

Arrêt de la Cour
Rechtssache C-137/02

Finanzamt Offenbach am Main-Land
gegen
Faxworld Vorgründungsgesellschaft Peter Hünninghausen und Wolfgang Klein GbR

(Vorabentscheidungsersuchen des Bundesfinanzhofs)

«Vorabentscheidungsersuchen – Auslegung der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie – Recht auf Abzug der von einer Vorgründungsgesellschaft (Gesellschaft des bürgerlichen Rechts, deren Zweck darin besteht, die für die Tätigkeit einer zu gründenden Aktiengesellschaft erforderlichen Mittel vorzubereiten) entrichteten Vorsteuer – Entgeltliche Übertragung der Gesamtheit dieser Mittel auf die Aktiengesellschaft nach deren Gründung – Nicht der Mehrwertsteuer unterliegende Übertragung nach Ausübung der (in Artikel 5 Absatz 8 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie vorgesehenen) Wahl durch den betreffenden Mitgliedstaat»

Schlussanträge des Generalanwalts F. G. Jacobs vom 23. Oktober 2003 Urteil des Gerichtshofes (Fünfte Kammer) vom 29. April 2004

Leitsätze des Urteils

Steuerrecht – Harmonisierung – Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem – Vorsteuerabzug – Allein mit dem Ziel der Gründung einer Kapitalgesellschaft errichtete Gesellschaft des bürgerlichen Rechts – Übertragung ihres Gesamtvermögens an die Kapitalgesellschaft nach deren Gründung – Mitgliedstaat, in dem eine solche Übertragung nicht als Lieferung von Gegenständen gilt – Recht auf Vorsteuerabzug

(Richtlinie des Rates 77/388, Artikel 5 Absatz 8, 6 Absatz 5 und 17 Absatz 2) Eine allein mit dem Ziel der Gründung einer Kapitalgesellschaft errichtete Personengesellschaft ist zum Abzug der Vorsteuer für den Bezug von Dienstleistungen und Gegenständen berechtigt, wenn entsprechend ihrem Gesellschaftszweck ihr einziger Ausgangsumsatz die Übertragung der bezogenen Leistungen mittels eines Aktes gegen Entgelt an die Kapitalgesellschaft nach deren Gründung war und wenn, weil der betreffende Mitgliedstaat von der in den Artikeln 5 Absatz 8 und 6 Absatz 5 der Sechsten Richtlinie 77/388 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern in der Fassung der Richtlinie 95/7 vorgesehenen Möglichkeit Gebrauch gemacht hat, die Übertragung des Gesamtvermögens so behandelt wird, als ob keine Lieferung oder Dienstleistung vorliegt.

Obwohl diese Personengesellschaft nicht die Absicht hat, selbst steuerbare Umsätze auszuführen, da ihr einziger Gesellschaftszweck die Vorbereitung der Tätigkeit der Aktiengesellschaft ist, betrifft nämlich die Mehrwertsteuer, die sie abziehen will, gleichwohl Leistungen, die sie zur Durchführung von steuerbaren Umsätzen in Anspruch genommen hat, auch wenn es sich dabei nur um beabsichtigte Umsätze der Kapitalgesellschaft handelte.

(vgl. Randnrn. 41, 43 und Tenor)

URTEIL DES GERICHTSHOFES (Fünfte Kammer)

29. April 2004(1)

„Vorabentscheidungsersuchen – Auslegung der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie – Recht auf Abzug der von einer Vorgründungsgesellschaft (Gesellschaft des bürgerlichen Rechts, deren Zweck darin besteht, die für die Tätigkeit einer zu gründenden Aktiengesellschaft erforderlichen Mittel vorzubereiten) entrichteten Vorsteuer – Entgeltliche Übertragung der Gesamtheit dieser Mittel auf die Aktiengesellschaft nach deren Gründung – Nicht der Mehrwertsteuer unterliegende Übertragung nach Ausübung der (in Artikel 5 Absatz 8 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie vorgesehenen) Wahl durch den betreffenden Mitgliedstaat“

In der Rechtssache C-137/02

betreffend ein dem Gerichtshof nach Artikel 234 EG vom Bundesfinanzhof (Deutschland) in dem bei diesem anhängigen Rechtsstreit

Finanzamt Offenbach am Main-Land

gegen

Faxworld Vorgründungsgesellschaft Peter Hünninghausen und Wolfgang Klein GbR

vorgelegtes Ersuchen um Vorabentscheidung über die Auslegung von Artikel 17 Absatz 2 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 (ABl. L 102, S. 18)erlässt

