SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS ANTONIO TIZZANO

vom 23. Januar 2001 [1]

1. Der High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Divisional Court) (im Folgenden: High Court), hat dem Gerichtshof in der ersten Rechtssache zwei Fragen und in der zweiten Rechtssache eine Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt. Alle Fragen betreffen die Auslegung des Artikels 13 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 (im Folgenden: Sechste Richtlinie) [2]. Im Einzelnen ersucht das vorlegende Gericht unter Berücksichtigung des Urteils des Gerichtshofes in der Rechtssache Lubbock Fine [3] um Auslegung des Begriffs „Vermietung und Verpachtung von Grundstücken" in Artikel 13 Teil B Buchstabe b, um entscheiden zu können, ob die ihm zur Prüfung vorliegenden Verträge unter diesen Begriff und folglich unter die in dieser Bestimmung vorgesehene Befreiung von der Mehrwertsteuer fallen.

Das einschlägige Gemeinschaftsrecht

2. Artikel 13 der Sechsten Richtlinie regelt die Befreiungen von der Mehrwertsteuer. In Teil B heißt es u. a.:

„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:

...

b) die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken ..."

1 — Originalsprache: Italienisch.

2 — ABl. L 145, S. 1.

3 — Urteil vom 15. Dezember 1993 in der Rechtssache C-63/92 (Slg. 1993, I-6665).

Sachverhalt und Vorlagefragen in der Rechtssache C-409/98 (Mirror Group)

3. 1993 interessierte sich die Firma Mirror Group Newspapers plc (Mirror Group), die im Verlagswesen tätig ist, für die Anmietung von Räumlichkeiten in London, um ihre Tätigkeit dorthin zu verlegen. Aufgrund ihres Ansehens wurde sie als „Prestigemieter" behandelt und hatte daher die Möglichkeit, besonders günstige Mietbedingungen zu erhalten. Am 20. Juni 1993 schloss sie mit der Olympia & York Canary Wharf Ltd (O & Y) in Liquidation eine Reihe von Verträgen, die in drei verschiedenen Urkunden enthalten waren. Diese umfassten:

— eine Hauptmietvereinbarung über fünf Stockwerke (20. bis 24. Stockwerk) eines in London belegenen Grundstücks;

— eine Mietvereinbarung über diese fünf Stockwerke und

— eine Vereinbarung, durch die der Mirror Group die Option eingeräumt wurde, innerhalb von sechs Monaten bis zu vier weitere Stockwerke in demselben Gebäude zu mieten, sowie — für den Fall, dass diese Option für nicht mehr als zwei Stockwerke ausgeübt wurde — eine weitere Option, zwei Stockwerke innerhalb weiterer 18 Monate zu mieten.

4. Nach Punkt 13(1) der Hauptvereinbarung sollte O & Y spätestens am 2. Juli 1993 der Mirror Group als Prestigemieter für die Annahme des Mietangebots gemäß den nachfolgenden Zahlungsbedingungen einen „Anreiz" von ca. 12 Mio. GBP ohne Mehrwertsteuer zahlen.

a) Ungefähr 6,5 Mio. GBP (ohne Mehrwertsteuer), die als Anreiz für die Anmietung der bereits bestimmten fünf Stockwerke angesehen wurden, sollten auf ein Sonderkonto (Escrow Account) eingezahlt werden. Sie sollten der Mirror Group in mehreren Teilzahlungen ausgezahlt werden, in dem Maße, wie ihr Recht auf Kündigung des Mietvertrags sich verkürzte. Nach der Hauptvereinbarung hatte Mirror Group nämlich bis zum 20. August 1993 ein unbeschränktes Kündigungsrecht, bei dessen Ausübung sie allerdings zur vollständigen Rückzahlung des Anreizes verpflichtet gewesen wäre. In der Folgezeit, bis zum 20. Dezember 1993, hatte sie dagegen ein Kündigungsrecht nur dann, wenn bestimmte Bedingungen nicht erfüllt waren. Auch in diesem zweiten Fall wäre der Anreiz vollständig zurückzuzahlen gewesen, unbeschadet des Rechts der Mirror Group, eventuelle Ausgaben für den Ausbau der Räume und den Umzug abzuziehen.

b) Ungefähr 5,5 Mio. GBP (ohne Mehrwertsteuer), die als Anreiz bezüglich der Option angesehen wurden, wurden Mirror Group sofort ausgezahlt; sie musste sie unverzüglich als Garantie auf ein zweites Sonderkonto einzahlen. Dieser Betrag wäre der Mirror Group zum Zeitpunkt der Ausübung der Option nach Maßgabe der tatsächlich angemieteten Fläche ausgezahlt worden. Tatsächlich übte Mirror Group in der Folgezeit ihre Option für drei zusätzliche Stockwerke aus und konnte folglich den gesamten Betrag behalten, mit Ausnahme von 1,4 Mio. GBP (ohne Mehrwertsteuer), die sie O & Y für die Nichtausübung der Option auf das 4. Stockwerk zurückzahlen musste.

c) Schließlich sollte die Mehrwertsteuer von ungefähr 2 Mio. GBP bis zur Zahlung der Mehrwertsteuer an Mirror Group am 26. Juli 1993 auf ein drittes Sonderkonto eingezahlt werden.

