SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS MARCO DARMON
vom 30. Juni 1993 *

Herr Präsident,
meine Herren Richter!

1. Kann die aufgrund vorzeitiger, vereinbarter Beendigung eines Mietverhältnisses („surrender") dem Mieter vom Vermieter geschuldete Abfindung mit Mehrwertsteuer belegt werden, weil sie nicht von der in Artikel 13 Teil B Buchstabe b der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie [1] genannten, für die Vermietung von Grundstücken geltenden Steuerbefreiung erfaßt wird? Dies ist im wesentlichen das Problem, das vom Value Added Tax Tribunal, London Tribunal Centre, aufgeworfen wurde.

2. Mit Vertrag vom 14. April 1971 vermietete Esso Pension Trust Ltd der Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft Lubbock Fine & Company (im folgenden: Lubbock) ab 29. September 1970 gegen einen jährlichen Mietzins von ursprünglich 35 300 UKL in London gelegene Büroräume für die Dauer von 25 Jahren und drei Monaten [2].

3. Am 14. Februar 1990 schloß Guildhall Properties Ltd, der neue Eigentümer mit dem Mieter einen „agreement to surrender" [3] genannten Vertrag, dem zufolge Lubbock zugunsten des Eigentümers für die restliche Laufzeit des Vertrages auf seine Rechte verzichtete und die Büroräume gegen eine Abfindung in Höhe von 850 000 UKL, in der Mehrwertsteuer in Höhe von 110 869,56 UKL enthalten war, zurückgibt („the tenant agrees that on 1st June 1990 it will surrender all its estate interests and rights in the Premises to the Landlord").

4. Der Vertrag wurde durchgeführt und der genannte Betrag vom Eigentümer gezahlt. Dieser stellte Lubbock mit Akt vom 1. Juni 1990 von allen sich auf den Mietvertrag beziehenden Verpflichtungen und Ansprüchen frei.

5. Die Steuerbehörden des Vereinigten Königreichs verlangten von Lubbock Mehrwertsteuer in Höhe des genannten Betrages von 110 869,56 UKL. Unter Berufung auf Artikel 13 der Sechsten Richtlinie bestritt Lubbock vor dem Value Added Tax Tribunal, zu dieser Zahlung verpflichtet zu sein.

6. Dieser Artikel mit der Überschrift „Steuerbefreiungen im Inland" bestimmt folgendes:

„...

B. Sonstige Steuerbefreiungen

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:

* Originalsprache: Französisch.

1 — Sechste 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), im folgenden: Sechste Richtlinie.

2 — Vgl. die Erklärungen der Klägerin, Anhang C.

3 — A. a. O.

...

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 ...,

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;

...

g) die Lieferungen von Gebäuden oder Gebäudeteilen und dem dazugehörigen Grund und Boden, mit Ausnahme der in Artikel 4 Absatz 3 Buchstabe a) bezeichneten Gegenstände;

...

C. Optionen

Die Mitgliedstaaten können ihren Steuerpflichtigen das Recht einräumen, für eine Besteuerung zu optieren:

a) bei der Vermietung und Verpachtung von Grundstücken;

b) bei den Umsätzen nach Teil B Buchstaben ... g) ...

Die Mitgliedstaaten können den Umfang des Optionsrechts einschränken; sie bestimmen die Modalitäten seiner Ausübung."

7. Vor 1989 fanden sich die von der Mehrwertsteuer befreiten Vorgänge in Anhang 6 Gruppe 1 Nr. 1 des britischen Value Added Taxes Act 1983, wonach — von Ausnahmen abgesehen — insbesondere „die Gewährung, Übertragung oder Rückgabe eines Anteils oder Rechts an Grundeigentum oder die Bewilligung eines Rechts zum Besitz von Grundeigentum" von der Steuer befreit waren. Bis dahin wurde also auf eine wegen Beendigung eines Mietverhältnisses gezahlte Abfindung keine Mehrwertsteuer erhoben.

8. Nach Erlaß Ihres Urteils vom 21. Juni 1988 [4], in dem sich die Feststellung findet, dieser Mitgliedstaat habe durch die Beibehaltung des Nullsatzes bei der Mehrwertsteuer für bestimmte Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen das Gemeinschaftsrecht verletzt, wurde das britische Recht durch den Finance Act (Finanzgesetz) 1989 geändert.

9. Das vorlegende Gericht führt aus, dies habe — was Lubbock nicht bestreitet — zur Folge gehabt, daß eine zugunsten des

4 — Rechtssache 416/85 (Kommission/Vereinigtes Königreich, Slg. 1988, 3127).