DER GERICHTSHOF (Fünfte Kammer),

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

Generalanwalt: F. G. Jacobs,

Kanzler: M.-F. Contet, Hauptverwaltungsrätin,

unter Berücksichtigung der schriftlichen Erklärungen

– der Faxworld Vorgründungsgesellschaft Peter Hünninghausen und Wolfgang Klein GbR, vertreten durch die Rechtsanwälte R. W. Horn und A. Kowol,

– der deutschen Regierung, vertreten durch W.-D. Plessing und M. Lumma als Bevollmächtigte,

– der Kommission der Europäischen Gemeinschaften, vertreten durch E. Traversa und K. Gross als Bevollmächtigte im Beistand von Rechtsanwalt A. Böhlke,

nach Anhörung der mündlichen Ausführungen des Finanzamts Offenbach am Main-Land,

vertreten durch J. Aue als Bevollmächtigten, der Faxworld Vorgründungsgesellschaft Peter Hünninghausen und Wolfgang Klein GbR, vertreten durch Rechtsanwalt R. W. Horn, der

deutschen Regierung, vertreten durch M. Lumma, und der Kommission, vertreten durch K. Gross

im Beistand von Rechtsanwalt A. Böhlke, in der Sitzung vom 11. September 2003,

nach Anhörung der Schlussanträge des Generalanwalts in der Sitzung vom 23. Oktober 2003,

folgendes

Urteil

1 Der Bundesfinanzhof hat mit Beschluss vom 23. Januar 2002, beim Gerichtshof eingegangen am 12. April 2002, gemäß Artikel 234 EG eine Frage nach der Auslegung von Artikel 17 Absatz 1 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 (ABl. L 102, S. 18) (nachstehend: Sechste Richtlinie) zur Vorabentscheidung vorgelegt.

2 Diese Frage stellt sich in einem Rechtsstreit zwischen dem Finanzamt Offenbach am Main-Land (nachstehend: Finanzamt) und der Faxworld Vorgründungsgesellschaft Peter Hünninghausen und Wolfgang Klein GbR (nachstehend: Faxworld GbR) über die Weigerung des Finanzamts, der Faxworld GbR den Abzug der Mehrwertsteuer auf an sie erbrachte Umsätze zu gestatten.

3 Gegenstand der Frage ist im Wesentlichen, ob eine Vorgründungsgesellschaft, d. h. eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts, deren Zweck darin besteht, die für die Tätigkeit einer zu gründenden Aktiengesellschaft erforderlichen Mittel vorzubereiten, zum Abzug der Vorsteuer berechtigt ist, wenn entsprechend ihrem Gesellschaftszweck ihr einziger Ausgangsumsatz die Übertragung ihres Gesamtvermögens an die Aktiengesellschaft nach deren Gründung ist. Die Frage setzt voraus, dass der betreffende Mitgliedstaat von der in den Artikeln 5 Absatz 8 und 6 Absatz 5 der Sechsten Richtlinie vorgesehenen Möglichkeit Gebrauch gemacht hat, die Übertragung des Gesamtvermögens oder eines Teilvermögens so zu behandeln, als ob keine Lieferung von Gegenständen oder keine Dienstleistung vorliegt, und den Begünstigten der Übertragung als Rechtsnachfolger des Übertragenden anzusehen.

Rechtlicher Rahmen

Gemeinschaftsrechtliche Regelung

4 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.

5 Artikel 4 Absätze 1 und 2 der Sechsten Richtlinie sieht Folgendes vor:

„(1) Als Steuerpflichtiger gilt, wer eine der in Absatz 2 genannten wirtschaftlichen Tätigkeiten selbständig und unabhängig von ihrem Ort ausübt, gleichgültig zu welchem Zweck und mit welchem Ergebnis.

(2) Die in Absatz 1 genannten wirtschaftlichen Tätigkeiten sind alle Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden einschließlich der Tätigkeiten der Urproduzenten, der Landwirte sowie der freien Berufe und der diesen gleichgestellten Berufe. Als wirtschaftliche Tätigkeit gilt auch eine Leistung, die die Nutzung von körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen umfasst.“

6 Zu den Lieferungen von Gegenständen sieht Artikel 5 Absatz 8 der Sechsten Richtlinie Folgendes vor:

„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.“

7 Gemäß Artikel 6 Absatz 5 der Sechsten Richtlinie gilt Artikel 5 Absatz 8 unter den gleichen Voraussetzungen für Dienstleistungen.

