SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS ANTONIO LA PERGOLA

vom 18. März 1999 *

1. Mit dem vorliegenden Vorabentscheidungsersuchen bittet die Audiencia Provincial Palma de Mallorca den Gerichtshof um Klärung der Frage, ob die spanische Regelung, die die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken, auf denen wirtschaftliche Tätigkeiten ausgeübt werden, allgemein der Mehrwertsteuer unterwirft, eine ordnungsgemäße Umsetzung der Sechsten Richtlinie des Rates zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (im folgenden: Sechste Richtlinie) [1] darstellt.

Die Gemeinschaftsvorschriften

2. Die Sechste Richtlinie hat in Abschnitt X (Artikel 13 bis 16) ein System von Befreiungen eingeführt, wonach bei bestimmten Umsätzen keine Steuerschuld entsteht und kein Vorsteuerabzug möglich ist. Zu den Fällen der Befreiung zählen insbesondere die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken. In Artikel 13 Teil B, um den es in der Vorabentscheidungsvorlage geht, heißt es:

„Unbeschadet sonstiger Gemeinschaftsvorschriften befreien die Mitgliedstaaten unter den Bedingungen, die sie zur Gewährleistung einer korrekten und einfachen Anwendung der nachstehenden Befreiungen sowie zur Verhütung von Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und etwaigen Mißbräuchen festsetzen, von der Steuer:

a) ...

b) die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken mit Ausnahme

1. der Gewährung von Unterkunft im Hotelgewerbe entsprechend den gesetzlichen Begriffsbestimmungen der Mitgliedstaaten oder in Sektoren mit ähnlicher Zielsetzung, einschließlich der Vermietung in Ferienlagern oder auf als Campingplätze erschlossenen Grundstükken,

* Originalsprache: Italienisch.

1 — Richtlinie 77/388/EWG vom 17. Mai 1977 (ABl. L 145, S. 1).

2. der Vermietung von Plätzen für das Abstellen von Fahrzeugen,

3. der Vermietung von auf Dauer eingebauten Vorrichtungen und Maschinen,

4. der Vermietung von Schließfächern.

Die Mitgliedstaaten können weitere Ausnahmen vom Geltungsbereich dieser Befreiung vorsehen;

..."

Die nationalen Vorschriften

3. In der spanischen Rechtsordnung wird die Erhebung der Mehrwertsteuer derzeit durch das Gesetz Nr. 37/1992 vom 28. Dezember 1992 geregelt, das an die Stelle des zuvor geltenden Gesetzes Nr. 20/1985 vom 2. August 1985 getreten ist. Artikel 11 Absatz 2 des Gesetzes Nr. 37/1992 unterwirft jede Vermietung — mit oder ohne Erwerbsoption — der Steuer. Artikel 20 Absatz 23 Buchstabe a sieht Befreiungen für die Vermietung von Grundstücken oder Grundstücksteilen zu Wohnzwecken vor[2]. Die Vermietung von Geschäftsräumen ist somit nicht befreit.

Sachverhalt

4. Im Ausgangsverfahren, mit dem das vorlegende Gericht, die Audiencia Provincial, befaßt ist, geht es um die Auflösung infolge Zahlungsverzugs eines Vertrages, aufgrund dessen Miguel Amangual Far seinem Bruder Juan Amangual Far einige Geschäftsräume vermietet hat. Bei der Einigung — die übrigens mündlich erfolgte — waren die Parteien nicht ausdrücklich übereingekommen, ob der Mietzins die Mehrwertsteuer umfassen sollte, die der Vermieter nach den spanischen Steuervorschriften schuldet. Aus dem Vorlagebeschluß geht hervor, daß der Mieter zunächst meinte, dies sei nicht der Fall. Juan Amangual Far hatte zunächst Zahlung ohne Mehrwertsteuer angeboten; der Vermieter nahm dieses Angebot nicht an und erhob beim Juzgado de Primera Instancia in Inca Räumungsklage wegen Zahlungsverzugs. Während des Verfahrens wiederholte der Mieter sein Angebot und hinterlegte zudem den geschuldeten Mietzins, nach wie vor ohne Mehrwertsteuer, bei Gericht. Später überwies er seinem Bruder jedoch auch den als Mehrwertsteuer geschuldeten Betrag. Wegen der wiederholten Zahlungs-