Eigentümers erfolgte Beendigung eines Mietverhältnisses, d. h. der Vorgang, um den es sich jetzt handelt, mit Mehrwertsteuer belegt wurde. Nach Ansicht des Gerichts ist aber problematisch, ob die neue britische Rechtslage in diesem Punkt mit den genannten Bestimmungen des Gemeinschaftsrechts vereinbar ist. Es hat deshalb drei Fragen [5] zur Vorabentscheidung vorgelegt, die sich wie folgt zusammenfassen lassen:

1) Umfassen die in Artikel 13 Teil B Buchstabe b der Sechsten Richtlinie enthaltenen Begriffe „Verpachtung" und „Vermietung von Grundstücken" die vorzeitige Beendigung eines Mietverhältnisses gegen Zahlung einer Abfindung an den Mieter?

2) Kann ein Mitgliedstaat, wenn die Frage 1 zu bejahen ist, die Beendigung eines Mietverhältnisses von der Befreiung ausnehmen und sie gemäß Artikel 13 Teil B Buchstabe b letzter Satz besteuern?

3) Falls die Frage 1 zu verneinen ist: Handelt es sich bei der Beendigung eines Mietverhältnisses gegen Abfindung um eine Lieferung im Sinne des Artikels 13 Teil B Buchstabe g?

10. Dazu sind meines Erachtens drei Vorbemerkungen angebracht.

11. Gemäß Artikel 2 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie unterliegen der Mehrwertsteuer „Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Inland gegen Entgelt ausführt".

5 — Ihr Wortlaut findet sich unter C 4 des Sitzungsberichts.

12. Grundsätzlich gilt nach Artikel 4 Absatz 1 der Richtlinie als Steuerpflichtiger, wer eine wirtschaftliche Tätigkeit selbständig ausübt, gleichgültig zu welchem Zweck und mit welchem Ergebnis.

13. Der Sechsten Richtlinie zufolge hat die Mehrwertsteuer also einen sehr weiten Anwendungsbereich, denn ihr unterliegen alle wirtschaftlichen Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden [6]. Schon in der fünften Begründungserwägung der Ersten Richtlinie des Rates vom 11. April 1967 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuer [7] hieß es:

„Die größte Einfachheit und Neutralität eines Mehrwertsteuersystems wird erreicht, wenn die Steuer *so allgemein wie möglich erhoben wird* und wenn ihr Anwendungsbereich alle Produktions- und Vertriebsstufen sowie den Bereich der Dienstleistungen umfaßt ..." [8]

14. Die Mehrwertsteuer wird also auf alle Formen von Gegenständen oder Dienstleistungen, die gegen Entgelt erfolgen, erhoben, und es gelten davon nur die in der Sechsten Richtlinie selbst festgelegten Ausnahmen. Diese Ausnahmen sind übrigens beschränkt, „damit das System einfach und neutral angewandt und der normale Steuersatz in vernünftigen Grenzen gehalten werden kann" [9].

6 — Artikel 4 Absatz 2. Vgl. Urteil vom 15. Juni 1989 in der Rechtssache 348/87 (Stichting Uitvoering Financiele Acties/Staatssecretaris van Financiën, Slg. 1989, 1737, Randnr. 10).

7 — Richtlinie 67/227/EWG, ABl. 1967, S. 1301.

8 — Hervorhebung von mir.

9 — Vierte Begründungserwägung der Zweiten Richtlinie (Richtlinie 67/228/EWG des Rates vom 11. April 1967, ABl. 1967, S. 1303).

15. Nach Ihrer Ansicht sind diese Befreiungen eng auszulegen. So haben Sie z. B. zu den von Notaren und Gerichtsvollziehern gegen Entgelt vorgenommenen Amtshandlungen hervorgehoben:

„Die in Artikel 13 der Sechsten Richtlinie ausdrücklich u. a. für bestimmte dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten vorgesehenen Befreiungen von der Mehrwertsteuer und die den Mitgliedstaaten in Artikel 28 Absatz 3 Buchstabe b in Verbindung mit dem Anhang F eingeräumte Möglichkeit ... zeigen klar, daß alle Dienstleistungen die von den Angehörigen der freien und der diesen gleichgestellten Berufe gegen Entgelt erbracht werden, grundsätzlich der Mehrwertsteuer unterliegen." [10]

16. Sie lehnen es ab, den in der Richtlinie vorgesehenen Befreiungen eine weite Auslegung zu geben, wenn keine überzeugenden Gründe angeführt werden, die es ermöglichen, über den Wortlaut der Bestimmungen, insbesondere des Artikels 13, hinauszugehen [11].