8 Zum Abzugsrecht bestimmt Artikel 17 Absätze 1 und 2 der Sechsten Richtlinie:

„(1) Das Recht auf Vorsteuerabzug entsteht, wenn der Anspruch auf die abziehbare Steuer entsteht.

(2) 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,

...“

Nationale Regelung

9 Die einschlägigen Vorschriften der Sechsten Richtlinie wurden durch das Umsatzsteuergesetz 1993 (BGBl. 1993 I, S. 565, nachstehend: UStG 1993) in deutsches Recht umgesetzt. § 1 Absatz 1 UStG 1993 in seiner im Streitjahr 1996 anwendbaren Fassung sieht als allgemeinen Grundsatz vor, dass die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt, der Umsatzsteuer unterliegen.

10 Da die Bundesrepublik Deutschland jedoch von der in den Artikeln 5 Absatz 8 und 6 Absatz 5 der Sechsten Richtlinie den Mitgliedstaaten vorgesehenen Möglichkeit Gebrauch gemacht hat, sieht § 1 Absatz 1a UStG 1993 vor:

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

Ausgangsrechtsstreit und Vorlagefrage

11 Die Faxworld GbR ist eine am 1. Oktober 1996 gegründete (Personen?) Gesellschaft bürgerlichen Rechts, deren einziger Gesellschaftszweck es war, die Gründung der Faxworld Telefonmarketing AG (nachstehend: Faxworld AG) vorzubereiten.

12 Nach den Ausführungen des vorlegenden Gerichts kann der Errichtung einer Aktiengesellschaft – wie im vorliegenden Fall geschehen – eine Vorgründungsgesellschaft vorangehen. Diese beruht auf einem Vorvertrag der Gesellschaftsgründer mit dem Ziel, zur Gründung der Aktiengesellschaft zusammenzuwirken. Wenn die Aktiengesellschaft gegründet ist und die von der Vorgründungsgesellschaft erworbenen Vermögensgegenstände sowie ihre Rechte und Pflichten übernehmen will, müssen diese, da sie nicht ohne weiteres auf sie übergehen, durch besonderes Rechtsgeschäft auf sie übertragen werden.

13 Die Faxworld GbR mietete als Vorgründungsgesellschaft Büroräume an, erwarb Anlagegüter und ließ in den Büroräumen Einbauten durchführen. Außerdem versandte sie Informationsschreiben und betrieb Werbung für die noch zu gründende Gesellschaft. Nach Gründung der Faxworld AG mit notarieller Urkunde vom 28. November 1996 stellte die Faxworld GbR ihre Tätigkeit ein und veräußerte ihre gesamten zuvor erworbenen Gegenstände zum Buchwert von knapp 90 000 DM an die Faxworld AG. Diese konnte also ohne weiteres Zutun ihre unternehmerische Tätigkeit in den von Faxworld GbR angemieteten und für ihre Bedürfnisse eingerichteten Büroräumen aufnehmen.

14 Entsprechend ihrem einzigen Gesellschaftszweck führte die Faxworld GbR demnach mit Ausnahme der Übertragung der von ihr erworbenen Gegenstände auf die Faxworld AG keine Ausgangsumsätze aus.

15 Für das Streitjahr 1996 behandelte die Faxworld GbR diese Übertragung als nicht steuerbare Geschäftsveräußerung nach § 1 Absatz 1a UStG 1993. Das Finanzamt verwehrte der Faxworld GbR für dieses Streitjahr die Geltendmachung der auf ihre Eingangsumsätze angefallenen Mehrwertsteuer in Höhe von knapp 13 000 DM als Vorsteuer. Zur Begründung

fürte es im Bescheid vom 5. Januar 1998 an, dass die Faxworld GbR nicht als Unternehmerin im Sinne von § 2 UStG 1993 anzusehen sei, da ihr einziger beabsichtigter Ausgangsumsatz die Geschäftsveräußerung an die zu gründende Gesellschaft gewesen sei, die nach § 1 Absatz 1a UStG 1993 nicht als steuerbare Lieferung angesehen werden könne.