2 — Diese Vorschrift sieht außerdem eine Reihe von Ausnahmefällen vor, in denen die Befreiung nicht gilt.

angebote und der — wenngleich verspäteten — Zahlungen wurde der Antrag auf Vertragsauflösung in erster Instanz abgewiesen. Der Vermieter legte daher Berufung bei der Audiencia Provincial ein und machte u. a. geltend, daß der Mieter den monatlichen Mietzins einschließlich Mehrwertsteuer im voraus hätte entrichten müssen. Der Beklagte bestritt das Recht des Vermieters, Mehrwertsteuer von ihm zu fordern, die bei Vertragsschluß und jedenfalls bis zur Entrichtung an die Staatskasse nicht ausdrücklich verlangt worden sei.

Im spanischen Recht sind etwaige an den Staat zu entrichtende Abgaben Bestandteil des Mietzinses, so daß ihre Nichtzahlung einen Grund für eine automatische Vertragsauflösung darstellt, ohne daß dafür eine Mahnung erforderlich wäre. Die Audiencia Provincial hält es daher für erforderlich, vorab festzustellen, ob für die betreffende Vermietung tatsächlich Mehrwertsteuer geschuldet werde: Möglicherweise sei das spanische Gesetz, das allgemein die Entrichtung von Mehrwertsteuer auf jede Vermietung von Geschäftsräumen vorsehe, nicht mit Artikel 13 Teil B des Sechsten Richtlinie vereinbar, der einen allgemeinen Grundsatz der Befreiung der Vermietung von Grundstücken enthalte.

Die Vorlagefragen

5. Die Audiencia Provincial Palma de Mallorca hat daher folgende Fragen vorgelegt:

1. Stellt das spanische Mehrwertsteuergesetz, das jede Vermietung von Grundstücken, auf denen eine wirtschaftliche Tätigkeit ausgeübt wird, der Steuer unterwirft, eine ordnungsgemäße Umsetzung des Artikels 13 Teil B der Richtlinie 77/388/EWG dar?

2. Falls Artikel 13 Teil B der Richtlinie 77/388/EWG nicht ordnungsgemäß umgesetzt wurde, ist dann diese Gemeinschaftsvorschrift, soweit sie die allgemeine Regel der Befreiung der Vermietung von Grundstücken von der Mehrwertsteuer aufstellt, unmittelbar anwendbar?

Zur ersten Frage

6. Mit der ersten Frage wird Aufschluß darüber begehrt, ob die spanische Umsetzungsregelung, die jede Vermietung von Grundstücken, auf denen eine wirtschaftliche Tätigkeit ausgeübt wird, der Steuer

unterwirft, eine ordnungsgemäße Umsetzung des Artikels 13 Teil B der Sechsten Richtlinie darstellt. Diese Vorschrift befreit die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken — abgesehen von Sonderfällen, die Hotelräume, Plätze für das Abstellen von Fahrzeugen, auf Dauer eingebaute Vorrichtungen und Maschinen sowie Schließfächer betreffen —, bestimmt dabei allerdings, daß die Mitgliedstaaten „weitere Ausnahmen vom Geltungsbereich dieser Befreiung vorsehen" können.

7. Laut Vortrag der spanischen Regierung, die sich im Verfahren geäußert hat, um die Vereinbarkeit der Umsetzungsvorschrift mit der Richtlinie geltend zu machen, beruhen die Auslegungszweifel in Wirklichkeit auf einem Übertragungsfehler in der spanischen Fassung des Artikels 13 Teil B letzter Absatz der Sechsten Richtlinie, in dem es heißt: „Los Estados miembros podrán ampliar el ambito de aplicación de esta exención a otros supuestos." Die Vorschrift scheint somit die Befugnis der Mitgliedstaaten auszuschließen, den Geltungsbereich der Befreiungen einzuschränken. Bereits ein Vergleich mit den übrigen Sprachfassungen macht aber deutlich, daß diese Fassung nicht richtig ist[3]. Wie die spanische Regierung ausführt, ergäbe zudem eine Vorschrift, die den Geltungsbereich eines allgemeinen Grundsatzes erweitern soll, in der Systematik dieses Instituts keinen Sinn. In Wirklichkeit erlaubt die Richtlinie den Mitgliedstaaten, weitere Ausnahmen von den Befreiungsfällen vorzusehen.

