinstimmung mit der im betreffenden Mitgliedstaat vorgeschriebenen Gewerbegenehmigung ausübe, und der Übertragung auf einen Steuerpflichtigen, der nicht über die erforderliche Genehmigung verfüge, unterschieden werden dürfe.

19 Das vorlegende Gericht hat das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

1. Ist Artikel 5 Absatz 8 der Sechsten Richtlinie ... dahin auszulegen, dass die Übertragung einer Vermögensmasse auf einen Steuerpflichtigen eine hinreichende Voraussetzung dafür darstellt, dass der Umsatz nicht der Mehrwertsteuer unterworfen wird, und zwar unabhängig davon, welche Geschäftstätigkeit der Steuerpflichtige ausübt oder welchen Gebrauch er von den übertragenen Gegenständen macht?

2. Im Fall der Verneinung der ersten Frage: Ist Artikel 5 Absatz 8 der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen, dass unter der Übertragung einer Vermögensmasse 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, die dem übertragenen Teilvermögen entspricht, fortführt, oder nur die vollständige oder teilweise Übertragung einer Vermögensmasse 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 Unternehmenszweigs vorliegt?

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 Geschäftstätigkeit oder die Branche vorgeschriebenen, von

der zuständigen Stelle erteilten Gewerbegenehmigung ausgeübt wird, wobei davon auszugehen ist, dass die entfaltete Tätigkeit zum legalen Wirtschaftskreislauf im Sinne der Rechtsprechung des Gerichtshofes gehört?

Zu den ersten beiden Fragen

20 Mit seinen zusammen zu prüfenden ersten beiden Fragen möchte das vorlegende Gericht im Wesentlichen wissen, ob Artikel 5 Absatz 8 der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen ist, dass, wenn ein Mitgliedstaat von der Möglichkeit nach Artikel 5 Absatz 8 Satz 1 Gebrauch gemacht hat, die Übertragung einer Vermögensmasse für Mehrwertsteuerzwecke nicht als Lieferung von Gegenständen zu behandeln, dieser Grundsatz der Nicht-Lieferung für jede Übertragung einer Vermögensmasse oder nur dann gilt, wenn der Begünstigte eine wirtschaftliche Tätigkeit derselben Art ausübt wie der Übertragende.

Vor dem Gerichtshof abgegebene Erklärungen

21 Die Register- und Domänenverwaltung weist darauf hin, dass Artikel 9 Absatz 2 Mehrwertsteuergesetz zur Gewährleistung des Grundsatzes der Neutralität der Mehrwertsteuer beitrage, da der Übernehmer in die Rechte und Pflichten des Übertragenden im Bereich der Mehrwertsteuer eintrete, insbesondere betreffend die etwaige Berichtigung von Abzügen für Investitionsgüter.

22 Dass der Übernehmer die Geschäftstätigkeit des Übertragenden fortführen müsse, ergebe sich implizit sowohl aus Artikel 5 Absatz 8 der Sechsten Richtlinie als auch aus Artikel 9 Absatz 2 Mehrwertsteuergesetz.

23 Der Übernehmer könne nämlich nur als Rechtsnachfolger des Übertragenden angesehen werden, wenn er die zuvor vom Übertragenden ausgeübte Geschäftstätigkeit fortführe.

24 Die Kommission der Europäischen Gemeinschaften führt unter Hinweis u. a. auf die Randnummern 24 und 35 des Urteils vom 22. Februar 2001 in der Rechtssache C-408/98 (Abbey National, Slg. 2001, I-1361) allgemein aus, dass Artikel 5 Absatz 8 der Sechsten Richtlinie nur eine Verwaltungsvereinfachung und den Schutz der Liquidität der Steuerpflichtigen bezwecke. Steuerlich müsse die Anwendung dieser Bestimmung entsprechend dem Neutralitätsgrundsatz unabhängig davon zu genau demselben Ergebnis führen, ob die Mehrwertsteuer vom Übertragenden in Rechnung gestellt und dann vom Übernehmer abgezogen werde oder ob der Umsatz nicht besteuert werde.