16 Dagegen gab das Finanzgericht der Klage der Faxworld GbR gegen den Bescheid des Finanzamts mit der Begründung statt, dass sie ein Unternehmen und deshalb vorsteuerabzugsberechtigt sei. Der Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer gebiete die Berücksichtigung der Vorsteuer, auch wenn die Faxworld GbR als Vorgründungsgesellschaft zu keiner Zeit beabsichtigt habe, die bezogenen Leistungen selbst zur Ausführung besteufter Umsätze zu verwenden.

17 Gegen dieses Urteil legte das Finanzamt Revision an den Bundesfinanzhof ein und führte aus, der Faxworld GbR stehe kein Vorsteuerabzug zu, weil sie nicht Unternehmerin sei, da sie zu keiner Zeit beabsichtigt habe, selbst besteuerte Leistungen zu erbringen, und weil ihr die Tätigkeit der Faxworld AG nicht zugerechnet werden dürfe.

18 Der Bundesfinanzhof, der dazu neigt, der Faxworld GbR das Recht auf Vorsteuerabzug zu gewähren, ist erstens der Auffassung, dass es sich bei den von der Faxworld GbR im Zusammenhang mit der beabsichtigten Gründung der Kapitalgesellschaft bezogenen Leistungen um Kosten handle, die ihrer Art nach als Bestandteil der gesamten Tätigkeit eines Unternehmens anzusehen seien (Urteil vom 22. Februar 2001 in der Rechtssache C?408/98, Abbey National, Slg. 2001, I?1361, Randnrn. 35 und 36).

19 Zweitens liege es nahe, die Eingangsleistungen der Faxworld GbR den beabsichtigten Umsätzen der Faxworld AG zuzuordnen, wenn die Übertragung aller ihrer Aktiva auf die Faxworld AG, die ihr einziger Ausgangsumsatz gewesen sei, als „Übertragung eines Gesamtvermögens“ im Sinne von Artikel 5 Absatz 8 der Sechsten Richtlinie und nicht als beststeuerter Umsatz im Sinne von Artikel 17 Absatz 2 der Sechsten Richtlinie anzusehen sei.

20 Nach dem Urteil Abbey National könne allerdings ein Steuerpflichtiger die Mehrwertsteuer nur für Eingangsleistungen abziehen, die er für Zwecke seiner eigenen besteuerten Umsätze verwende, weshalb die Berücksichtigung der Umsätze des Begünstigten der Übertragung wohl unzulässig sei. Doch sei in der vorliegenden Rechtssache die rechtliche Zäsur zwischen der Faxworld GbR einerseits und der Faxworld AG andererseits allein durch die Besonderheiten des deutschen Zivilrechts bei Gründung einer Kapitalgesellschaft bedingt. Im Übrigen verbiete es der im Mehrwertsteuersystem maßgebliche Grundsatz der steuerlichen Neutralität, dass Wirtschaftsteilnehmer, die gleiche Umsätze bewirkten, bei deren Besteuerung unterschiedlich behandelt würden. Die Besonderheiten des deutschen Zivilrechts bei der Gründung einer Kapitalgesellschaft könnten nicht dazu führen, den Vorsteuerabzug in der Vorbereitungsphase zu versagen (Urteil vom 7. September 1999 in der Rechtssache C?216/97, Gregg, Slg. 1999, I?4947, Randnr. 20).

21 Angesichts dieser Erwägungen hat der Bundesfinanzhof das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof folgende Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt:

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

22 Der Bundesfinanzhof führt aus, für den Fall, dass der Gerichtshof diese Frage verneine, ergebe sich die Zusatzfrage, ob die Kapitalgesellschaft – im Streitfall die Faxworld AG – zum Vorsteuerabzug hinsichtlich der an die Vorgründungsgesellschaft – hier die Faxworld GbR – erbrachten Leistungen befugt sei, selbst wenn die Kapitalgesellschaft zum Zeitpunkt

der Leistungserbringung noch nicht gegründet gewesen sei.

Zur Vorlagefrage

23 Der Bundesfinanzhof möchte mit seiner Frage im Wesentlichen wissen, ob nach der Sechsten Richtlinie eine allein mit dem Ziel der Gründung einer Kapitalgesellschaft errichtete Personengesellschaft zum Abzug der von ihr entrichteten Mehrwertsteuer befugt ist, wenn ihr einziger Ausgangsumsatz die Übertragung ihres Gesamtvermögens an die Aktiengesellschaft nach deren Gründung ist und wenn, da der betreffende Mitgliedstaat von der in den Artikeln 5 Absatz 8 und 6 Absatz 5 der Sechsten Richtlinie vorgesehenen Möglichkeit Gebrauch gemacht hat, diese Übertragung so behandelt wird, als ob keine Lieferung oder Dienstleistung vorliegt.