5. Die Mietdauer für die fünf Stockwerke betrug 25 Jahre. Während der ersten fünf Jahre war kein Mietzins zu zahlen, in den darauf folgenden 20 Jahren musste der Mietzins unter der Marktmiete bleiben. Der Mietzins für die zusätzlichen Stockwerke sollte im Wesentlichen dem für die ersten fünf Stockwerke entsprechen. Im Gegenzug verpflichtete sich die Mirror Group, die sich aus dem Mietvertrag ergebenden Pflichten zu erfüllen und fünf Stockwerke auf eigene Kosten und die anderen Stockwerke mit teilweiser finanzieller Beteiligung von O & Y auszubauen. Für diesen Ausbau wandte die Mirror Group ungefähr 7,2 Mio. GBP bzw. 4,4 Mio. GBP auf.

6. Die Mirror Group verlangte unter Berufung auf die in Artikel 13 Teil B Buchstabe b der Sechsten Richtlinie für „die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken" vorgesehene Steuerbefreiung die Erstattung der ungefähr 2 Mio. GBP, die sie als Mehrwertsteuer auf den Anreiz von 12 Mio. GBP entrichtet hatte. Die Commissioners of Customs & Excise (Verwaltung für indirekte Steuern, im Folgenden: Steuerverwaltung) wies diesen Antrag jedoch mit Bescheid vom 1. Januar 1997 zurück. Daraufhin erhob die Mirror Group vor dem VAT and Duties Tribunal London (für Mehrwertsteuerfragen zuständiges Gericht in London, im Folgenden: Gericht) Klage.

7. Das Gericht bejahte die Steuerbefreiung mit Urteil vom 3. April 1998, soweit sie die Zahlung des Anreizes in Höhe von 6,5 Mio. GBP betreffend die Anmietung betraf, mit der Begründung, obwohl die vorliegende Situation vom klassischen Schema der Vermietung abweiche, da eine Leistung nicht vom Mieter, sondern vom Vermieter erbracht worden sei, sei Artikel 13 Teil B Buchstabe b auch hier anwendbar, wenn man das Urteil Lubbock Fine berücksichtige, nach dem auch eine derartige Situation als Vermietung im Sinne dieser Bestimmung angesehen werden könne. Der Betrag von 5,5 Mio. GBP, der als Anreiz für die Ausübung der Option angesehen worden sei, könne dagegen nicht von der Mehrwertsteuer befreit werden. Dieser Betrag habe nämlich die Gegenleistung für eine *gesonderte* Dienstleistung dargestellt, die nur die Optionen und folglich nicht direkt die Vermietung betroffen habe.

8. Sowohl die Mirror Group als auch die Steuerverwaltung legten gegen das Urteil des Gerichts Berufung zum High Court ein. In diesem Verfahren ergaben sich jedoch Zweifel an der Auslegung des Artikels 13 Teil B Buchstabe b der Sechsten Richtlinie, und zwar insbesondere unter Berücksichtigung des Urteils Lubbock Fine. Insbesondere ergeben sich aus diesem Urteil, wie der High Court meint, die Auslegungskriterien, anhand deren die Tragweite dieser Bestimmung ermittelt worden sei, nicht eindeutig. Deshalb ließen sich aus diesem Urteil keine sicheren Hinweise für die Entscheidung des dem High Court vorgelegten Rechtsstreits herleiten. Der High Court hat deshalb dem Gerichtshof mit Beschluss vom 15. Oktober 1998 die folgenden beiden Fragen vorgelegt:

1. Im Anschluss an das Urteil des Gerichtshofes in der Rechtssache C-63/92 (Lubbock Fine & Company/Commissioners of Customs and Excise) stellt sich die Frage, ob nach Artikel 13 Teil B Buchstabe b der Richtlinie 77/388/EWG des Rates eine Lieferung von der Mehrwertsteuer befreit ist, wenn der Lieferer ursprünglich kein Recht an dem Grundstück hat, aber gegen Zahlung eines Geldbetrages durch den Vermieter einen Mietvertrag über dieses Grundstück mit dem Vermieter abschließt und/oder ein Mietangebot des Vermieters annimmt.

2. Im Anschluss an das Urteil des Gerichtshofes in der Rechtssache C-63/92 (Lubbock Fine & Company/Commissioners of Customs and Excise) stellt sich die Frage, ob nach Artikel 13 Teil B Buchstabe b der Richtlinie 77/388/EWG des Rates eine Lieferung von der Mehrwertsteuer befreit ist, wenn der Lieferer ursprünglich kein Recht an dem Grundstück hat, aber

a) vertraglich gegen Zahlung eines Betrages, der als Sicherheit für die Verpflichtungen aus der Optionsvereinbarung in einem Sonderkonto verbleibt, eine Option auf die Anmietung dieses Grundstücks übernimmt und/oder

b) später diese Option gemäß der Optionsvereinbarung ausübt, und das Mietangebot für das Grundstück gegen die Freigabe des Geldes im Sonderkonto annimmt.