Diese Klarstellung ist angebracht, beseitigt jedoch nicht die Auslegungszweifel. Das vorlegende Gericht geht zwar von der Annahme aus, daß die Gemeinschaftsregelung, wie in der Rechtsprechung des Gerichtshofes erläutert, es den Mitgliedstaaten erlaube, zusätzlich zu den ausdrücklich in Artikel 13 Teil B vorgesehenen Ausnahmen weitere Ausnahmen vorzusehen. Doch ergebe sich die Unterwerfung der Vermietung von Geschäftsräumen unter die Mehrwertsteuer nach der spanischen Steuerregelung aus der Anwendung eines allgemeinen Grundsatzes und nicht aus einer Abweichung von dem in der Richtlinie festgelegten allgemeinen Befreiungsgrundsatz.

8. Zu prüfen ist daher, ob die spanische Regelung das vom Rat für die Vermietung von Grundstücken festgelegte Verhältnis zwischen Regel (Befreiung) und Ausnahme beachtet. Die Kommission hält die Entscheidungen des spanischen Gesetzgebers für im wesentlichen richtig. Sie weist insbesondere darauf hin, daß die allgemeine Unterwerfung der Vermietung von Geschäftsräumen unter die Mehrwertsteuer im Einklang mit der Allgemeinheit stehe, die die Mehrwertsteuer kennzeichne — eine Steuer, die jede Lieferung von Gegenständen und Dienstleistungen treffe und deren Anwendung grundsätzlich für alle

3 — Der italienische Text ist z. B. folgendermaßen formuliert: „Gli Stati membri possono stabilire ulteriori esclusioni al campo di applicazione di tale esenzione", in der französischen Fassung heißt es: „Les États membres ont la faculté de prévoir des exclusions supplémentaires au champ d'application de cette exonération", in der deutschen Fassung: „Die Mitgliedstaaten können weitere Ausnahmen vom Geltungsbereich dieser Befreiung vorsehen", und die englische Fassung lautet schließlich: „Member States may apply further exclusions to the scope of this exemption".

Stufen des Produktionsprozesses vorgesehen sei. Von der allgemeinen Anwendung hängt auch die Möglichkeit für den Steuerpflichtigen ab, die auf die Anschaffungen entrichtete Steuer zurückzuerhalten [4]. Wie bereits Generalanwalt Darmon in der Rechtssache Lubbock Fine festgestellt hat, wird die größte Einfachheit und Neutralität eines Mehrwertsteuersystems erreicht, wenn die Steuer so allgemein wie möglich erhoben wird und wenn ihr Anwendungsbereich alle Produktions- und Vertriebsstufen sowie den Bereich der Dienstleistungen umfaßt [5]. Aus diesem Grund sind die Befreiungen, die eine Ausnahme vom allgemeinen Grundsatz der Besteuerung bilden, eng auszulegen [6]. Diesem Kriterium ist der Gerichtshof in seiner Rechtsprechung stets gefolgt [7]. Dementsprechend ist die Befugnis der Mitgliedstaaten, Ausnahmen von den in der Richtlinie genannten Befreiungen vorzusehen, weit zu verstehen, was kürzlich auch im Urteil Blasi bestätigt worden ist [8].

9. Tatsächlich läßt nicht nur der Wortlaut der in Rede stehenden Vorschriften, sondern auch das gesamte System der Richtlinie den Mitgliedstaaten einen weiten Spielraum bei der Beurteilung der wirtschaftlichen Gegebenheiten. Bezeichnend ist insbesondere der Umstand, daß zwar Artikel 13 Teil B allgemein die Vermietung von Grundstücken zu den befreiten Umsätzen zählt, Artikel 13 Teil C den Mitgliedstaaten jedoch erlaubt, ihren Steuerpflichtigen das Recht einzuräumen, bei der Vermietung und Verpachtung von Grundstücken für eine Besteuerung zu optieren [9]. An dieser Stelle ist ein Hinweis angebracht. Zwar ist die Befugnis der Mitgliedstaaten, von den in der Richtlinie genannten Befreiungsfällen abzuweichen, weit auszulegen, doch geht es im vorliegenden Fall anders als in den dem Gerichtshof zuvor vorgelegten Fällen nicht darum, einen speziellen Fall einzuordnen, um festzustellen, ob er unter die allgemeine Befreiungsklausel oder unter die Ausnahmefälle fallen kann; festzustellen ist vielmehr, ob die allgemeine Kategorie der Vermietung von Geschäftsräumen der Mehrwertsteuer un-

