

URTEIL DES GERICHTSHOFES (Fünfte Kammer)

6. Februar 2003 *

In der Rechtssache C-185/01

betreffend ein dem Gerichtshof nach Artikel 234 EG vom deutschen Bundesfinanzhof in dem bei diesem anhängigen Rechtsstreit

Auto Lease Holland BV

gegen

Bundesamt für Finanzen

vorgelegtes Ersuchen um Vorabentscheidung über die Auslegung 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)

* Verfahrenssprache: Deutsch.

erlässt

DER GERICHTSHOF (Fünfte Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten M. Wathelet sowie der Richter C. W. A. Timmermans, P. Jann, S. von Bahr und A. Rosas (Berichterstatter),

Generalanwalt: P. Léger
Kanzler: R. Grass

unter Berücksichtigung der schriftlichen Erklärungen

- 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,

aufgrund des Berichts des Berichterstatters,

nach Anhörung der Schlussanträge des Generalanwalts in der Sitzung vom 19. September 2002,

folgendes

Urteil

- 1 Der Bundesfinanzhof hat mit Beschluss vom 22. Februar 2001, beim Gerichtshof eingegangen am 30. April 2001, gemäß Artikel 234 EG eine Frage nach der Auslegung 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, nachstehend: Sechste Richtlinie) zur Vorabentscheidung vorgelegt.

- 2 Diese Frage stellt sich in einem Rechtsstreit zwischen der Auto Lease Holland BV (nachstehend: Klägerin) und dem Bundesamt für Finanzen (nachstehend: Bundesamt) über den Anspruch der Klägerin auf Erstattung der Mehrwertsteuer auf in ihrem Namen und für ihre Rechnung von deutschen Unternehmen an die Leasingnehmer von Kraftfahrzeugen gelieferten Kraftstoff.

Rechtlicher Rahmen

Gemeinschaftsrecht

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

- 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“. Nach Artikel 6 Absatz 1 gilt „[a]ls Dienstleistung... jede Leistung, die keine Lieferung eines Gegenstands im Sinne des Artikels 5 ist“.

- 5 Die Artikel 8 und 9 der Sechsten Richtlinie betreffen den Ort des steuerbaren Umsatzes. Nach Artikel 8 Absatz 1 Buchstabe b, der die Lieferung von Gegenständen betrifft, gilt für den Fall, dass der Gegenstand nicht versandt oder befördert wird, als Ort der Lieferung der Ort, an dem sich der Gegenstand zum Zeitpunkt der Lieferung befindet. Nach Artikel 9 Absatz 1 gilt als Ort einer Dienstleistung der Ort, an dem der Dienstleistende den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine feste Niederlassung hat, von wo aus die Dienstleistung erbracht wird.

- 6 Nach Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie ist die Besteuerungsgrundlage im Inland bei Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die nicht unter den Buchstaben b bis d genannt sind, „alles, was den Wert der Gegenleistung bildet, die der Lieferer oder Dienstleistende für diese Umsätze vom Abnehmer oder Dienstleistungsempfänger oder von einem Dritten erhält oder erhalten soll ...“

- 7 Unter der Überschrift „Entstehung und Umfang des Rechts auf Vorsteuerabzug“ bestimmt Artikel 17 Absätze 2 und 3 der Sechsten Richtlinie:

„(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 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,

...

(3) Die Mitgliedstaaten gewähren jedem Steuerpflichtigen darüber hinaus den Abzug oder die Erstattung der in Absatz 2 genannten Mehrwertsteuer, soweit die Gegenstände und Dienstleistungen verwendet werden für Zwecke:

- a) seiner Umsätze, die sich aus den im Ausland ausgeübten wirtschaftlichen Tätigkeiten im Sinne des Artikels 4 Absatz 2 ergeben, für die das Recht auf Vorsteuerabzug bestünde, wenn diese Umsätze im Inland bewirkt worden wären;