24 Zum Abzugsrecht sieht Artikel 17 Absatz 2 der Sechsten Richtlinie vor, dass der Steuerpflichtige befugt ist, von der von ihm geschuldeten Steuer die geschuldete oder entrichtete Mehrwertsteuer für Gegenstände und Dienstleistungen, die ihm von einem anderen Steuerpflichtigen geliefert wurden oder geliefert werden bzw. erbracht wurden oder erbracht werden, abzuziehen, „[s]oweit die Gegenstände und Dienstleistungen für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden“. Nach dem Wortlaut dieser Bestimmung setzt das Abzugsrecht also voraus, dass der Betreffende „Steuerpflichtiger“ im Sinne der Sechsten Richtlinie ist und dass die fraglichen Gegenstände und Dienstleistungen für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet worden sind.

Zur Eigenschaft der Faxworld GbR als Steuerpflichtiger

25 Was die Eigenschaft der Faxworld GbR als Steuerpflichtiger angeht, so gilt nach Artikel 4 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie als Steuerpflichtiger, wer eine der in Absatz 2 genannten wirtschaftlichen Tätigkeiten selbständig und unabhängig von ihrem Ort ausübt, gleichgültig zu welchem Zweck und mit welchem Ergebnis. Nach dem genannten Absatz 2 sind die in Absatz 1 genannten wirtschaftlichen Tätigkeiten alle Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden.

26 Nur nach Auffassung der deutschen Regierung ist Faxworld GbR nicht Steuerpflichtiger im Sinne der Sechsten Richtlinie, weil sie keine wirtschaftlichen Tätigkeiten ausgeübt habe. Sie stützt dies zum einen darauf, dass sämtliche Eingangsaktivitäten der Faxworld GbR lediglich zur Vorbereitung der wirtschaftlichen Tätigkeit eines noch zu gründenden anderen Rechtsträgers, nämlich der Faxworld AG, gedient hätten. Zum anderen sei die Veräußerung der Gegenstände der Faxworld GbR an die Faxworld AG, die die einzige Ausgangstätigkeit der Faxworld GbR sei, eine Geschäftsveräußerung, die gemäß Artikel 5 Absatz 8 der Sechsten Richtlinie nicht steuerbar sei.

27 Diesem Vorbringen ist nicht zu folgen. Erstens ist daran zu erinnern, dass Artikel 4 der Sechsten Richtlinie der Mehrwertsteuer einen sehr weiten Anwendungsbereich zuweist, der sämtliche Stadien der Erzeugung, des Handels und der Erbringung von Dienstleistungen umfasst (vgl. Urteile des Gerichtshofes vom 26. März 1987 in der Rechtssache 235/85, Kommission/Niederlande, Slg. 1987, 1471, Randnr. 7, vom 15. Juni 1989 in der Rechtssache 348/87, Stichting Uitvoering Financiële Acties, Slg. 1989, 1737, Randnr. 10, und vom 4. Dezember 1990 in der Rechtssache C?186/89, van Tiem, Slg. 1990, I?4363, Randnr. 17).

28 Erwirbt eine Person Gegenstände für Zwecke einer wirtschaftlichen Tätigkeit im Sinne von Artikel 4 der Sechsten Richtlinie, so tut sie dies nach ständiger Rechtsprechung als Steuerpflichtiger (Urteile vom 11. Juli 1991 in der Rechtssache C?97/90, Lennartz, Slg. 1991, I?3795, Randnr. 14, vom 21. März 2000 in den Rechtssachen C?110/98 bis C?147/98, Gabalfrisa u. a., Slg. 2000, I?1577, Randnr. 47, und vom 8. Juni 2000 in der Rechtssache C?400/98, Breitsohl, Slg. 2000, I?4321, Randnr. 34); dies gilt auch dann, wenn die Gegenstände nicht sofort für diese wirtschaftliche Tätigkeit verwendet werden (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 14. Februar 1985 in der Rechtssache 268/83, Rompelman, Slg. 1985, 655, Randnr. 22). Entgegen dem Vorbringen der deutschen Regierung hängt die Geltung dieser Feststellungen nicht von der Identität des Unternehmers ab, der die fragliche wirtschaftliche Tätigkeit ausübt.