25 Außerdem solle mit Artikel 5 Absatz 8 Satz 2 der Sechsten Richtlinie klargestellt werden, dass bei der Übertragung einer Vermögensmasse auf einen nicht vollständig vorsteuerabzugsberechtigten Steuerpflichtigen die Nichtbesteuerung des Umsatzes dazu führe, dass ein teilweise Steuerpflichtiger nicht mit einem nicht abzugsfähigen Teil der Mehrwertsteuer belastet werde, während er bei einer normalen Besteuerung des Umsatzes eine solche Last hätte tragen müssen.

26 Was den Begriff der Übertragung einer Vermögensmasse angehe — als gemeinschaftsrechtlicher Begriff sei dieser vom Gerichtshof auszulegen —, so müsse das vorlegende Gericht feststellen, ob die übertragenen Gegenstände ein „Gesamtvermögen oder ein Teilvermögen" im Sinne der Sechsten Richtlinie seien, d. h. Vermögenswerte, die im Rahmen einer wirtschaftlichen Tätigkeit verwertet werden könnten (siehe Nrn. 27 und 28 der Schlussanträge von Generalanwalt Jacobs in der Rechtssache Abbey National).

27 Dabei stelle der bloße isolierte Verkauf von Modeaccessoires keine Übertragung einer Vermögensmasse im Sinne der Sechsten Richtlinie, sondern eine gewöhnliche Lieferung von Teilen des Warenbestands eines Unternehmens dar. Demgegenüber könnte die Übertragung einer zusammenhängenden Gesamtheit von Vermögenswerten, mit denen eine wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne der Sechsten Richtlinie fortgeführt werden könne, unter Artikel 5 Absatz 8 der Sechsten Richtlinie fallen.

28 Was die Verwendung der übertragenen Vermögensmasse durch den Übernehmer anbelange, so sei eine Auslegung, nach der die von diesem ausgeübte Geschäftstätigkeit genau die gleiche sein müsse wie die, die der Übertragende ausgeübt habe, zu eng. Artikel 17 Absatz 2 der Sechsten Richtlinie stelle nämlich klar, dass das Recht auf Vorsteuerabzug nur ausgeübt werden könne, soweit die Gegenstände und Dienstleistungen für Zwecke der besteuerten Umsätze des Steuerpflichtigen verwendet würden. Der Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer gebiete also, dass die dem steuerpflichtigen Übernehmer übertragene Vermögensmasse für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werde.

Würdigung durch den Gerichtshof

29 Gemäß Artikel 5 Absatz 8 Satz 1 der Sechsten Richtlinie können die Mitgliedstaaten die Übertragung eines Gesamtvermögens oder eines Teilvermögens so behandeln, als ob keine Lieferung von Gegenständen vorliegt, und den Begünstigten der Übertragung als Rechtsnachfolger des Übertragenden ansehen. Hat ein Mitgliedstaat von dieser Befugnis Gebrauch gemacht, gilt die Übertragung eines Gesamtvermögens oder eines Teilvermögens folglich nicht als eine Lieferung von Gegenständen für die Zwecke der Sechsten Richtlinie. Nach Artikel 2 der Sechsten Richtlinie unterliegt eine solche Übertragung damit nicht der Mehrwertsteuer (siehe Urteil Abbey National, Randnr. 30).

30 Nach Artikel 5 Absatz 8 Satz 2 der Sechsten Richtlinie können die Mitgliedstaaten die Fälle der Übertragung einer Vermögensmasse auf einen Begünstigten, der kein Steuerpflichtiger im Sinne der Sechsten Richtlinie ist oder nur für einen Teil seiner Tätigkeit als Steuerpflichtiger handelt, von diesem Grundsatz der Nicht-Lieferung ausnehmen, wenn dies erforderlich ist, um Wettbewerbsverzerrungen zu vermeiden. Diese Bestimmung nennt abschließend die Umstände, unter denen ein Mitgliedstaat, der von der Befugnis nach Artikel 5 Absatz 8 Satz 1 Gebrauch macht, die Anwendung des Grundsatzes der Nicht-Lieferung einschränken kann.