...“

- 8 Die Durchführungsbestimmungen zu den in Artikel 17 Absatz 3 der Sechsten Richtlinie vorgesehenen Erstattungen sind in der Achten Richtlinie 79/1072/EWG des Rates vom 6. Dezember 1979 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Verfahren zur Erstattung der Mehrwertsteuer an nicht im Inland ansässige Steuerpflichtige (ABl. L 331, S. 11) festgelegt. Danach kann jeder in einem Mitgliedstaat ansässige Steuerpflichtige, der für die ihm in einem anderen Mitgliedstaat erbrachten Dienstleistungen oder gelieferten Gegenstände Mehrwertsteuer entrichtet hat, von diesem Staat die Erstattung der Mehrwertsteuer verlangen, sofern er in diesem Mitgliedstaat keine Gegenstände geliefert und keine Dienstleistungen erbracht hat.

Nationales Recht

- 9 Die auf den Sachverhalt des Ausgangsverfahrens anwendbaren Bestimmungen sind das Umsatzsteuergesetz 1980 und die Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung 1980. Letztere sieht ein Verfahren zur Vergütung der Umsatzsteuer an nicht im Inland ansässige Steuerpflichtige vor.

Ausgangsverfahren und Vorlagefrage

- 10 Die Klägerin ist ein Leasingunternehmen mit Sitz in den Niederlanden, das an seine Kunden Kraftfahrzeuge verleast. Für die Bereitstellung des Fahrzeugs zahlt der Leasingnehmer an die Klägerin monatliche Raten gemäß dem Leasingvertrag.
- 11 Daneben bietet die Klägerin dem Leasingnehmer an, mit ihr eine Übereinkunft über Kraftstoffverwaltung zu treffen. Er hat dann das Recht, im Namen und für Rechnung der Klägerin Kraftstoff zu tanken und vereinzelt Ölprodukte zu kaufen. Zu diesem Zweck erhält er einen so genannten „ALH-Pass“ sowie eine Tankkreditkarte des deutschen Kreditkartenunternehmens DKV. Die Karte nennt die Klägerin als Kundin des DKV. Der DKV rechnet regelmäßig mit der Klägerin ab, wobei die einzelnen Kraftstofflieferungen nach Fahrzeugen getrennt aufgeführt werden.

- 12 Die Leasingnehmer zahlen ihrerseits an die Klägerin monatlich vorab ein Zwölftel ihrer voraussichtlichen jährlichen Kraftstoffkosten. Am Jahresende wird nach dem tatsächlichen Verbrauch abgerechnet. Hinzu kommt eine Gebühr für die Kraftstoffverwaltung.

- 13 Aus dem Vorlagebeschluss geht hervor, dass die Klägerin die gesamten Leasingleistungen „einschließlich der Kraftstoffkosten“ in den Niederlanden versteuert.

- 14 Soweit den Kraftstoffkosten Lieferungen deutscher Unternehmen zugrunde lagen, beantragte die Klägerin die Vergütung der von den deutschen Behörden auf die Kraftstofflieferungen in den Jahren 1989 bis 1993 erhobenen Umsatzsteuer.

- 15 Das Bundesamt entsprach den Anträgen für die Jahre 1989 bis 1991 zunächst, änderte dann aber die Bescheide, indem es die Vergütung auf 0 DM festsetzte und die zuvor erstatteten Beträge zurückforderte. Die Anträge für die Jahre 1992 und 1993 lehnte das Bundesamt von Anfang an ab. Die Vorsteuern seien nicht für die Klägerin, sondern für den jeweiligen Leasingnehmer entrichtet worden.

- 16 Die Einsprüche der Klägerin gegen diese Bescheide und die Klage beim Finanzgericht Köln (Deutschland) hatten keinen Erfolg.