17. Zu der in Artikel 4 Absatz 5 für Einrichtungen des öffentlichen Rechts vorgesehenen Befreiung haben sie festgestellt:

„... die Richtlinie [ist] durch die Allgemeinheit ihres Anwendungsbereichs und durch den Umstand gekennzeichnet, daß alle Befreiungen ausdrücklich und eindeutig sein müssen." [12]

18. Im Urteil in der Rechtssache Stichting Uitvoering Financiele Acties [13] haben Sie ausgeführt:

„... die Begriffe, mit denen die Steuerbefreiungen nach Artikel 13 der Sechsten Richtlinie umschrieben sind, [sind] eng auszulegen ..., da sie Ausnahmen von dem allgemeinen Grundsatz darstellen, wonach jede Dienstleistung, die ein Steuerpflichtiger gegen Entgelt erbringt, der Umsatzsteuer unterliegt." [14]

19. Zu einer *Ausnahme* von der in Artikel 13 Teil B Buchstabe b der Richtlinie für die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken vorgesehenen Befreiung — der zufolge auf die von der Ausnahme erfaßten Vorgänge die allgemeine Regelung der Richtlinie anzuwenden war — haben Sie also logischerweise festgestellt, diese Ausnahme könne nicht eingeschränkt ausgelegt werden [15].

20. Die Befreiungen müssen 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 [16]. Die so verbleibenden Steuern können zu Verzerrungen im Wirtschaftskreislauf führen, es sei denn, den Steuerpflichtigen stehe ein Optionsrecht zu.

10 — Urteil vom 26. März 1987 in der Rechtssache 235/85 (Kommission/Niederlande, Slg. 1987, 1471, Randnr. 11).

11 — Urteil vom 11. Juli 1985 in der Rechtssache 107/84 (Kommission/Deutschland, Slg. 1985, 2655, Randnr. 20).

12 — Urteil vom 26. März 1987, Randnr. 19.

13 — Zur Fundstelle vgl. oben, Fußnote 6.

14 — Randnr. 13. Vgl. auch Randnr. 19 des Urteils vom 15. März 1989 in der Rechtssache 51/88 (Hamann, Slg. 1989, 767), Randnr. 9 des Urteils vom 21. Februar 1989 in der Rechtssache 203/87 (Kommission/Italien, Slg. 1989, 371), Randnr. 19 des Urteils vom 26. Juni 1990 in der Rechtssache C-185/89 (Velker International Oil Company, Slg. 1990, I-2561) sowie die Randnrn. 13 und 14 des Urteils vom 25. Mai 1993 in der Rechtssache C-193/91 (Mohsche, Slg. 1993, I-2615).

15 — Urteil vom 13. Juli 1989 in der Rechtssache 173/88 (Skattenministeriet/Morten Henriksen, Slg. 1988, 2763, Randnr. 12).

16 — Vgl. unten, Nrn. 29 ff.

21. Zweite Vorbemerkung. In der elften Begrüundungserwägung der Sechsten Richtlinie heißt es: „Im Hinblick auf eine gleichmäßige Erhebung der eigenen Mittel in allen Mitgliedstaaten ist es erforderlich, eine *gemeinsame Liste* der Steuerbefreiungen aufzustellen“ [17]. Deshalb müssen die in Artikel 13 Teil B der Sechsten Richtlinie vorgesehenen Befreiungen, auch wenn diese Bestimmung auf die von den Mitgliedstaaten festgelegten Bedingungen verweist („die Mitgliedstaaten [befreien] unter den Bedingungen, die sie ... festsetzen“) auf eigenständigen Begriffen des Gemeinschaftsrechts [18] beruhen, damit eine „einheitliche und nach Gemeinschaftsvorschriften erfolgende Bestimmung einer steuerpflichtigen Bemessungsgrundlage“ [19] erfolgen kann.

22. Schließlich noch eine dritte Vorbemerkung.

23. Für Immobilien ergeben sich bei der Mehrwertsteuer einige besondere Probleme [20]. Immobilien werden von der Sechsten Richtlinie auf zwei Ebenen erfaßt [21]:

1) Als Endprodukt, das nach Abschluß eines Herstellungsvorgangs einem Endverbraucher geliefert wird;

2) Als Produktionsmittel, dessen Kosten im Preis der Gegenstände und Dienstleistungen enthalten sind.

17 — Hervorhebung von mir.

18 — Vgl. Randnr. 11 des Urteils in der Rechtssache Stichting Uitvoering Financiele Acties.

19 — Urteil vom 4. Mai 1985 in der Rechtssache 139/84 (Van Dijk's, Slg. 1985, 1405, Randnr. 19). Vgl. in diesem Sinne auch die Schlußanträge von Herrn Da Cruz Vilaça in der Rechtssache 122/87 (Urteil vom 24. Mai 1988, Slg. 1988, 2685).

20 — Wie z. B. das der Kumulierung von Steuern.

21 — Vgl. hierzu Anhang 1 der Erklärungen der Kommission: Erläuternder Vermerk zu dem Vorschlag für eine Sechste Richtlinie des Rates zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten.

24. Was den ersten Punkt angeht, so wird die Herstellung einer Immobilie, von ihrem Ankauf über die Herstellungsvorgänge bis zum ersten Verkauf einfach dem Vorgang der Herstellung einer Ware gleichgestellt und somit der Mehrwertsteuer unterworfen.