29 Zweitens geht das Argument der deutschen Regierung fehl, da die Bundesrepublik Deutschland von der in Artikel 5 Absatz 8 der Sechsten vorgesehenen Möglichkeit Gebrauch gemacht habe, sei der einzige Ausgangsumsatz der Faxworld GbR dem Anwendungsbereich des Artikels 4 der Sechsten Richtlinie entzogen. Gemäß dem Zweck der Sechsten Richtlinie, die u. a. darauf abzielt, das gemeinsame Mehrwertsteuersystem auf einen einheitlichen Begriff des „Steuerpflichtigen“ zu stützen, muss diese Eigenschaft ausschließlich aufgrund der in Artikel 4 der Sechsten Richtlinie genannten Kriterien beurteilt werden (Urteil van Tiem, Randnr. 25). Hieraus folgt, dass der Anwendungsbereich von Artikel 4 der Sechsten Richtlinie nicht dadurch geändert werden kann, dass ein Mitgliedstaat von der durch Artikel 5 Absatz 8 dieser Richtlinie vorgesehenen Möglichkeit, die Übertragung des Gesamtvermögens oder eines Teilvermögens so zu behandeln, als ob keine Lieferung von Gegenständen vorliegt, Gebrauch gemacht hat oder nicht (vgl. in Bezug auf die von einem Mitgliedstaat ausgeübte Möglichkeit nach Artikel 5 Absatz 3 der Sechsten Richtlinie: Urteil van Tiem, Randnr. 26).

30 Folglich ist eine Gesellschaft wie die Faxworld GbR ein Steuerpflichtiger im Sinne der Sechsten Richtlinie.

Zum Vorliegen von besteuerten Umsätzen im Sinne von Artikel 17 Absatz 2 der Sechsten Richtlinie

31 Wie oben in Randnummer 24 festgestellt, sieht Artikel 17 Absatz 2 der Sechsten Richtlinie vor, dass ein Steuerpflichtiger befugt ist, die Mehrwertsteuer für Gegenstände und Dienstleistungen, die „für Zwecke seiner besteuerten Umsätze“ verwendet werden, abzuziehen. Zum Vorliegen beststeuerter Umsätze eines Steuerpflichtigen sieht Artikel 2 Nummer 1 der Sechsten Richtlinie als allgemeinen Grundsatz vor, dass Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Inland gegen Entgelt ausführt, der Mehrwertsteuer unterliegen.

32 Hat jedoch ein Mitgliedstaat von der in den Artikeln 5 Absatz 8 und 6 Absatz 5 der Sechsten Richtlinie vorgesehenen Möglichkeit Gebrauch gemacht, so wird die Übertragung des Gesamtvermögens oder eines Teilvermögens so behandelt, als ob keine Lieferung von Gegenständen oder keine Dienstleistung vorliegt.

33 Was die Faxworld GbR angeht, so war ihr einziger Ausgangsumsatz die Übertragung ihres Gesamtvermögens; da die Bundesrepublik Deutschland von der in den Artikeln 5 Absatz 8 und 6 Absatz 5 der Sechsten Richtlinie vorgesehenen Möglichkeit Gebrauch gemacht hat, hat die Faxworld GbR demnach selbst keine besteuerten Umsätze im Sinne von Artikel 17 Absatz 2 der Sechsten Richtlinie ausgeführt.

34 Die Faxworld GbR trägt hierzu vor, sie selbst und die Faxworld AG seien als wirtschaftliche Einheit anzusehen. Da die von ihr bezogenen Gegenstände und Leistungen zur Verwendung für die Zwecke der besteuerten Umsätze der Faxworld AG bestimmt gewesen seien, sei sie, die Faxworld GbR, zum Vorsteuerabzug berechtigt. Zudem bestehe nach dem Urteil Breitsohl das Recht auf Abzug der entrichteten Mehrwertsteuer für Gegenstände und Dienstleistungen, die im Hinblick auf die Ausübung geplanter wirtschaftlicher Tätigkeiten bezogen worden seien, selbst dann fort, wenn der Steuerverwaltung bereits bei der erstmaligen Festsetzung der Steuer bekannt gewesen sei, dass die beabsichtigte wirtschaftliche Tätigkeit, die zu steuerbaren Umsätzen führen sollte, nicht ausgeübt werde. Diese Regel gelte erst recht, wenn wie im vorliegenden Fall die wirtschaftliche Tätigkeit ausgeübt worden sei.