- 17 Die Klägerin legte gegen das Urteil des Finanzgerichts Köln Revision an den Bundesfinanzhof ein. Dieser hob das Urteil auf und verwies die Sache an das Finanzgericht zurück. Nach Auffassung des Bundesfinanzhofs hätte das Finanzgericht nicht offen lassen dürfen, ob der Kraftstoff von den Mineralölgesellschaften unmittelbar an die Leasingnehmer oder zunächst an die Klägerin geliefert worden sei. Im letztgenannten Fall sei nämlich zweifelhaft, ob der Kraftstoff von der Klägerin im Inland, wo er gekauft worden sei, an die Leasingnehmer weitergeliefert worden sei oder ob die Klägerin eine in den Niederlanden zu versteuernde einheitliche sonstige Leistung erbracht habe, die auch die Kraftstoffverwaltung einschlieÙe. Diese Zweifelsfrage sei aber erst nach weiterer Sachverhaltsaufklärung dem Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften zur Vorabentscheidung vorzulegen.

- 18 Das Finanzgericht hat daraufhin im zweiten Rechtsgang Kraftstofflieferungen der Mineralölgesellschaften an die Klägerin verneint. Es handele sich vielmehr um Kraftstofflieferungen der Mineralölgesellschaften an die Leasingnehmer im Mitgliedstaat der Mehrwertsteuererhebung. Die Klage wurde folglich abgewiesen.

- 19 Gegen dieses Urteil wendet sich die Klägerin mit der Revision an den Bundesfinanzhof. Sie beantragt, ihr unter Aufhebung der Vorentscheidung die ursprünglich gewährte Umsatzsteuervergütung zu belassen und das Bundesamt zu verpflichten, die Vorsteuervergütung auf die von ihr für die Vergütungszeiträume 1992 und 1993 geforderten Beträge festzusetzen.

- 20 Da der Bundesfinanzhof für die Entscheidung des bei ihm anhängigen Rechtsstreits eine Auslegung der Sechsten Richtlinie für erforderlich hält, hat er das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof folgende Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt:

Liegt in einem Fall, in dem ein Leasingnehmer das geleaste Auto im Namen und für Rechnung des Leasinggebers bei Tankstellen betankt, eine Treibstofflieferung

des Leasinggebers an den Leasingnehmer vor, und ist diese Lieferung an dem in Artikel 8 Absatz 1 Buchstabe b der Richtlinie 77/388/EWG genannten Lieferort zu versteuern, oder geht die „Weiterlieferung“ in der nach Artikel 9 der Richtlinie 77/388/EWG zu besteuernenden Dienstleistung des Leasinggebers auf?

Zur Vorlagefrage

- 21 Mit seiner Frage möchte das vorliegende Gericht wissen, ob die Klägerin die Erstattung der Mehrwertsteuer erlangen kann, die auf dem Kraftstoff lastet, den die Leasingnehmer in Deutschland zur Betankung der geleasteten Fahrzeuge gekauft haben.

- 22 Wie der Generalanwalt in den Nummern 18 bis 22 seiner Schlussanträge zutreffend ausgeführt hat, wirft das Ersuchen des Bundesfinanzhofs zwei Fragen auf.

- 23 Die erste Frage betrifft die Auslegung von Artikel 5 der Sechsten Richtlinie. Sie geht dahin, ob unter den Umständen des Ausgangsverfahrens eine Kraftstofflieferung des Leasinggebers an den Leasingnehmer vorliegt, wenn Letzterer das geleaste Fahrzeug bei Tankstellen betankt. Für diese Frage ist jedoch zu klären, ob zuvor eine Kraftstofflieferung der Mineralölgesellschaften an die Klägerin stattgefunden hat oder ob die Lieferung unmittelbar an den Leasingnehmer erfolgt ist.

Wenn nämlich die Mineralölgesellschaften den Kraftstoff unmittelbar an den Leasingnehmer und nicht an die Klägerin geliefert haben, stellt sich die Frage der Qualifizierung einer Weiterlieferung durch die Klägerin an den Leasingnehmer nicht.

- 24 Die zweite Frage stellt sich nur für den Fall, dass die Mineralölgesellschaften den Kraftstoff an die Klägerin geliefert haben. In diesem Fall ist zu entscheiden, ob die Weiterlieferung durch die Klägerin an den Leasingnehmer eine eigenständige Lieferung darstellt, die an dem Ort, an dem sich der Kraftstoff zum Zeitpunkt der Lieferung befand (Deutschland), zu versteuern ist, oder ob sie als Teil der Leasingleistung an dem Ort zu versteuern ist, an dem der Leasinggeber seinen Hauptsitz hat (Niederlande).