25. Dies kann sogar geschehen, wenn es sich um einen isolierten Vorgang handelt. So heißt es in Artikel 4 Absatz 3 der Sechsten Richtlinie: „Die Mitgliedstaaten können auch solche Personen als Steuerpflichtige betrachten, die gelegentlich ... eine der folgenden Leistungen erbringen:

a) die Lieferung von Gebäuden und Gebäudeteilen und dem dazugehörigen Grund und Boden, wenn sie vor dem Erstbezug erfolgt ...;

b) die Lieferung von Baugrundstücken.“

26. In diesem Fall wird die Mehrwertsteuer auf den Endpreis der Immobilie, wie immer er sich auch zusammensetzt, erhoben. Mit Hilfe des Begriffes „Erstbezug“ kann der Zeitpunkt bestimmt werden, zu dem die Immobilie aus dem Herstellungsprozeß ausscheidet und ein „von ihrem Eigentümer oder Mieter in Besitz genommener“ Verbrauchsgegenstand wird.

27. Beim zweiten Punkt — hier handelt es sich um Gebäude nach der ersten Lieferung — muß unterschieden werden.

28. Ein Wohnhaus fällt nicht in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer, weil es bereits durch die erste Inbesitznahme — wenn man so will — „verbraucht“ worden

ist. Die sich darauf beziehenden Vorgänge sind also grundsätzlich von der Steuer befreit.

29. Wenn eine Immobilie verkauft oder einem Steuerpflichtigen, der eine wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne des Artikels 4 Absatz 2 ausübt, zur Verfügung gestellt werden muß, kehrt sie in den Wirtschaftskreislauf zurück, und es kommt zu steuerpflichtigen Vorgängen. Wenn ein Steuerpflichtiger in bezug auf einen bestimmten Vorgang von der Steuer befreit ist, muß er — wie ich schon ausgeführt habe — auf den betreffenden Vorgang keine Steuer entrichten; er kann dann aber auch eine ihm früher in Rechnung gestellte Steuer nicht in Abzug bringen und nicht irgendeine steuerliche Belastung abwälzen [22]. Eine Befreiung von der Mehrwertsteuer kann also zu einer Vergrößerung seiner steuerlichen Belastung führen. Der Steuerpflichtige kann demnach daran interessiert sein, der Mehrwertsteuer unterworfen zu werden.

30. Wie verhält es sich bei der Miete? Ist dieser Vorgang steuerrechtlich „neutral"?

31. Die Erhebung der Mehrwertsteuer kann tiefgreifende Auswirkungen sowohl auf die Lage des Mieters als auch auf die des Vermieters haben.

32. Die auf Mietzins zu entrichtende Mehrwertsteuer kann in Abzug gebracht werden, wenn das Mietverhältnis zu steuerpflichtigen Vorgängen, wie etwa einer wirtschaftlichen Tätigkeit, gehört [23].

33. Diese abziehbare Mehrwertsteuer kann in bestimmten Fällen an die Stelle nicht abwälzbarer Steuern wie der Registergebühr treten [24].

34. Der Vermieter kann gegebenenfalls die Mehrwertsteuer in Abzug bringen, die auf mit der Vermietung zusammenhängende Kosten entrichtet worden ist, wie etwa Kosten für die im Interesse der Vermietung durchgeführten Arbeiten zur Instandsetzung der Räume [25]. Desgleichen kann in bestimmten Fällen die Mehrwertsteuer, die sich auf die Kosten für den Erwerb der vermieteten Immobilie beziehen, von der auf die Mietzinse zu entrichtenden Steuer abgezogen werden.

35. Von diesen Grundsätzen ausgehend bestimmt die Sechste Richtlinie, daß 1. die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken von der Mehrwertsteuer befreit ist (Artikel 13 Teil B Buchstabe b), 2. die Mitgliedstaaten in Ansehung dieser Vorgänge ihren Steuerpflichtigen das Recht einräumen können, für eine Besteuerung zu optieren (Artikel 13 Teil C): Deshalb sind bestimmte Fälle der Vermietung von Grundstücken steuerpflichtig und andere nicht.

36. Wie verhält es sich, wenn Vermieter und Mieter das Mietverhältnis einvernehmlich vorzeitig beenden?

37. Ist die Beendigung eines Mietverhältnisses gegen Abfindung als „Vermietung von Grundstücken" im Sinne des Artikels 13 Teil B Buchstabe b anzusehen?

38. Die in den Gemeinschaftsrichtlinien über die Mehrwertsteuer verwendeten Begriffe müssen — wie ich schon ausgeführt habe — gemeinschaftsrechtliche Bedeutung haben [26].

22 — Urteile vom 19. Januar 1982 in der Rechtssache 8/91 (Becker, Slg. 1982, 53, Randnr. 44) und vom 14. Juli 1988 in der Rechtssache 207/87 (Weissgerber, Slg. 1988, 4493, Randnr. 13).