Sachverhalt und Vorlagefragen der Rechtssache C-108/99 (Cantor)

9. Am 25. März 1986 vermietete die Prudential Assurance Co. Ltd (Prudential) der

Wako International (Europe) Ltd (Wako) das vierte Stockwerk eines Gebäudes in London. Die Dauer des Vertrages wurde auf 15 Jahre festgesetzt; Wako verpflichtete sich gemäß Artikel 18 Buchstabe d des Vertrages, ohne Zustimmung des Vermieters weder den Mietvertrag abzutreten noch die Räume unterzuvermieten.

10. 1993 beschloss Wako, den Mietvertrag an die Cantor Fitzgerald International (Cantor) abzutreten. Dies geschah durch drei verschiedene Rechtsakte: Mit dem ersten, der am 12. März 1993 geschlossen wurde, trafen Wako und Cantor eine Vereinbarung über den Übergang der Rechte und Pflichten aus dem Mietvertrag. In dieser Vereinbarung, an der auch eine dritte Gesellschaft, die Cantor Fitzgerald Securities, als Garantin der Verpflichtungen von Cantor beteiligt war, verpflichtete sich Wako, Cantor zum Zeitpunkt des endgültigen Abschlusses der Vereinbarung 1,5 Mio. GBP als Gegenleistung für die Übernahme dieser Rechte und Pflichten zu zahlen. Cantor verpflichtete sich im Gegenzug, die Pflichten der Wako aus dem Mietvertrag zu erfüllen und sie wegen aller Verluste oder Verbindlichkeiten aus dem Mietvertrag zu entschädigen. Cantor verpflichtete sich schließlich, mit Prudential den Vertrag über die Genehmigung des Übergangs zu schließen.

11. Dieser Vertrag wurde als zweiter am 23. März 1993 zwischen Prudential, Wako, Cantor und Cantor Fitzgerald Securities als Garantin geschlossen. Prudential ermächtigte Wako, die Rechte und Pflichten aus dem Vertrag auf Cantor zu übertragen, die sich im Gegenzug dem Vermieter gegenüber verpflichtete, den Mietzins zu zahlen und die sich aus dem Mietvertrag ergebenen Pflichten zu erfüllen. Am Folgetag schlossen Wako, Cantor und Cantor Fitzgerald Securities als Garantin einen dritten Vertrag, um den Übergang der Rechte und Pflichten aus dem Mietvertrag von Wako auf Cantor förmlich zu bestätigen. Unmittelbar nach Abschluss dieses letzten Vertrages zog Cantor in die Räume ein.

12. Durch das beschriebene Geschäft erhielt Cantor von Wako den Betrag von 1,5 Mio. GBP, auf den sie die geschuldete Mehrwertsteuer zahlte. Das Geschäft wurde durch eine Entscheidung der Steuerverwaltung vom 30. Juli 1996 genehmigt. Dagegen erhob Cantor am 13. August 1996 Klage beim VAT und Duties Tribunal London. Dieses gab der Klage am 6. August 1997 statt und befreite somit den Umsatz von der Mehrwertsteuer.

13. Am 26. September 1997 legte die Steuerverwaltung Berufung zum High Court ein und beantragte die Aufhebung der Entscheidung des Gerichts. Auch in diesem Verfahren ergaben sich jedoch Zweifel an der Auslegung des Artikels 13 Teil B Buchstabe b der Sechsten Richtlinie, und zwar auch hier aufgrund des Urteils Lubbock Fine. Der High Court hat deshalb am 2. September 1998 dem Gerichtshof folgende Frage vorgelegt:

Im Anschluss an das Urteil des Gerichtshofes in der Rechtssache C-63/92 (Lubbock Fine & Company/Commissioners of Customs & Excise) stellt sich die Frage, ob nach Artikel 13 Teil B Buchstabe

b der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie eine Lieferung von der Mehrwertsteuer befreit ist, die eine Person erbringt, die kein Recht an einem Grundstück hat, wenn sie vertraglich einen Mietvertrag über dieses Grundstück vom Mieter übernimmt und der Mieter ihr einen bestimmten Betrag als Gegenleistung dafür zahlt, dass sie den Mietvertrag übernimmt.

Rechtliche Würdigung

Allgemeine Erwägungen

14. Der High Court ersucht den Gerichtshof mit seinen beiden Vorabentscheidungsersuchen, den Begriff „Vermietung und Verpachtung von Grundstücken" in Artikel 13 Teil B Buchstabe b der Sechsten Richtlinie im Hinblick auf die dargelegten Sachverhalte auszulegen, und zwar insbesondere unter Berücksichtigung des Urteils des Gerichtshofes in der Rechtssache Lubbock Fine, in dem die Bedeutung dieses Begriffs erläutert worden ist.

15. Dort war der Gerichtshof insbesondere ersucht worden, zu dem Fall eines Mieters Stellung zu nehmen, der auf seine Rechte aus dem Mietvertrag verzichtete und das Grundstück gegen eine Abfindung an den Vermieter zurückgab. Zu entscheiden war somit, ob dieser Umsatz unter den Begriff „Vermietung und Verpachtung von Grundstücken" im Sinne des Artikels 13 Teil B Buchstabe b fällt.