Beim Gerichtshof eingereichte Erklärungen

- 25 Die deutsche Regierung und die Kommission sind der Ansicht, die Kraftstofflieferungen der Mineralölgesellschaften seien unter den Umständen des Ausgangsverfahrens ausschließlich an die Leasingnehmer erfolgt.
- 26 Die deutsche Regierung führt aus, nach Artikel 5 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie gelte als „Lieferung eines Gegenstands“ die Übertragung der Befähigung, wie ein Eigentümer über einen körperlichen Gegenstand zu verfügen. Der Gerichtshof habe diesen Begriff insbesondere im Urteil vom 8. Februar 1990 in der Rechtsache C-320/88 (Shipping and Forwarding Enterprise Safe, Slg. 1990, I-285) er-

läutert; danach sei die wirtschaftliche und nicht die rechtliche Übertragung maßgeblich. Es sei jedoch nicht ausgeschlossen, dass ein anderer als der Abnehmer, hier der Leasinggeber, Empfänger der Kraftstofflieferung sein könne. Nach den Umständen des Ausgangsverfahrens spreche nichts dafür, dass dies der Fall sei.

- 27 Nach Auffassung der Kommission kann das vom vorlegenden Gericht angeführte Urteil vom 8. März 1988 in der Rechtssache 165/86 (Intiem, Slg. 1988, 1471) nicht herangezogen werden. Im Ausgangsverfahren lägen die Umstände anders als in der Rechtssache Intiem. Dort hätten die Arbeitnehmer ihre eigenen Fahrzeuge auf Kosten des Arbeitgebers betankt, um sie im Rahmen ihrer Tätigkeit zu verwenden. Dagegen seien im Ausgangsverfahren die Leasingnehmer keine Arbeitnehmer der Klägerin und verwendeten den Kraftstoff für ihre eigenen Zwecke.
- 28 Die Kraftstofflieferungen seien nur vordergründig auf Kosten der Klägerin erfolgt. Die von den Leasingnehmern monatlich an sie gezahlten Raten stellten nur einen Vorschuss dar. Letztlich maßgebend sei der am Jahresende abgerechnete tatsächliche Verbrauch, für den sie aufzukommen hätten. Die Kosten der Kraftstofflieferung würden daher voll und ganz von den Leasingnehmern getragen. Die Klägerin übernehme diesen gegenüber die Funktion eines Kreditgebers und erhalte für ihre Leistungen eine gesonderte Gebühr.
- 29 Die deutsche Regierung und die Kommission gelangen daher zu dem Ergebnis, dass das Betanken der Kraftfahrzeuge eine unmittelbare Kraftstofflieferung der Mineralölgesellschaften an die Leasingnehmer darstelle, so dass der vom Bundesfinanzhof gestellten Frage die Grundlage fehle.

- 30 Nur hilfsweise prüfen die deutsche Regierung und die Kommission die Frage, ob die Kraftstofflieferung eine Weiterlieferung an die Leasingnehmer im Rahmen einer einheitlichen „Leasing“-Leistung oder aber im Rahmen einer von der Leistung aufgrund des Leasingvertrags unabhängigen Hauptleistung ist. Im Licht der Rechtsprechung sei beim Sachverhalt des Ausgangsverfahrens davon auszugehen, dass es sich um zwei unterschiedliche Leistungen handele, zum einen eine Leasingleistung und zum anderen eine Kraftstofflieferung. Die Weiterlieferung des Kraftstoffs an die Leasingnehmer stelle in diesem Fall eine Hauptleistung dar, deren Lieferort sich nach Artikel 8 Absatz 1 Buchstabe b der Sechsten Richtlinie bestimme.