23 — Vgl. Artikel 17 Absatz 2 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie.

24 — Vgl. E. Bours, „Rapport sur l'application de la TVA aux opérations immobilières au sein des la Communauté", *Études de la Commission des Communautés européennes*, série concurrence, 1971, S. 138.

25 — A. a. O., S. 135.

26 — Vgl. oben, Nr. 21.

39. Der Mietvertrag ist unstreitig ein Vertrag, mit dem der Eigentümer bestimmte Rechte an der ihm gehörenden Sache, wie das Nutzungsrecht, gegen einen Mietzins einem anderen überläßt, auch wenn insofern die innerstaatlichen Rechtsordnungen kleine Unterschiede aufweisen mögen [27].

40. Es ist auch klar, daß mit der Aufhebung des Mietverhältnisses der Vertrag erlischt, die Vertragspartner von ihren Verpflichtungen befreit werden und dem Eigentümer alle Rechte an der Sache zurückzuübertragen sind.

41. Der Vermieter erhält vom Mieter kein Recht zur Nutzung der Sache: Es werden ihm nur seine Rechte zurückgegeben. Die gezahlte Abfindung ist im übrigen keineswegs mit dem Mietzins zu vergleichen.

42. Ich vermag aber der Ansicht der britischen Regierung nicht zu folgen, mit der Beendigung des Mietverhältnisses werde „weder etwas geschaffen noch etwas gewährt" [28]. Würde der Eigentümer tatsächlich eine — unter Umständen beträchtliche — Abfindung zahlen, wenn ihm der Vorgang nichts einbrächte?

43. Will man ermitteln, ob die vorzeitige einvernehmliche Beendigung eines Mietverhältnisses unter den Begriff „Vermietung von Grundstücken" fällt, so muß dieser Begriff „in seinem Kontext" ausgelegt werden, „wobei Zweck und System der Sechsten Richtlinie zu berücksichtigen sind" [29].

44. Es ist hier also ein zweckorientierter Einstieg angebracht, und es sind die Auswirkungen der Mehrwertsteuer auf die Beendigung eines Mietverhältnisses im Lichte des gemeinsamen Systems zu beurteilen, das sein Ziel durch die Einführung

„einer allgemeinen Verbrauchsteuer auf allen Mitgliedstaaten gemeinsamen Grundlagen verwirklichen [sollte], mit der die Lieferungen von Gegenständen, die Dienstleistungen und die Einfuhren von Gegenständen mit einer dem Preis proportionalen *ohne Rücksicht auf die Zahlen der bis zum Endverbraucher getätigten Umsätze anfallenden Steuer belegt werden, die auf jeder Stufe nur den Mehrwert besteuert und letztlich vom Verbraucher getragen wird.*" [30]

45. Bei Mietverhältnissen sind nicht steuerpflichtige natürliche und juristische Personen, die in keine Mehrwertsteuer-Besteuerungsgruppe fallen, normalerweise von der Besteuerung des Mietzinses befreit. Die Mitgliedstaaten müssen aber für steuerpflichtige Personen das Recht, für die Mehrwertsteuer zu optieren, vorsehen können, denn sonst könnte ihre steuerliche Belastung vergrößert werden, weil sie durch die Befreiung daran gehindert sind, einen Vorsteuerabzug vorzunehmen [31].

46. Wenn eine Immobilie vermietet wird, ist der Mietzins die Gegenleistung dafür, daß dem Mieter die Nutzung des Gegenstands überlassen wird.

27 — Mietverträge im Sinne des Gemeinschaftsrechts sind meines Erachtens ein „lease", eine „licence", ein „bail" oder eine „convention d'occupation précaire".

28 — Erklärungen der britischen Regierung, Nr. 21.

29 — Randnr. 17 des Urteils vom 26. Juni 1990 in der Rechtssache Velker International Oil Company, a. a. O.

30 — Urteil vom 3. März 1988 in der Rechtssache 252/86 (Bergandi, Slg. 1988, 1343, Randnr. 8, Hervorhebung von mir).

31 — Vgl. oben, Nrn. 30 ff.

47. Beenden die Parteien ein Mietverhältnis vorzeitig, so verzichtet der Mieter für die restliche Laufzeit des Vertrages auf die Nutzung des Gegenstands, und der Eigentümer erhält so die Möglichkeit, die Immobilie selbst in Besitz zu nehmen, sie anderweitig zu vermieten oder darüber zu verfügen. Die aus diesem Anlaß vom Vermieter gezahlte Abfindung stellt die Gegenleistung dafür dar, daß er die Verfügungsgewalt erhält, und ihre Höhe wird sich nach der restlichen Laufzeit des Vertrages richten.