31 Daraus folgt, dass ein Mitgliedstaat, der von der Befugnis nach Artikel 5 Absatz 8 Satz 1 der Sechsten Richtlinie Gebrauch macht, den Grundsatz der Nicht-Lieferung auf jede Übertragung eines Gesamt- oder Teilvermögens anwenden muss und die Anwendung somit nicht auf bestimmte Fälle solcher Übertragungen beschränken kann, sofern die Umstände des Artikels 5 Absatz 8 Satz 2 nicht vorliegen.

32 Diese Auslegung entspricht dem Zweck der Sechsten Richtlinie, die Bemessungsgrundlage für die Mehrwertsteuer einheitlich nach Gemeinschaftsvorschriften zu bestimmen (siehe Urteil vom 8. Juni 2000 in der Rechtssache C-400/98, Breitsohl, Slg. 2000, I-4321, Randnr. 48). Denn ebenso wie die Steuerbefreiungsregelungen des Artikels 13 der Sechsten Richtlinie ist der Grundsatz der Nicht-Lieferung nach Artikel 5 Absatz 8 dieser Richtlinie ein autonomer gemeinschaftsrechtlicher Begriff, der eine von Mitgliedstaat zu Mitgliedstaat unterschiedliche Anwendung des Mehrwertsteuersystems verhindern soll (siehe zu den Steuerbefreiungen Urteile vom 15. Juni 1989 in der Rechtssache 348/87, Stichting Uitvoering Financiële Acties, Slg. 1989, 1737, Randnr. 11, und vom 20. Juni 2002 in der Rechtssache C-287/00, Kommission/Deutschland, Slg. 2002, I-5811, Randnr. 44).

33 Was die übertragenen Gegenstände und ihre Verwendung durch den Begünstigten nach der Übertragung anbelangt, ist, erstens, festzustellen, dass die Sechste Richtlinie keine Definition des Begriffes „Übertragung des Gesamtvermögens oder eines Teilvermögens, die entgeltlich oder unentgeltlich oder durch Einbringung in eine Gesellschaft erfolgt" enthält.

34 Nach ständiger Rechtsprechung verlangen jedoch die einheitliche Anwendung des Gemeinschaftsrechts und der Gleichheitssatz, dass Begriffe einer Vorschrift des Gemeinschaftsrechts, die für die Ermittlung ihres Sinnes und ihrer Bedeutung nicht ausdrücklich auf das Recht der Mitgliedstaaten verweist, in der Regel in der gesamten Gemeinschaft eine autonome und einheitliche Auslegung finden müssen, die unter Berücksichtigung des Regelungszusammenhangs und des mit der betreffenden Regelung verfolgten Zweckes zu ermitteln ist (siehe u. a. Urteile vom 18. Januar 1984 in der Rechtssache 327/82, Ekro, Slg. 1984, 107, Randnr. 11, vom 19. September 2000 in der Rechtssache C-287/98, Linster, Slg. 2000, I-6917, Randnr. 43, vom 9. November 2000 in der Rechtssache C-357/98, Yiadom, Slg. 2000, I-9265, Randnr. 26, und vom 27. Februar 2003 in der Rechtssache C-373/00, Adolf Truley, Slg. 2003, I-1931, Randnr. 35).

35 Artikel 5 Absatz 8 der Sechsten Richtlinie verweist für die Ermittlung des Sinnes und der Bedeutung des Begriffes der Übertragung eines Gesamtvermögens oder eines Teilvermögens nicht ausdrücklich auf das Recht der Mitgliedstaaten.