16. Der Gerichtshof hat in seinem Urteil ausgeführt: „Fällt ein bestimmter Umsatz — wie die Vermietung eines Grundstücks, die auf der Grundlage des gezahlten Mietzinses besteuert würde — unter eine in der Sechsten Richtlinie vorgesehene Steuerbefreiung, so ist eine Änderung dieses Mietvertrags — wie dessen vertragliche Auflösung gegen Abfindung — ebenfalls als unter diese Befreiung fallend anzusehen. Dem vorlegenden Gericht ist deshalb zu antworten, dass der Fall, dass ein Mieter, der auf seine Rechte aus dem Mietvertrag verzichtet, das Grundstück an die Person zurückgibt, von der er seine Rechte ableitet, unter den Begriff der ‚Vermietung von Grundstücken' fällt, der in Artikel 13 Teil B Buchstabe b der Sechsten Richtlinie zur Beschreibung eines steuerfreien Umsatzes verwendet wird ... Eine solche Aufspaltung ein und desselben Mietvertrags ist nämlich nicht möglich." [4]

17. Das vorlegende Gericht hat, wie gesagt, Zweifel an der Tragweite dieses Präzedenzfalles, insbesondere daran, ob sich aus ihm entscheidende Hinweise für die Entscheidung der ihm vorliegenden Rechtssachen entnehmen lassen. Auch die Parteien des Rechtsstreits vor dem High Court und vor dem Gerichtshof verneinen dies, wobei

4 — Urteil Lubbock Fine, Randnrn. 9, 10 und 12.

sie aus dem genannten Urteil ziemlich widersprüchliche Schlüsse ziehen.

18. Mir scheint in der Tat, dass das Urteil Lubbock Fine für sich allein gesehen uns keinen entscheidenden Hinweis geben kann, nicht nur weil es einen Sachverhalt betrifft, der nicht vollständig mit den dem High Court unterbreiteten Sachverhalten übereinstimmt, sondern vor allem, weil es aufgrund seiner Wortwahl nicht automatisch auf den vorliegenden Sachverhalt übertragen werden kann. Bei der Prüfung, ob und in welchem Maße eine solche Übertragung möglich ist, ist nicht nur auf die Formulierung des Urteils, sondern auch auf den Gedankengang abzustellen, von dem sich der Gerichtshof damals vermutlich hat leiten lassen.

19. Auszugehen ist dabei von dem im Mittelpunkt der genannten Rechtssache und der vorliegenden Verfahren stehenden Begriff der Vermietung und Verpachtung von Grundstücken im Sinne des Artikels 13 Teil B Buchstabe b der Sechsten Richtlinie. Dieser Begriff ist gar nicht leicht zu definieren, da sich, wie der Gerichtshof ausgeführt hat, dieser Bestimmung der Sechsten Richtlinie für die Abgrenzung der Begriffe „Verpachtung" oder „Vermietung von Grundstücken" nichts entnehmen lässt [5].

20. Bei schrittweiser Annäherung ergibt sich ein erster Hinweis für die Auslegung aus der Gemeinschaftsrechtsprechung selbst unter Berücksichtigung des feststehenden Grundsatzes, dass Ausnahmen von einer allgemeinen Regel eng auszulegen sind. Trotz der im Verfahren aufgetretenen Zweifel gibt es keinen Grund, der eine andere Auslegung der im vorliegenden Verfahren in Rede stehenden Bestimmung rechtfertigen würde. Der Gerichtshof hat nämlich ausdrücklich erklärt, dass „... die Begriffe, mit denen die Steuerbefreiung nach Artikel 13 der Sechsten Richtlinie umschrieben sind, eng auszulegen [sind], da sie Ausnahmen von dem allgemeinen Grundsatz darstellen, dass jede Dienstleistung, die ein Steuerpflichtiger gegen Entgelt erbringt, der Umsatzsteuer unterliegt ..." [6].

21. Er hat weiter ausgeführt, dass „die in Artikel 13 der Sechsten Richtlinie vorgesehenen Befreiungen eigenständige Begriffe des Gemeinschaftsrechts dar[stellen] und daher eine gemeinschaftsrechtliche Definition erfordern"; diese sei „in verschiedener Hinsicht ein weiterer Begriff als in verschiedenen nationalen Rechtsordnungen", wie sich aus dem Umstand ergibt, dass „sich Artikel 13 Teil B Buchstabe b zur Festlegung einer Ausnahme von der Befreiung auf den Beherbergungsvertrag... [bezieht], den bestimmte nationale Rechtsordnungen... nicht als Mietvertrag ansehen" [7].

5 — Urteile vom 12. September 2000 in der Rechtssache C-359/97 (Kommission/Vereinigtes Königreich, Slg. 2000, I-6355, Randnr. 65) und in der Rechtssache C-358/97 (Kommission/Irland, Slg. 2000, I-6301, Randnr. 53) im Hinblick auf die Zahlung von Maut.

6 — Urteil vom 12. Februar 1998 in der Rechtssache C-346/95 (Blasi, Slg. 1998, I-481, Randnr. 18). In dem gleichen Sinne siehe auch u. a. die Urteile in den Rechtssachen C-359/97, Randnr. 67, und C-358/97, Randnr. 55, sowie kürzlich das Urteil vom 18. Januar 2001 in der Rechtssache C-150/99 (Stockholm Lindöpark AB, Slg. 2001, I-493, Randnr. 25).

7 — Randnrn. 63 und 66 des Urteils vom 12. September 2000 in der Rechtssache C-359/97 und Randnrn. 51 und 54 des Urteils vom 12. September 2000 in der Rechtssache C-358/97.