48. Ohne Zweifel leistet der Mieter dem Vermieter einen — wirtschaftlich meßbaren — Dienst, und zweifellos hat das, was der Mieter zurückgibt, genau die gleiche Beschaffenheit wie das, was er an Dritte in Untermiete überlassen könnte: die Nutzung der Räume während der restlichen Laufzeit des Vertrages, auch wenn der Vermieter außerdem das — nie aufgegebene — Recht hat, über den Gegenstand zu verfügen.

49. Es stellt sich also die Frage, ob für den Vorgang der Beendigung des Mietverhältnisses eine andere Steuerregelung gelten kann als für die Vermietung selbst.

50. Nehmen wir zwei Beispiele.

51. Denken wir an einen steuerpflichtigen Eigentümer, der mit einem Wirtschaftsteilnehmer einen geschäftlichen Pachtvertrag abschließt. Gemäß Artikel 13 Teil C Buchstabe a kann ein solches Verhältnis der Mehrwertsteuer unterworfen werden, und es ist dann Steuer auf den Pachtzins zu entrichten.

52. Kann die Beendigung des Mietverhältnisses von der Steuer befreit werden, 1. obwohl sie der ursprünglichen Vermietung entsprechende Wirkungen hat, da der vermietete Gegenstand einer der Parteien zur Verfügung gestellt wird, und 2. obwohl diese Befreiung die Kette der Vorsteuerabzüge unterbrechen und Verzerrungen in den Wirtschaftskreislauf bringen würde?

53. Wie könnte nämlich der Mieter die Erstattung der Mehrwertsteuer erreichen, die ihm für von ihm während der Mietzeit veranlaßte große Reparatur- und Verbesserungsarbeiten in Rechnung gestellt worden ist, wenn die für die Beendigung des Mietverhältnisses gezahlte Abfindung nicht dieser Steuer unterworfen wäre? Wie wäre außerdem eine solche Befreiung mit der Tatsache zu vereinbaren, daß in dem Fall, in dem es nicht zur Beendigung des Mietverhältnisses, sondern zur Begründung eines Untermietverhältnisses zwischen dem Mieter und dem Eigentümer kommt, auf diesen Vorgang Mehrwertsteuer erhoben wird [32]?

54. Zum anderen ist an einen steuerpflichtigen Eigentümer zu denken, der eine Immobilie einem gleichfalls steuerpflichtigen, aber nicht zum Vorsteuerabzug berechtigten Mieter überläßt: Gemäß Artikel 13 Teil B Buchstabe b ist die Vermietung von der Mehrwertsteuer befreit. Wenn die während der Vertragsdauer vorgenommene Beendigung des Mietverhältnisses — die es dem Eigentümer ermöglicht, während der restlichen Laufzeit des Vertrages frei über den vermieteten Gegenstand zu verfügen — der Mehrwertsteuer unterworfen wird, kann der Vermieter nicht immer deren Erstattung erreichen. Festzuhalten ist außerdem, daß eine Untervermietung durch den Mieter an den Eigentümer — die dieselbe Wirkung hätte — nicht steuerpflichtig wäre.

55. Ich bin deshalb der Ansicht, daß die für die Beendigung des Mietverhältnisses geltende Steuerregelung der für die Vermietung geltenden folgen muß: Dies verlangen die kohärente Anwendung der Sechsten Richtlinie und die Beachtung des Grundsatzes der Neutralität der Mehrwertsteuer.

56. Für die Beendigung eines Mietverhältnisses gilt also meines Erachtens Artikel 13 Teil B Buchstabe b oder — gegebenenfalls — Artikel 13 Teil C Buchstabe h.

32 — Es gibt nämlich keinen Zweifel daran, daß für die Untervermietung dieselbe Steuerregelung zu gelten hat wie für die Vermietung.

57. Darüber hinaus möchte ich bemerken, daß man sich im vorliegenden Fall — anders als die Kommission meint — nicht mit guten Gründen auf das Urteil in der Rechtssache Henriksen [33] berufen kann.

58. Im Hinblick auf die Auslegung der in Artikel 13 Teil B Buchstabe b Nr. 2 enthaltene Ausnahme von der Befreiung haben Sie es für richtig gehalten, auf den sachlichen Inhalt des Mietvertrags abzustellen, und Sie sind zu der Auffassung gekommen, die Vermietung einer an ein Haus angrenzenden Garage sei, was die einschlägige Steuerregelung angehe, von der Vermietung des Hauses selbst nicht zu trennen, weil beide Vermietungen einen *„einheitlichen wirtschaftlichen Vorgang"* darstellten [34].

59. Die Vermietung einer Immobilie und der Verzicht des Mieters auf seine Rechte aus dem Mietvertrag sind *zwei wirtschaftlich und juristisch unterschiedliche Vorgänge.* Ich sehe also nicht, wie der Grundsatz Accessorium sequitur principale, der im Urteil Henriksen in bezug auf den Gegenstand der Vermietung herangezogen worden ist, bei nacheinander stattfindenden Vorgängen, die auf das Mietverhältnis zurückgehen, gleichfalls eingreifen könnte.