36 Zum Regelungszusammenhang von Artikel 5 Absatz 8 der Sechsten Richtlinie ist festzustellen, dass die Bestimmungen dieses Artikels festlegen, worin eine Lieferung von Gegenständen im Sinne dieser Richtlinie besteht. Nach Artikel 5 Absatz 1 gilt als Lieferung eines Gegenstands die Übertragung der Befähigung, wie ein Eigentümer über einen körperlichen Gegenstand zu verfügen. In den Absätzen 2 bis 7 wird definiert, was für die Zwecke der Sechsten Richtlinie von den Mitgliedstaaten als körperlicher Gegenstand, Lieferung und Lieferung gegen Entgelt behandelt werden muss oder kann.

37 Hinsichtlich des Zweckes der Sechsten Richtlinie ist darauf hinzuweisen, dass zum einen nach dem Grundprinzip des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems, das sich aus den Artikeln 2 der Ersten Richtlinie 67/227/EWG des Rates vom 11. April 1967 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuer (ABl. 1967, Nr. 71, S. 1301) und der Sechsten Richtlinie ergibt, die Mehrwertsteuer auf jeden Produktions- oder Vertriebsvorgang erhoben wird, abzüglich der Mehrwertsteuer, mit der die verschiedenen Kostenelemente unmittelbar belastet worden sind (Urteile vom 8. Juni 2000 in der Rechtssache C-98/98, Midland Bank, Slg. 2000, I-4177, Randnr. 29, und Abbey National, Randnr. 27).

38 Zum anderen soll der Unternehmer durch die Regelung über den Vorsteuerabzug vollständig von der im Rahmen seiner wirtschaftlichen Tätigkeit geschuldeten oder entrichteten Mehrwertsteuer entlastet werden. Das gemeinsame Mehrwertsteuersystem gewährleistet daher die Neutralität hinsichtlich der steuerlichen Belastung aller wirtschaftlichen Tätigkeiten unabhängig von ihrem Zweck oder ihrem Ergebnis, sofern diese Tätigkeiten grundsätzlich selbst der Mehrwertsteuer unterliegen (siehe in diesem Sinne Urteile vom 14. Februar 1985 in der Rechtssache 268/83, Rompelman, Slg. 1985, 655, Randnr. 19, vom 15. Januar 1998 in der Rechtssache C-37/95, Ghent Coal Terminal, Slg. 1998, I-1, Randnr. 15, vom 21. März 2000 in den Rechtssachen C-110/98 bis C-147/98, Gabalfrisa u. a., Slg. 2000, I-1577, Randnr. 44, Midland Bank, Randnr. 19, und Abbey National, Randnr. 24).

39 Im Lichte des Regelungszusammenhangs von Artikel 5 Absatz 8 der Sechsten Richtlinie und des Zweckes der Richtlinie, wie sie vorstehend in den Randnummern 36 bis 38 beschrieben worden sind, erweist es sich, dass diese Bestimmung es den Mitgliedstaaten gestatten soll, die Übertragungen von Unternehmen oder Unternehmensteilen zu erleichtern, nämlich sie zu vereinfachen und zu vermeiden, dass die Mittel des Begünstigten übermäßig steuerlich belastet werden, zumal er diese Belastung später durch einen Vorsteuerabzug wiedererlangen würde.

40 In Anbetracht dieses Zweckes ist der Begriff „Übertragung des Gesamtvermögens oder eines Teilvermögens, die entgeltlich oder unentgeltlich oder durch Einbringung in eine Gesellschaft erfolgt" dahin auszulegen, dass er die Übertragung eines Geschäftsbetriebs oder eines selbständigen Unternehmensteils erfasst, die jeweils materielle und gegebenenfalls immaterielle Bestandteile umfassen, die zusammen genommen ein Unternehmen oder einen Unternehmensteil bilden, mit dem eine selbständige wirtschaftliche Tätigkeit fortgeführt werden kann; er schließt jedoch nicht die bloße Übertragung von Gegenständen wie den Verkauf eines Warenbestands ein.