22. Abgesehen von diesen Präzisionen meine ich, dass man sich bei der Definition des zu prüfenden Ausdrucks grundsätzlich an das Kriterium halten muss, das üblicherweise bei der Auslegung eines Gemeinschaftsbegriffs angewendet wird, für den keine normativen Anhaltspunkte vorliegen. Man muss sich von der „gewöhnlichen" Bedeutung des Begriffes leiten lassen, oder auch von der Bedeutung, die diesem im Allgemeinen in den Rechtsordnungen der Mitgliedstaaten verliehen wird [8].

23. In diesem Sinne kann man Generalanwalt Darmon zustimmen, wenn er ausführt: „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." [9] Obwohl dies in dieser Definition stillschweigend enthalten ist, kann man dem noch hinzufügen, wie der Gerichtshof dies in den genannten Maut-Urteilen getan hat, dass der Begriff der Vermietung und Verpachtung „nicht auf Verträge bezogen werden [kann], die sich... dadurch auszeichnen, dass die Zeitdauer der Grundstücksnutzung, die im Mietvertrag ein Hauptelement bildet, in der Parteivereinbarung ohne Beachtung bleibt" [10].

24. In dieser Formulierung gibt uns die Definition des in Rede stehenden Begriffs jedoch noch keine sachdienlichen Hinweise für die Beantwortung der vom vorlegenden Gericht gestellten Fragen. Um diese beantworten zu können, müssen wir noch einige Schritte weiter gehen und versuchen, der genannten allgemeinen Definition weitere und speziellere Hinweise zu entnehmen.

25. Ein besonders wichtiger Beitrag findet sich in den kürzlich vorgetragenen Schlussanträgen von Generalanwalt Jacobs in der Rechtssache Stockholm Lindöpark, in denen er betont hat, dass ein Vertrag nur dann unter die Befreiung des Artikels 13 Teil B Buchstabe b der Sechsten Richtlinie falle, wenn er Folgendes enthalte: „the essential characteristics of a lease or let, which include the grant of a right to occupy a defined piece or area of immovable property as one's own and to exclude or admit others, and an agreement between the parties taking account of the duration of that occupation, in particular as a criterion for determining the price; such characteristics must, moreover, predominate in the contract" [11].

26. Denn der Gesichtspunkt, dass die Merkmale der Vermietung und Verpachtung in einem gegebenen Vertrag vorherrschen müssen, damit dieser unter die entsprechende Befreiung fallen kann, erscheint mir hier sehr wichtig. Dies läuft darauf hinaus, von der Befreiung Verträge auszunehmen, die zwar mit Miet- und Pachtverträgen gewisse Gemeinsamkeiten haben, deren Gegenstand aber im Wesentlichen eine mit der Nutzung des Grundstücks zusammenhängende Dienstleistung ist. Genau

8 — Siehe in diesem Sinne die Schlussanträge des Generalanwalts Alber in den Rechtssachen C-359/97 (Nr. 76) und C-358/97 (Nr. 63).

9 — Nr. 39 der Schlussanträge in der Rechtssache Lubbock Fine.

10 — Urteile in der Rechtssache C-359/97, Randnr. 68, und in der Rechtssache C-358/97, Randnr. 56.

11 — Nr. 40 der Schlussanträge in der Rechtssache C-150/99 (Urteil vom 18. Januar 2001, Slg. 2001, I-493).

aus diesem Grund hat Generalanwalt Jacobs bei der Erörterung der Qualifikation von Verträgen über die Benutzung von Golfanlagen in den genannten Schlussanträgen betont, es sei danach zu unterscheiden, „whether the transaction should be regarded as the occupation of the immovable property or as the supply of services for which the property is an incidental, albeit essential, prerequisite" [12]. Von demselben Kriterium hat sich offensichtlich Generalanwalt Alber in den Mautsachen leiten lassen, als er ausgeführt hat, dass die Mautzahlungen der Autofahrer nicht so sehr Gegenleistung für die Nutzung eines Grundstücks seien als vielmehr für eine Dienstleistung [13].

27. Um beurteilen zu können, welches die vorherrschenden Merkmale eines bestimmten Vertrages sind, kann man sich jedoch nicht auf eine abstrakte und rein formale Untersuchung dieses Vertrages beschränken, sondern muss seine *wirtschaftliche Funktion* berücksichtigen, d. h. die konkrete Funktion, die ihm objektiv zugedacht ist, um den Interessen der Parteien gerecht zu werden. Mit anderen Worten: Es ist die Causa des Rechtsgeschäfts im Sinne der Rechtstradition mehrerer europäischer Länder zu ermitteln, verstanden als die wirtschaftliche Funktion des Vertrages, die dem Ausgleich der einander gegenüberstehenden Interessen dient. Im Fall eines Mietvertrages besteht diese Funktion wie gesagt in der Übertragung der ausschließlichen Nutzung eines Grundstücks für einen bestimmten Zeitraum von einer Person auf eine andere.