60. Die von mir für richtig gehaltene Lösung wird durch zwei Darlegungen bekräftigt.

61. Zum einen ist bemerkenswert, daß in den Rechtsordnungen mehrerer Mitgliedstaaten eine Verbindung zwischen der Besteuerung der Vermietung und der Besteuerung der vom Vermieter gezahlten Abfindung hergestellt wird. Dies ist im italienischen Recht der Fall, nach dem für die Beendigung eines Mietverhältnisses ausdrücklich dieselbe steuerliche Behandlung gilt wie für die Vermietung selbst, und so verhält es sich auch im französischen Recht. Ihm zufolge wird die Abfindung besteuert, wenn sie ein zur Zahlung der Mehrwertsteuer Verpflichteter erhält, wenn sie mit der ausgeübten Tätigkeit in Zusammenhang steht und insbesondere wenn sie im Rahmen der normalen geschäftlichen Risiken empfangen wird.

62. Zum anderen meine ich, daß es dem mit der Sechsten Richtlinie verfolgten Zweck — *einfache* [35] Vorschriften festzulegen — entspricht, die vorzeitige Beendigung eines Mietverhältnisses unter den Begriff der Vermietung von Grundstücken zu subsumieren.

63. Wenden wir uns also der zweiten Frage zu.

64. Wie wir gesehen haben, sind gemäß Artikel 13 Teil B Buchstabe b die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken, abgesehen von vier Ausnahmen, von der Mehrwertsteuer befreit, und es heißt hierzu im letzten Absatz, „die Mitgliedstaaten können weiter Ausnahmen vom *Geltungsbereich* dieser Befreiung vorsehen" [36].

65. Hat ein Mitgliedstaat das Recht, von der in Artikel 13 Teil B Buchstabe b vorgesehenen Befreiung die vorzeitige Beendigung eines Mietverhältnisses gegen Abfindung auszunehmen, sie also der Mehrwertsteuer zu unterwerfen?

66. Bei den Ausnahmen von der in Artikel 13 Teil B Buchstabe b vorgesehenen Befreiung handelt es sich um außerordentlich eng umgrenzte Tatbestände. Die erste erklärt sich daraus, daß die Gewährung von Unterkunft in einem Hotel nach mehreren innerstaatlichen Rechtsordnungen nicht als Vermietung angesehen wird, sondern mit einer einfachen Gestattung vergleichbar ist. Die zweite Ausnahme betrifft die Vermietung

33 — Zur Fundstelle vgl. oben, Fußnote 15.

34 — Randnr. 15, Hervorhebung von mir.

35 — Vgl. hierzu Artikel 13 Teil A Nr. 1.

36 — Hervorhebung von mir.

eines Grundstücks zu einem besonderen Zweck (Abstellen von Fahrzeugen). Die letzten beiden beziehen sich auf die Vermietung von Grundstücken zu einem bestimmten Zweck.

67. Entgegen der Ansicht der Kommission glaube ich nicht, daß dem Auslegungsgrundsatz eiusdem generis zufolge das Recht der Mitgliedstaaten eingeschränkt ist, zusätzliche Ausnahmen von der in Artikel 13 Teil B Buchstabe b vorgesehenen Befreiung für einige Fälle vorzusehen, die mit den in diesem Artikel genannten Ausnahmen verwandt oder ihnen ähnlich sind [37]. Welches sollte übrigens — dies wurde in der mündlichen Verhandlung hervorgehoben — der Genus sein?

68. Im Rahmen des Artikels 13 haben die Mitgliedstaaten, die die für die Befreiung geltenden Bedingungen festsetzen, die den Steuerpflichtigen das Recht, für eine Besteuerung der Vermietung und Verpachtung von Grundstücken zu optieren, einräumen können und die den Umfang des Optionsrechts einschränken können (Artikel 13 Teil C), einen weiten Handlungsspielraum.

69. Ich meine allerdings, daß die vorzeitige einvernehmliche Beendigung eines Mietverhältnisses, für sich allein, nicht Gegenstand einer Ausnahme von der Befreiung sein kann.

70. Wie ich hervorgehoben habe, haben dieser Vorgang und die Vermietung selbst ähnliche Auswirkungen. Für die Vermietung von Grundstücken gilt grundsätzlich und vorbehaltlich der Ausübung eines Optionsrechts, eine Befreiungsregelung. Ist es danach denkbar, daß die Mitgliedstaaten die einvernehmliche Beendigung eines Mietverhältnisses der Besteuerung unterwerfen könnten, wo doch 1. ein nicht steuerpflichtiger Vermieter die Mehrwertsteuer, die er zahlt, in keinem Fall erstattet bekommen könnte und 2. eine vom Vermieter vorgenommene Untervermietung grundsätzlich von der Steuer befreit wäre?