41 Wie nämlich der Generalanwalt in Nummer 39 seiner Schlussanträge zu Recht ausgeführt hat, ist eine besondere Behandlung unter diesen Umständen u. a. deshalb gerechtfertigt, weil die bei der Übertragung anfallende Mehrwertsteuer im Verhältnis zu den Mitteln des fraglichen Betriebes besonders hoch sein kann.

42 Was, zweitens, die Verwendung anbelangt, die der Begünstigte von der übertragenen Vermögensmasse machen muss, so enthält Artikel 5 Absatz 8 der Sechsten Richtlinie hierzu keine ausdrückliche Voraussetzung.

43 Zu dem Umstand, dass der Begünstigte nach Artikel 5 Absatz 8 Rechtsnachfolger des Übertragenden wird, ist festzustellen, dass, wie die Kommission zu Recht ausführt, die Rechtsnachfolge nach dem Wortlaut dieses Absatzes kein Tatbestandsmerkmal desselben ist, sondern nur die Folge dessen darstellt, dass eine Lieferung als nicht erfolgt gilt.

44 Zwar ergibt sich aus dem Zweck von Artikel 5 Absatz 8 der Sechsten Richtlinie und der daraus folgenden Auslegung des Begriffes „Übertragung des Gesamtvermögens oder eines Teilvermögens, die entgeltlich oder unentgeltlich oder durch Einbringung in eine Gesellschaft erfolgt", wie sie aus Randnummer 40 des vorliegenden Urteils hervorgeht, dass diese Bestimmung diejenigen Übertragungen erfasst, bei denen der Begünstigte beabsichtigt, den übertragenen Geschäftsbetrieb oder Unternehmensteil zu betreiben und nicht nur die betreffende Geschäftstätigkeit sofort abzuwickeln sowie gegebenenfalls den Warenbestand zu verkaufen.

45 Dagegen fordert Artikel 5 Absatz 8 der Sechsten Richtlinie nicht, dass der Begünstigte vor der Übertragung eine wirtschaftliche Tätigkeit derselben Art ausgeübt haben müsste wie der Übertragende.

46 Daher ist auf die ersten beiden Vorlagefragen zu antworten, dass Artikel 5 Absatz 8 der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen ist, dass, wenn ein Mitgliedstaat von der Befugnis nach Artikel 5 Absatz 8 Satz 1 Gebrauch gemacht hat, die Übertragung einer Vermögensmasse für Mehrwertsteuerzwecke nicht als Lieferung von Gegenständen zu behandeln, dieser Grundsatz der Nicht-Lieferung — vorbehaltlich einer etwaigen Inanspruchnahme der Befugnis, seine Geltung unter den Umständen des Artikels 5 Absatz 8 Satz 2 zu beschränken — für jede

Übertragung eines Geschäftsbetriebs oder eines selbständigen Unternehmensteils gilt, die jeweils materielle und gegebenenfalls immaterielle Bestandteile umfassen, die zusammen genommen ein Unternehmen oder einen Unternehmensteil bilden, mit dem eine selbständige wirtschaftliche Tätigkeit fortgeführt werden kann. Der durch die Übertragung Begünstigte muss jedoch beabsichtigen, den übertragenen Geschäftsbetrieb oder Unternehmensteil zu betreiben und nicht nur die betreffende Geschäftstätigkeit sofort abzuwickeln sowie gegebenenfalls den Warenbestand zu verkaufen.

Zur dritten Frage

Vor dem Gerichtshof abgegebene Erklärungen

47 Die Register- und Domänenverwaltung macht geltend, die Kontrolle der Voraussetzungen der Ausübung der Geschäftstätigkeit des Übernehmers erfolge im Rahmen eines rein internen Sachverhalts der Mitgliedstaaten.