28. Es braucht kaum hinzugefügt zu werden, dass die Funktion, von der ich spreche, für alle Parteien des Rechtsgeschäfts dieselbe ist, und so dessen Inhalt bestimmt. Sie hat jedoch nichts mit den *subjektiven Gründen* zu tun, die die Parteien zum Vertragsschluss veranlasst haben und die sich offenkundig nicht aus dem Inhalt ergeben. Ich hebe dies hervor, da mir scheint, dass gerade die mangelnde Unterscheidung zwischen Grund und Motiven des Rechtsgeschäfts auch im vorliegenden Fall zu einigen Missverständnisses geführt und die Qualifikation der in Rede stehenden Verträge zusätzlich erschwert hat.

29. Nach diesen Erwägungen möchte ich darauf hinweisen, dass das soeben dargelegte Auslegungskriterium Entsprechungen in der Rechtsprechung des Gerichtshofes hat. So berücksichtigt z. B., wie wir gesehen haben, Generalanwalt Alber in seinen Schlussanträgen in den Mautsachen den „Hauptzweck des ‚Vertrages' zwischen den Parteien", um festzustellen, ob die Maut als Gegenleistung für den Gebrauch der Straßeninfrastruktur oder für eine Dienstleistung entrichtet wird [14]. Und auch in den Urteilen des Gerichtshofes in diesen Rechtssachen wird der Funktion, die der Vertrag für die Parteien

12 — Rechtssache C-150/99, Nr. 31 der Schlussanträge.

13 — Schlussanträge in den Rechtssachen C-359/97, Nr. 80, und C-358/97, Nr. 67.

14 — Schlussanträge in den Rechtssachen C-359/97, Nr. 80, und C-358/97, Nr. 67.

hat, entscheidende Bedeutung beigemessen. Der Gerichtshof stützt seine Beurteilung nämlich, wie wir gesehen haben, darauf, dass die Parteien bei der Festlegung der vertraglichen Leistungen und Gegenleistungen die Dauer der Nutzung des Grundstücks nicht berücksichtigt hatten [15].

30. Eine ähnliche Überlegung hat der Gerichtshof im Urteil in der Rechtssache Henriksen [16] angestellt, wonach „klarzustellen [ist], dass der Begriff der ‚Vermietung von Grundstücken', die nach Artikel 13 Teil B Buchstabe b von der Mehrwertsteuer befreit ist, neben den Gegenständen, die den Hauptgegenstand dieser Vermietung bilden, notwendigerweise auch deren Zubehör umfasst. Daher kann die Vermietung von Plätzen für das Abstellen von Fahrzeugen von diesem Befreiungstatbestand nicht ausgenommen werden, wenn sie mit der steuerfreien Vermietung von für einen anderen Gebrauch bestimmten Grundstücken, z. B. von Grundstücken für Wohnzwecke oder für gewerbliche Zwecke, eng verbunden ist, so dass beide Vermietungen *einen einheitlichen wirtschaftlichen Vorgang darstellen*" [17].

31. Die gleiche Erwägung liegt m. E. dem Urteil Lubbock Fine zugrunde, auf das Sie in der vorliegenden Rechtssache hingewiesen worden sind. Wie ich bereits ausgeführt habe, hat der Gerichtshof dort den Fall, dass ein Mieter, der auf seine Rechte aus dem Mietvertrag verzichtete und das Grundstück gegen eine Abfindung an den Vermieter zurückgab, unter den Begriff „Vermietung und Verpachtung von Grundstücken" im Sinne des Artikels 13 Teil B Buchstabe b der Sechsten Richtlinie subsumiert, weil, wenn die Vermietung eines Grundstücks unter eine in der Sechsten Richtlinie vorgesehene Steuerbefreiung falle, auch eine Änderung dieses Mietvertrags — wie dessen vertragliche Auflösung gegen Abfindung — als unter diese Befreiung fallend anzusehen sei [18].

32. Der Gerichtshof hat es somit als unerheblich angesehen, dass die Parteien einen neuen Vertrag zur Beendigung des Mietverhältnisses geschlossen hatten und dass die Zahlung dieses Mal vom Vermieter an den neuen Mieter erfolgte. Er scheint dagegen den Umstand für entscheidend gehalten zu haben, dass der neue Vertrag die Funktion hatte, die Nutzung des Grundstücks auf den Vermieter zurückzuübertragen, d. h., dass er die gleiche Funktion hatte wie der ursprüngliche Vertrag, auch wenn die Übertragung des Rechts im umgekehrten Sinne erfolgte.

33. Nach diesen allgemeinen Erwägungen kann ich jetzt zur Prüfung der einzelnen Fragen übergehen.

15 — Generalanwalt Jacobs hat beim Hinweis auf diese Präzedenzfälle in seien Schlussanträgen in der Rechtssache Stockholm Lindöpark bemerkt: „the Court has stressed in particular the need that the agreement between the parties should take account of the duration of the enjoyment of the property, in particular as a factor determining the consideration due" (Nr. 23).

16 — Urteil vom 13. Juli 1989 in der Rechtssache 173/88 (Slg. 1989, 2763).

17 — Randnrn. 14 und 15; Hervorhebung von mir.

18 — Randnrn. 9 und 10.