Antwort des Gerichtshofes

- 31 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“.
- 32 Wie der Gerichtshof in den Randnummern 7 und 8 des Urteils *Shipping and Forwarding Enterprise Safe* ausgeführt hat, ergibt sich aus dem Wortlaut dieser Bestimmung, dass der Begriff „Lieferung eines Gegenstands“ sich nicht auf die Eigentumsübertragung in den durch das anwendbare nationale Recht vorgesehenen Formen bezieht, sondern dass sie jede Übertragung eines körperlichen Gegenstands durch eine Partei umfasst, die die andere Partei ermächtigt, über diesen Gegenstand faktisch so zu verfügen, als wäre sie sein Eigentümer. Der Zweck der Sechsten Richtlinie wäre möglicherweise gefährdet, wenn die Feststellung, dass eine Lieferung von Gegenständen — einer der drei steuerbaren Umsätze — vorliegt, von der Erfüllung von je nach Mitgliedstaat unterschiedlichen Voraussetzungen abhinge, wie es die Voraussetzungen für die zivilrechtliche Eigentumsübertragung sind.

- 33 Daher ist zur Beantwortung der Vorlagefrage zu untersuchen, auf wen — den Leasinggeber oder den Leasingnehmer — die Mineralölgesellschaften im Ausgangsverfahren diese Befähigung, über den Kraftstoff faktisch wie ein Eigentümer zu verfügen, übertragen haben.
- 34 Unstreitig ist der Leasingnehmer befugt, über den Kraftstoff so zu verfügen, als wäre er der Eigentümer, weil er ihn unmittelbar von den Tankstellen erhält und die Klägerin zu keiner Zeit darüber entscheiden kann, wie und wozu der Kraftstoff verwendet werden soll.
- 35 Der Auffassung, der Kraftstoff werde an die Klägerin geliefert, da der Leasingnehmer ihn in ihrem Namen und für ihre Rechnung kaufe und sie den Kaufpreis vorschiesse, kann nicht gefolgt werden. Wie die Kommission zu Recht geltend gemacht hat, erfolgen die Lieferungen nur vordergründig auf Kosten der Klägerin. Zum einen stellen die monatlich an sie gezahlten Raten nur einen Vorschuss dar. Zum anderen kommt der Leasingnehmer für den am Jahresende abgerechneten tatsächlichen Verbrauch auf und trägt daher die Kosten der Kraftstofflieferung in voller Höhe.
- 36 Die Übereinkunft über Kraftstoffverwaltung ist somit kein Vertrag über Kraftstofflieferung, sondern vielmehr ein Vertrag über die Finanzierung des Bezugs von Kraftstoff. Nicht die Klägerin kauft den Kraftstoff — in der Absicht, ihn an den Leasingnehmer weiterzuliefern —, sondern dieser kauft ihn, wobei er dessen Qualität und Menge sowie den Zeitpunkt des Kaufs frei wählt. Die Klägerin übernimmt dem Leasingnehmer gegenüber in Wirklichkeit die Funktion eines Kreditgebers.

- 37 Nach alledem ist auf die Vorlagefrage zu antworten, dass Artikel 5 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen ist, dass in einem Fall, in dem ein Leasingnehmer das geleaste Fahrzeug im Namen und für Rechnung des Leasinggebers bei Tankstellen betankt, keine Kraftstofflieferung des Leasinggebers an den Leasingnehmer vorliegt.
- 38 Unter diesen Umständen ist die zweite durch das Ersuchen des Bundesfinanzhofs aufgeworfene Frage nicht zu beantworten (siehe oben, Randnr. 24).

Kosten

- 39 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

hat

DER GERICHTSHOF (Fünfte Kammer)

auf die ihm vom Bundesfinanzhof mit Beschluss vom 22. Februar 2001 vorgelegten Fragen für Recht erkannt:

Artikel 5 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 ist dahin auszulegen, dass in einem Fall, in dem ein Leasingnehmer das geleaste Fahrzeug im Namen und für Rechnung des Leasinggebers bei Tankstellen betankt, keine Kraftstofflieferung des Leasinggebers an den Leasingnehmer vorliegt.

Wathelet

Timmermans

Jann

von Bahr

Rosas

Verkündet in öffentlicher Sitzung in Luxemburg am 6. Februar 2003.

Der Kanzler

Der Präsident der Fünften Kammer

R. Grass

M. Wathelet