48 Die Kommission bringt zu den für die Ausübung einer Geschäftstätigkeit erforderlichen rechtlichen Genehmigungen zum einen unter Hinweis auf das Urteil vom 29. Juni 2000 in der Rechtssache C-455/98 (Salumets u. a., Slg. 2000, I-4993) vor, dass die etwaige Ausübung einer Geschäftstätigkeit durch die Firma Milady ohne die erforderliche Verwaltungsgenehmigung nach dem Grundsatz der Steuerneutralität eine Besteuerung nach sich ziehe, da die „unrechtmäßig" verkauften Waren im Wettbewerb mit den gleichen, rechtmäßig verkauften Waren stünden. Zum anderen weist sie unter Bezugnahme auf das Urteil vom 25. Februar 1999 in der Rechtssache C-349/96 (CPP, Slg. 1999, I-973) darauf hin, dass es einem Mitgliedstaat nicht gestattet sei, eine Befreiung von der Mehrwertsteuer allein auf die Leistungen von Versicherern zu beschränken, die die nach nationalem Recht hierfür erforderliche Zulassung hätten.

Würdigung durch den Gerichtshof

49 Vorab ist daran zu erinnern, dass, wie der Gerichtshof in Randnummer 31 des vorliegenden Urteils festgestellt hat, ein Mitgliedstaat, der von der Befugnis nach Artikel 5 Absatz 8 Satz 1 der Sechsten Richtlinie Gebrauch macht, den dort enthaltenen Grundsatz der Nicht-Lieferung auf jede Übertragung eines Gesamtvermögens oder eines Teilvermögens anwenden muss und die Anwendung somit nicht nur auf bestimmte Fälle solcher Übertragungen beschränken kann, sofern die Umstände des Artikels 5 Absatz 8 Satz 2 nicht vorliegen.

50 Außerdem darf ein Mitgliedstaat, wie der Gerichtshof bereits für die Steuerbefreiung von Versicherungsumsätzen entschieden hat (siehe Urteil CPP, Randnrn. 35 und 36), den Grundsatz der Nicht-Lieferung nach Artikel 5 Absatz 8 der Sechsten Richtlinie nicht allein auf die Umsätze beschränken, die von Wirtschaftsteilnehmern getätigt werden, die nach nationalem Recht zur Ausübung der betreffenden Geschäftstätigkeit befugt sind.

51 Im Übrigen unterliegen nach dem Grundsatz der Steuerneutralität Geschäfte, die, obschon rechtswidrig, nicht Waren betreffen, deren Vermarktung wegen ihres Wesens oder ihrer besonderen Merkmale verboten ist, und die mit rechtmäßigen Geschäften in Wettbewerb treten können, den nach Gemeinschaftsrecht normalerweise geschuldeten Steuern (siehe zum Einschmuggeln von Ethylalkohol aus Drittländern in das gemeinschaftliche Zollgebiet Urteil Salumets u. a., Randnrn. 19, 20 und 23).

52 Dass die Ausübung wirtschaftlicher Tätigkeiten im betreffenden Mitgliedstaat einer besonderen Regelung über die Gewerbegenehmigung unterliegt, spielt dabei keine Rolle (siehe in diesem Sinne Urteil Salumets u. a., Randnr. 22).

53 Es ist nicht ausgeschlossen, dass ein Wirtschaftsteilnehmer, der eine wirtschaftliche Tätigkeit ausübt, für die er keine Gewerbegenehmigung besitzt, mit Wirtschaftsteilnehmern in Wettbewerb tritt, die die erforderliche Genehmigung besitzen.

54 Zum einen unterliegt daher die Übertragung eines Geschäftsbetriebs oder eines Unternehmensteils grundsätzlich auch dann der Mehrwertsteuer, wenn der Übernehmer nicht die Gewerbegenehmigung besitzt, die vom betreffenden Mitgliedstaat für die Ausübung der wirtschaftlichen Tätigkeit verlangt wird, die mit diesem Geschäftsbetrieb oder Unternehmensteil fortgeführt werden kann. Zum anderen kann diese Übertragung, wenn ein Mitgliedstaat von der Befugnis nach Artikel 5 Absatz 8 Satz 1 der Sechsten Richtlinie Gebrauch gemacht hat, nicht allein deshalb vom Grundsatz der Nicht-Lieferung ausgenommen werden, weil der Begünstigte keine solche Genehmigung besitzt.