4 — Der Steuerpflichtige erhält nämlich die auf die Anschaffungen entrichtete Steuer durch den Erwerb eines Steuerguthabens gegen den Staat zurück, und die dem Staat geschuldete Steuer erhält er aufgrund des Rechts auf Abwälzung auf die Erwerber seiner Gegenstände und Dienstleistungen zurück. Die Befreiung kommt daher nur dem Endverbraucher zugute, der den Gegenstand oder die Dienstleistung zu einem nicht um die Mehrwertsteuer erhöhten Preis erwirbt, was durchaus nachteilig für den Steuerpflichtigen sein kann, der befreite Aktivumsätze tätigt, da mit der Tätigung befreiter Umsätze Beschränkungen des Rechts auf Abzug der auf den Anschaffungen lastenden Mehrwertsteuer verbunden sind. Vgl. F. Tesauro, *Istituzioni di diritto tributario*, Mailand 1995, S. 211.

5 — Vgl. Schlußanträge in der Rechtssache C-63/92 (Slg. 1993, I-6665, Nrn. 13 und 15).

6 — Wie Generalanwalt Darmon ausgeführt hat, müssen „die Befreiungen... deshalb in einem engen Sinn verstanden werden, weil sie die Kette der Abzüge zwischen Steuerpflichtigen unterbrechen und dazu führen können, daß es wegen der damit verbundenen Unmöglichkeit, auf einer früheren Stufe gezahlte Steuer abzuziehen, zu einer steuerlichen Belastung kommt" (vgl. Schlußanträge in der Rechtssache C-63/92, Randnr. 20).

7 — In seinem Urteil vom 11. Juli 1985 in der Rechtssache 107/84 (Kommission/Deutschland, Slg. 1985, 2655, Randnr. 20) hat der Gerichtshof Artikel 13 Teil A Buchstabe a streng wörtlich ausgelegt und damit ausgeschlossen, daß sich diese Vorschrift auf die Dienstleistungen öffentlicher Posteinrichtungen erstreckt. Das Erfordernis einer engen Auslegung ist allgemein im Urteil vom 15. Juni 1989 in der Rechtssache 348/87 (Stichting Uitvoering Financiële Acties, Slg. 1989, 1737, Randnr. 13) festgehalten worden; vgl. auch Urteil vom 26. Juni 1990 in der Rechtssache C-185/89 (Velker International Oil Company, Slg. 1990, I-2561, Randnr. 19).

8 — Urteil vom 12. Februar 1998 in der Rechtssache C-346/95 (Blasi, Slg. 1998, I-481, Randnr. 18) (die kurzfristige Beherbergung von Fremden ist als Gewährung von Unterkunft besteuerbar). Vgl. auch Urteil vom 13. Juli 1989 in der Rechtssache 173/88 (Henriksen, Slg. 1989, 2763) (geschlossene Garagen werden vom Begriff „Vermietung von Plätzen für das Abstellen von Fahrzeugen", einer in Artikel 13 Teil B Buchstabe b vorgesehenen Ausnahme vom Befreiungsgrundsatz, erfaßt).

9 — In Randnummer 17 des Urteils vom 3. Dezember 1998 in der Rechtssache C-381/97 (Belgocodex SA, Slg. 1998, I-8153) heißt es, daß „den Mitgliedstaaten im Rahmen der Bestimmungen des Artikels 13 Teile B und C ein weites Ermessen zusteht. Es ist nämlich ihre Sache, zu prüfen, ob es ihnen angesichts der zu einem bestimmten Zeitpunkt in ihrem Land bestehenden Verhältnisse zweckmäßig erscheint, das Optionsrecht einzuführen."
Im Hinblick auf einen anderen Aspekt hat der Rat darüber hinaus eine umfassende Möglichkeit vorgesehen, von den Bestimmungen des Artikels 10 bezüglich des Zeitpunkts abzuweichen, zu dem der Steueranspruch entsteht. Vgl. Urteil vom 26. Oktober 1995 in der Rechtssache C-144/94 (Italittica, Slg. 1995, I-3653, Randnr. 15).