35 Nach Auffassung der deutschen Regierung stünde der Vorsteuerabzug aus den Eingangsumsätzen der Faxworld GbR selbst dann nicht zu, wenn sie entgegen ihrem Vortrag als Steuerpflichtiger im Sinne der Sechsten Richtlinie angesehen werde. Dem Urteil Abbey National zufolge sei, sofern der betreffende Mitgliedstaat von der in Artikel 5 Absatz 8 der Sechsten Richtlinie vorgesehenen Möglichkeit Gebrauch gemacht habe, der Vorsteuerabzug bei einer Geschäftsveräußerung im Ganzen nur dann möglich, wenn die Eingangsumsätze zu den allgemeinen Kosten des Unternehmers gehörten. Im Ausgangsrechtsstreit sei jedoch die Veräußerung ihres Vermögens an die Faxworld AG der einzige Ausgangsumsatz der Faxworld GbR gewesen, so dass diese das Abzugsrecht nach

Artikel 17 der Sechsten Richtlinie nicht geltend machen könne.

36 Die Kommission bestreitet zwar nicht die Eigenschaft der Faxworld GbR als Steuerpflichtiger, teilt aber die Auffassung der deutschen Regierung zum Abzugsrecht der Faxworld GbR. Sie verweist auf Randnummer 28 des Urteils Abbey National, wonach das Recht auf Vorsteuerabzug voraussetze, dass die für den Bezug der Eingangsleistungen getätigten Aufwendungen zu den Kostenelementen der besteuerten Umsätze gehörten, und trägt vor, das Recht auf Vorsteuerabzug bestehe nur bei Vorliegen von steuerbaren Umsätzen, die die Faxworld GbR aber zu keiner Zeit habe ausführen wollen.

37 Zunächst ist festzustellen, dass der Unternehmer durch die Regelung über den Vorsteuerabzug vollständig von der im Rahmen seiner wirtschaftlichen Tätigkeit geschuldeten oder entrichteten Mehrwertsteuer entlastet werden soll. Das gemeinsame Mehrwertsteuersystem gewährleistet daher die Neutralität hinsichtlich der steuerlichen Belastung aller wirtschaftlichen Tätigkeiten unabhängig von ihrem Zweck und ihrem Ergebnis, sofern diese Tätigkeiten selbst der Mehrwertsteuer unterliegen (vgl. Urteile Rompelman, Randnr. 19, vom 15. Januar 1998 in der Rechtssache C-37/95, Ghent Coal Terminal, Slg. 1998, I-1, Randnr. 15, Gabalfrisa u. a., Randnr. 44, vom 8. Juni 2000 in der Rechtssache C-98/98, Midland Bank, Slg. 2000, I-4177, Randnr. 19, und Abbey National, Randnr. 24). Angesichts der Allgemeinheit dieses Rechts sind Ausnahmen nur in den von der Richtlinie ausdrücklich vorgesehenen Fällen zulässig (vgl. in diesem Sinne Urteil Ghent Coal Terminal, Randnr. 16).

38 In der dem Urteil Abbey National zugrunde liegenden Rechtssache wollte der betreffende Steuerpflichtige nach einer Geschäftsveräußerung das Vorsteuerabzugsrecht für Dienstleistungen geltend machen, die er zur Durchführung dieser Veräußerung bezogen hatte, wobei die Veräußerung kein beststeuerter Umsatz war, da der betreffende Mitgliedstaat von der Möglichkeit des Artikels 5 Absatz 8 Gebrauch gemacht hatte.

39 Unter grundsätzlicher Bejahung des Vorsteuerabzugsrechts des Steuerpflichtigen wurde festgestellt, dass die Kosten der fraglichen Dienstleistungen zu den allgemeinen Kosten des Steuerpflichtigen gehören und dass selbst im Fall der Übertragung eines Gesamtvermögens, in dem der Steuerpflichtige nach der Inanspruchnahme der fraglichen Dienstleistungen keine Umsätze mehr tätigt, die Kosten für diese Dienstleistungen als Bestandteil der gesamten wirtschaftlichen Tätigkeit des Unternehmens vor der Übertragung anzusehen sind. Andernfalls würde zwischen Ausgaben für die Zwecke eines Unternehmens vor der tatsächlichen Aufnahme seiner Tätigkeit sowie während dieser Tätigkeit und Ausgaben zum Zweck der Beendigung dieser Tätigkeit willkürlich unterschieden (Urteil Abbey National, Randnr. 35).