71. Die im Fall der Vermietung gemachte Unterscheidung (Befreiung/Optionsrecht) muß auch bei einvernehmlicher Beendigung des Mietverhältnisses gelten.

72. Ich schlage Ihnen deshalb vor, die zweite Frage zu verneinen.

73. Nach den Antworten, die ich auf die ersten beiden Fragen für richtig halte, ist die dritte Frage wohl gegenstandslos. Ich gehe darauf also nur hilfsweise ein.

74. Kann die vorzeitige einvernehmliche Beendigung eines Mietverhältnisses unter den Satz „Lieferungen von Gebäuden oder Gebäudeteilen und dem dazugehörigen Grund und Boden, mit Ausnahme der in Artikel 4 Absatz 3 Buchstabe a) bezeichneten Gegenstände" subsumiert werden?

75. Es ist unstreitig, daß der zunächst genannte Artikel — der sich auf die Lieferung eines Gebäudes vor dem Erstbezug bezieht — mit dem vorliegenden Fall nichts zu tun hat.

76. Artikel 13 Teil B Buchstabe g enthält eine Ausnahme von dem allgemeinen, in Artikel 2 der Sechsten Richtlinie verankerten

37 — Vgl. die Erklärungen der Kommission, Nr. 6.6.

Grundsatz, wonach Lieferungen von Gegenständen der Mehrwertsteuer unterliegen.

77. Ein Vorgang kann also nur dann unter die in Artikel 13 Teil B Buchstabe g festgelegte Befreiung fallen, wenn in ihm eine Lieferung von Gegenständen im allgemeinen Sinn des Artikels 3 zu sehen ist.

78. Gemäß Artikel 5 der Richtlinie „[gilt] als Lieferung eines Gegenstands ... die Übertragung der Befähigung, wie ein Eigentümer über einen körperlichen Gegenstand zu verfügen".

79. Im Urteil vom 8. Februar 1990 [38] haben Sie festgestellt, für einen solchen Begriff gelte eine gemeinschaftsrechtliche Umschreibung, sowie:

„Aus dem Wortlaut dieser Bestimmung [Artikel 5 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie] ergibt sich, 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.*" [39]

80. Mit der Beendigung eines Mietverhältnisses kann ein Mieter aber dem Eigentümer nicht die Verfügungsgewalt übertragen, denn diese stand ersterem zu keiner Zeit zu, und letzterer hat sie niemals verloren [40].

81. Bei der Beendigung eines Mietverhältnisses kann es sich also nicht um die „Lieferung eines Gegenstands" im Sinne des Artikels 2 handeln. Sie kann also auch nicht von der in Artikel 13 Teil B Buchstabe g enthaltenen Umschreibung erfaßt werden.

82. Die gemeinschaftsrechtliche Umschreibung des Begriffes „Lieferung eines Gegenstands" kann nämlich nicht je nachdem, um welchen Artikel der Sechsten Richtlinie es sich handelt, einen anderen Inhalt haben.

83. Ist es notwendig, darauf hinzuweisen, daß die Beendigung eines Mietverhältnisses nicht der „Lieferung von Gebäuden oder Gebäudeteilen *und* dem dazugehörigen Grund und Boden" gleichgestellt werden kann?

84. Wie die britische Regierung mit Recht betont hat, beziehen sich die Ausdrücke „Grund und Boden" oder „unbebaute Grundstücke" auf die entsprechenden „physischen" Begriffe, nicht aber auf die *Rechte* am Grund und Boden oder den unbebauten Grundstücken [41].

85. Abschließend stelle ich also fest, daß die vorzeitige einvernehmliche Beendigung eines Mietverhältnisses nicht in den Anwendungsbereich des Artikels 13 Teil B Buchstabe g fällt.

38 — Rechtssache C-320/88 (Staatssecretaris van Financiën/SAFE, Slg. 1990, I-285).

39 — Randnr. 7, Hervorhebung von mir.

40 — Ein Eigentümer kann einen Gegenstand verkaufen, auch wenn dieser vermietet ist.

41 — Erklärungen der britischen Regierung, Nr. 37.

86. Nach alledem schlage ich Ihnen vor, auf die gestellten Fragen wie folgt zu antworten:

1) Die vorzeitige einvernehmliche Beendigung eines Mietverhältnisses gegen eine dem Mieter gezahlte Abfindung fällt unter den in Artikel 13 Teil B Buchstabe b der Sechsten Richtlinie enthaltenen Begriff „Vermietung von Grundstükken".

2) Der letzte Absatz dieser Bestimmung räumt den Mitgliedstaaten nicht das Recht ein, einen solchen Vorgang von der in Absatz 1 dieser Bestimmung erwähnten Befreiung auszunehmen; das in Artikel 13 Teil B Buchstabe a dieser Richtlinie vorgesehene Optionsrecht bleibt davon allerdings unberührt.