Die Fragen in der Rechtssache C-408/99 (Mirror Group)

a) Die erste Frage

34. Diese Frage des vorlegenden Gerichts geht dahin, ob der Begriff der Vermietung von Grundstücken einen Umsatz erfasst, der besteht in: 1. dem Abschluss eines Mietvertrags über ein Grundstück und/oder 2. der Annahme des vom Vermieter gemachten Angebots für einen Mietvertrag über das Grundstück gegen Zahlung eines Geldbetrags als Anreiz durch den Vermieter.

35. Offenkundig besteht dieser Umsatz nach der Schilderung des High Court aus zwei getrennten Rechtsgeschäften, die folglich theoretisch aufgrund einer unterschiedlichen Qualifikation unter verschiedene Steuerregelungen fallen könnten. Im vorliegenden Fall hat jedoch keine der Parteien eine solche Differenzierung vorgenommen, auch wenn die Standpunkte hinsichtlich der Lösung des durch die Frage aufgeworfenen Problems sodann auseinandergehen.

36. Auch ich bin der Auffassung, dass diese beiden Rechtsgeschäfte aufgrund des engen Zusammenhangs, der wegen ihrer gleichen wirtschaftlichen Funktion zwischen ihnen besteht, als Einheit anzusehen sind. Aus diesem Grund müssen sie m. E. von der Mehrwertsteuer befreit werden.

37. Der Punkt, auf den es hier ankommt, ist der, dass der Umsatz insgesamt dazu bestimmt war, ein Mietverhältnis zwischen Vermieter und Mieter zu begründen und dass folglich die einheitliche und gemeinsame wirtschaftliche Funktion der beiden Rechtsakte darin bestand, die Nutzung des Grundstücks vom Vermieter auf den Mieter zu übertragen. Dieses Ergebnis findet eine Bestätigung u. a. darin, dass der Anreiz der Mirror Group erst am Ende des Zeitraums zur freien Verfügung stand, während dessen sie das Recht hatte, den Vertrag zu kündigen (siehe oben, Nr. 4); dies beweist, dass die Zahlung des Anreizes Teil des Mietverhältnisses war.

38. Ich halte es dagegen mit der Kommission für unerheblich, dass die Zahlung durch den Vermieter und nicht durch den Mieter des Grundstücks erfolgte, und erinnere daran, dass dieser Umstand den Gerichtshof in der Rechtssache Lubbock Fine nicht daran gehindert hat, zu entscheiden, dass der in jener Rechtssache geprüfte Umsatz als Vermietung im Sinne des Artikels 13 der Sechsten Richtlinie anzusehen ist.

39. Wenn somit, wie ich glaube, davon auszugehen ist, dass der in Rede stehende Umsatz insgesamt die Funktion hatte, die Nutzung des Grundstücks vom Vermieter auf den Mieter zu übertragen, so ergibt sich daraus zwingend, dass er insgesamt unter den Begriff der Vermietung im Sinne des

Artikels 13 Teil B Buchstabe b der Sechsten Richtlinie fällt.

b) Die zweite Frage

40. Diese Frage des vorlegenden Gerichts geht dahin, ob der Begriff der Vermietung von Grundstücken im Sinne des Artikels 13 der Sechsten Richtlinie eine Leistung umfasst, mit der eine Person a) eine Optionsvereinbarung für die Miete eines Grundstücks gegen Zahlung eines Geldbetrags schließt, wobei vereinbart wird, dass dieser Betrag als Sicherheit für die Verpflichtungen aus dieser Vereinbarung in einem Sonderkonto verbleibt, und/oder b) die Optionen nacheinander ausübt und somit den Mietvertrag gegen die Freigabe des Geldes im Sonderkonto schließt.

41. Ich muss vorausschicken, dass diese Frage nicht leicht verständlich ist. Die Kommission führt in ihren schriftlichen Erklärungen aus, dass sie sich auf zwei ganz verschiedene Fälle bezieht. Der Fall a betreffe eine Vereinbarung, bei der eine Partei einen Anreiz als Gegenleistung für den Abschluss einer Optionsvereinbarung über die Vermietung eines Grundstücks erhalte und sich verpflichte, diesen Betrag auf ein Sonderkonto bei einer Bank einzuzahlen. Der Fall b betreffe dagegen eine Vereinbarung, bei der der gezahlte Betrag die Gegenleistung für die tatsächliche Ausübung des Optionsrechts und somit für den Abschluss des Mietvertrags über das Grundstück sei.

42. Auch hier erscheint mir der Unterschied zwischen den beiden Fällen für die dem vorlegenden Gericht zu erteilende Antwort nicht entscheidend. Denn auch wenn man davon ausgeht, dass es sich um verschiedene Rechtsgeschäfte handelt, lägen auch in diesem Fall zwei eng miteinander verbundene Rechtsgeschäfte vor, die dieselbe wirtschaftliche Funktion haben. Denn, wie bereits ausgeführt, ist für die Feststellung, ob der in Rede stehende Umsatz von der Mehrwertsteuer befreit ist, auf die Funktion abzustellen, die er insgesamt erfüllen soll.