40 Diese Auslegung hätte es ermöglicht, den Steuerpflichtigen von der im Rahmen seiner wirtschaftlichen Tätigkeit gezahlten Mehrwertsteuer zu entlasten. Daher wurde das zusätzliche Vorbringen des Steuerpflichtigen, er müsse die besteuerten Umsätze des Begünstigten geltend machen können, um in voller Höhe die Vorsteuer auf diese Dienstleistungen abzuziehen, zurückgewiesen (Urteil Abbey National, Randnrn. 31 und 32).

41 Anders als im Sachverhalt der dem Urteil Abbey National zugrunde liegenden Rechtssache hatte jedoch der Steuerpflichtige im Ausgangsstreit, die Faxworld GbR, als Vorgründungsgesellschaft nicht einmal die Absicht, selbst steuerbare Umsätze auszuführen, denn ihr einziger Gesellschaftszweck war die Vorbereitung der Tätigkeit der Aktiengesellschaft. Dennoch betrifft die Mehrwertsteuer, die die Faxworld GbR abziehen will, Leistungen, die sie zur Durchführung von steuerbaren Umsätzen in Anspruch genommen hatte, auch wenn es sich dabei nur um beabsichtigte Umsätze der Faxworld AG handelte.

42 Unter diesen spezifischen Umständen und um die Neutralität der Steuerlast zu gewährleisten, sollte, sofern ein Mitgliedstaat von der in den Artikeln 5 Absatz 8 und 6 Absatz 5 der Sechsten Richtlinie vorgesehenen Möglichkeit Gebrauch gemacht hat, aufgrund dessen, dass nach diesen Bestimmungen „der Begünstigte der Übertragung als Rechtsnachfolger des Übertragenden angesehen wird“, eine Vorgründungsgesellschaft als Übertragender die besteuerten Umsätze des Begünstigten der Übertragung, nämlich der

Aktiengesellschaft, berücksichtigen können, um die Vorsteuer auf die Eingangsleistungen, die sie für die Zwecke der besteuerten Umsätze des Begünstigten der Übertragung in Anspruch genommen hat, abzuziehen.

43 Folglich ist auf die Frage des Bundesfinanzhofs zu antworten, dass eine allein mit dem Ziel der Gründung einer Kapitalgesellschaft errichtete Personengesellschaft zum Abzug der Vorsteuer für den Bezug von Dienstleistungen und Gegenständen berechtigt ist, wenn entsprechend ihrem Gesellschaftszweck ihr einziger Ausgangsumsatz die Übertragung der bezogenen Leistungen mittels eines Aktes gegen Entgelt an die Kapitalgesellschaft nach deren Gründung war und wenn, weil der betreffende Mitgliedstaat von der in den Artikeln 5 Absatz 8 und 6 Absatz 5 der Sechsten Richtlinie vorgesehenen Möglichkeit Gebrauch gemacht hat, die Übertragung des Gesamtvermögens so behandelt wird, als ob keine Lieferung oder Dienstleistung vorliegt.

Kosten

44 Die Auslagen der deutschen Regierung und der Kommission, die Erklärungen vor dem Gerichtshof abgegeben haben, 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

DER GERICHTSHOF (Fünfte Kammer)

auf die ihm vom Bundesfinanzhof mit Entscheidung vom 23. Januar 2002 vorgelegten Fragen für Recht erkannt:

Eine allein mit dem Ziel der Gründung einer Kapitalgesellschaft errichtete Personengesellschaft ist zum Abzug der Vorsteuer für den Bezug von Dienstleistungen und Gegenständen berechtigt, wenn entsprechend ihrem Gesellschaftszweck ihr einziger Ausgangsumsatz die Übertragung der bezogenen Leistungen mittels eines Aktes gegen Entgelt an die Kapitalgesellschaft nach deren Gründung war und wenn, weil der betreffende Mitgliedstaat von der in den Artikeln 5 Absatz 8 und 6 Absatz 5 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 vorgesehenen Möglichkeit Gebrauch gemacht hat, die Übertragung des Gesamtvermögens so behandelt wird, als ob keine Lieferung oder Dienstleistung vorliegt.

Jann

Rosas

von Bahr

Verkündet in öffentlicher Sitzung in Luxemburg am 29. April 2004.

Der Kanzler

Der Präsident

R. Grass

V. Skouris