terworfen werden kann oder nicht. Meines Erachtens sind die Entscheidungen des spanischen Gesetzgebers nicht nur im Hinblick auf ihre Vereinbarkeit mit den Merkmalen der Allgemeinheit und Neutralität der Steuer zu überprüfen, sondern auch im Hinblick auf ihre Vereinbarkeit mit der Logik, der der Rat bei der Festlegung und Regelung der Befreiungsfälle gefolgt ist. Die Richtlinie ist nämlich dazu bestimmt, gemeinschaftsweit einheitlich angewandt zu werden, und soll zu diesem Zweck ein harmonisiertes Befreiungssystem einführen [10]. Ich teile daher nicht die Ansicht Spaniens, daß die Richtlinie es den Mitgliedstaaten erlaube, völlig unbeschränkt Ausnahmen von der Befreiung der Vermietung von Grundstücken festzulegen, solange der Geltungsbereich der Befreiungen nicht jegliche Bedeutung verliere. Anstatt quantitative Kriterien heranzuziehen, muß man prüfen, ob die Gründe, aus denen der Rat die Befreiungsfälle festgelegt hat, gegeben sind. Wie Generalanwalt Jacobs in der Rechtssache Blasi ausgeführt hat, ist die Erhebung von Mehrwertsteuer auf die Vermietung von Grundstücken im allgemeinen nicht gerechtfertigt, da es sich hierbei „normalerweise um eine relativ passive Tätigkeit handelt, aus der sich kein bedeutender Mehrwert ergibt". Generalanwalt Jacobs ist in diesem Verfahren zu dem Schluß gelangt, daß gemeinsames Merkmal der nach Artikel 13 Teil B Nummern 1 bis 4 von der Befreiung ausgenommenen Umsätze sei, daß sie „mit einer aktiveren Nutzung des Grundstücks verbunden sind, die eine über den ursprünglichen Verkauf hinausgehende weitere Besteuerung rechtfertigt" [11].

10 — Wie in der elften Begründungserwägung der Richtlinie steht, ist es „im Hinblick auf eine gleichmäßige Erhebung der eigenen Mittel in allen Mitgliedstaaten ... erforderlich, eine gemeinsame Liste der Steuerbefreiungen aufzustellen".

11 — Schlußanträge vom 25. September 1997 in der Rechtssache C-346/95, Nrn. 15 und 16.

10. Ich komme zu der nationalen Regelung, um die es im vorliegenden Fall geht. Die Steuer trifft einen Umsatz, der tatsächlich Teil eines — entsprechend den Ausführungen von Generalanwalt Jacobs — aktiven Produktionsprozesses ist. Bei der Ausübung der Befugnis aus Artikel 13 Teil B, weitere Ausnahmen vom Geltungsbereich der Befreiung der Vermietung von Grundstücken vorzusehen, hat der spanische Gesetzgeber somit die Vermietung von Räumen, die durch die Ausübung einer geschäftlichen Tätigkeit für besteuerbare Umsätze genutzt werden, rechtmäßig der Steuer unterworfen.

Zur zweiten Frage

11. Aufgrund der Antwort, die ich für die erste Frage vorgeschlagen habe, braucht die zweite Frage nicht beantwortet zu werden. Ich beschränke mich auf die Feststellung, daß sich ein einzelner selbst dann, wenn die spanische Regelung unvereinbar mit der Richtlinie sein sollte, nach wohlbekannter und ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofes nicht gegenüber einem anderen auf die nicht ordnungsgemäß in das nationale Recht umgesetzte Richtlinienbestimmung berufen kann [12].

12 — Vgl. u. a. Urteil vom 26. Februar 1986 in der Rechtssache 152/84 (Marshall, Slg. 1986, 723, Randnr. 48) und zuletzt Urteil vom 4. Dezember 1997 in der Rechtssache C-97/96 (Daihatsu Deutschland, Slg. 1997, I-6843, Randnr. 24).

Ergebnis

12. Ich schlage daher dem Gerichtshof vor, die Fragen der Audiencia Provincial Palma de Mallorca (Dritte Kammer) wie folgt zu beantworten:

Die Richtlinie erlaubt es den Mitgliedstaaten, den Geltungsbereich der Ausnahmen von den Befreiungen auf nicht geregelte Fälle auszudehnen, so z. B. — wie im vorliegenden Fall geschehen — auf die Vermietung von Grundstücken, die für die Ausübung einer wirtschaftlichen Tätigkeit bestimmt sind.