55 Nach alledem ist auf die dritte Vorlagefrage zu antworten, dass ein Mitgliedstaat, der von der Befugnis nach Artikel 5 Absatz 8 Satz 1 der Sechsten Richtlinie Gebrauch gemacht hat, die Übertragung einer Vermögensmasse für Mehrwertsteuerzwecke nicht als Lieferung von Gegenständen zu behandeln, nach der genannten Bestimmung diesen Grundsatz der Nicht-Lieferung nicht auf die Fälle der Übertragung einer Vermögensmasse beschränken darf, in denen der Begünstigte eine Gewerbegenehmigung für die wirtschaftliche Tätigkeit besitzt, die mit dieser Vermögensmasse ausgeübt werden kann.

Kosten

56 Die Auslagen der Kommission, die Erklärungen vor dem Gerichtshof abgegeben hat, sind nicht erstattungsfähig. Für die Parteien des Ausgangsverfahrens ist das

Verfahren ein Zwischenstreit in dem bei dem vorlegenden Gericht anhängigen Rechtsstreit; die Kostenentscheidung ist daher Sache dieses Gerichts.

Aus diesen Gründen

hat

DER GERICHTSHOF (Fünfte Kammer)

auf die ihm vom Tribunal d'arrondissement Luxemburg mit Urteil vom 19. Dezember 2001 vorgelegten Fragen für Recht erkannt:

1. **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 in der Fassung der Richtlinie 95/7/EG des Rates vom 10. April 1995 zur Änderung der Richtlinie 77/388 und zur Einführung weiterer Vereinfachungsmaßnahmen im Bereich der Mehrwertsteuer — Geltungsbereich bestimmter Steuerbefreiungen und praktische Einzelheiten ihrer Durchführung ist dahin auszulegen, dass, wenn ein Mitgliedstaat von der Befugnis nach Artikel 5 Absatz 8 Satz 1 Gebrauch gemacht hat, die Übertragung einer Vermögensmasse für Mehrwertsteuerzwecke nicht als Lieferung von Gegenständen zu behandeln, dieser Grundsatz**

der Nicht-Lieferung — vorbehaltlich einer etwaigen Inanspruchnahme der Befugnis, seine Geltung unter den Umständen des Artikels 5 Absatz 8 Satz 2 zu beschränken — für jede Übertragung eines Geschäftsbetriebs oder eines selbständigen Unternehmensteils gilt, die jeweils materielle und gegebenenfalls immaterielle Bestandteile umfassen, die zusammen genommen ein Unternehmen oder einen Unternehmensteil bilden, mit dem eine selbständige wirtschaftliche Tätigkeit fortgeführt werden kann. Der durch die Übertragung Begünstigte muss jedoch beabsichtigen, den übertragenen Geschäftsbetrieb oder Unternehmensteil zu betreiben und nicht nur die betreffende Geschäftstätigkeit sofort abzuwickeln sowie gegebenenfalls den Warenbestand zu verkaufen.

2. Ein Mitgliedstaat, der von der Möglichkeit nach Artikel 5 Absatz 8 Satz 1 der Sechsten Richtlinie 77/388 in der Fassung der Richtlinie 95/7 Gebrauch gemacht hat, die Übertragung einer Vermögensmasse für Mehrwertsteuerzwecke nicht als Lieferung von Gegenständen zu behandeln, darf nach der genannten Bestimmung diesen Grundsatz der Nicht-Lieferung nicht auf die Fälle der Übertragung einer Vermögensmasse beschränken, in denen der Begünstigte eine Gewerbegenehmigung für die wirtschaftliche Tätigkeit besitzt, die mit dieser Vermögensmasse ausgeübt werden kann.

Jann Edward von Bahr

Verkündet in öffentlicher Sitzung in Luxemburg am 27. November 2003.

Der Kanzler

R. Grass

Der Präsident

V. Skouris