43. Deshalb veranlasst mich der Umstand, dass der Anreiz Mirror Group erst zum Zeitpunkt der tatsächlichen Ausübung der Option zur Verfügung gestellt wurde, und vor allem die Tatsache, dass der ausgezahlte Betrag direkt proportional zu der tatsächlich gemieteten Fläche war (siehe oben, Nr. 4) zu der Schlussfolgerung, dass der Vertrag zu a lediglich die Funktion hatte, zusammen mit dem Mietvertrag zur Übertragung des Nutzungsrechts an dem Grundstück vom Vermieter auf ein anderes Rechtssubjekt beizutragen. Aber wenn dies tatsächlich, wie ich glaube, die Gesamtfunktion des Umsatzes ist, muss folglich auch in diesem Fall der vom Vermieter des Grundstücks gezahlte Betrag unter die Steuerbefreiung des Artikels 13 Teil B Buchstabe b der Sechsten Richtlinie für die Vermietung von Grundstücken fallen.

Die Frage in der Rechtssache C-108/99 (Cantor)

44. Schließlich bleibt die Frage zu prüfen, die der High Court in der Rechtssache

Cantor gestellt hat, nämlich ob der Begriff „Vermietung und Verpachtung von Grundstücken" in der Sechsten Richtlinie einen Vertrag erfasst, durch den ein Mieter einem Dritten einen Geldbetrag dafür zahlt, dass dieser die Rechte und Pflichten aus dem Mietvertrag übernimmt.

45. Nach den Ausführungen insbesondere der britischen Regierung fällt ein solcher Vertrag nicht unter die hier erörterte Steuerbefreiung, und zwar deshalb, weil er in einer Vereinbarung zwischen einem Mieter und einem Dritten besteht und ausschließlich die Übernahme der Verpflichtungen aus einem Mietvertrag durch diesen gegen Zahlung einer Gegenleistung zum Inhalt hat. Dies habe mit der Übertragung des Mietvertrags nichts zu tun.

46. Ich kann diese Auffassung nicht teilen. Der Vertrag, von dem hier die Rede ist, kann nicht unabhängig von der Gesamtheit der Vereinbarungen gesehen werden, durch die der Gesamtumsatz konkretisiert wurde. Obwohl dieser durch drei getrennte Rechtsakte getätigt wurde, vervollständigen sich diese doch gegenseitig im Hinblick auf dasselbe Ergebnis, nämlich die Übertragung des Nutzungsrechts an dem Grundstück vom Mieter auf einen Dritten mit Zustimmung des Vermieters.

47. Es handelt sich sonach um ein Geschäft, das auf eine Änderung der Parteien des ursprünglichen Mietvertrags gerichtet ist und auf das folglich der im Urteil Lubbock Fine aufgestellte Grundsatz anzuwenden ist. Wie Sie sich erinnern werden, hat der Gerichtshof in diesem Urteil entschieden, dass Vereinbarungen zur Änderung zuvor geschlossener Mietverträge in den Anwendungsbereich des Artikel 13 Teil B Buchstabe b der Sechsten Richtlinie fallen, darunter (auch, aber nicht allein) Verträge, die „[deren] vertragliche Auflösung gegen Abfindung" vorsehen. Es besteht kein Grund, eine andere Lösung für Situationen vorzusehen, die derselben Logik gehorchen, d. h., in denen es sich um Vereinbarungen handelt, die genau wie die hier zu prüfenden eine Änderung der Parteien zuvor geschlossener Mietverträge zum Gegenstand haben.

48. Dem steht entgegen den Ausführungen der Kommission in ihren schriftlichen Erklärungen auch nicht entgegen, dass die Zahlung hier seitens des Mieters an einen Dritten erfolgte, der sich mit Zustimmung des Vermieters verpflichtete, die Pflichten aus dem Mietvertrag zu übernehmen. Die Kommission hat übrigens ihre Auffassung in diesem Punkt geändert und in der mündlichen Verhandlung eine Auffassung vertreten, die der wirtschaftlichen Funktion des Umsatzes Rechnung trägt. Sie hat insbesondere darauf hingewiesen, dass der Mieter dasselbe wirtschaftliche Ergebnis durch andere Geschäfte hätte erreichen können, die unstreitig von der Mehrwertsteuer befreit sind (z. B. durch die Untervermietung des Grundstücks an einen Dritten und die Zahlung einer angemessenen „Prämie" an diesen). Sie hat somit anerkannt, dass diesen unterschiedlichen Geschäften, die die gleiche wirtschaftliche Funktion haben, dieselbe steuerliche Behandlung hätte zuteil werden müssen.

Entscheidungsvorschlag

49. Aufgrund dieser Erwägungen schlage ich dem Gerichtshof vor, die Fragen des High Court wie folgt zu beantworten:

In der Rechtssache C-409/98 (Mirror Group):

Im Anschluss an das Urteil vom 15. Dezember 1993 in der Rechtssache C-63/92 (Lubbock Fine, Slg. 1993, I-6665) sind nach Artikel 13 Teil B Buchstabe b 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 von der Mehrwertsteuer befreit:

1. ein Umsatz, der in der Vermietung eines Grundstücks an eine Person besteht, die ursprünglich kein Recht an dem Grundstück hat, aber gegen Zahlung eines Geldbetrags durch den Vermieter einen Mietvertrag über dieses Grundstück mit dem Vermieter abschließt und/oder ein Mietangebot des Vermieters annimmt;

und

2. ein Umsatz, der in der Vermietung eines Grundstücks an eine Person besteht, die ursprünglich kein Recht an dem Grundstück hat, aber

   a) vertraglich gegen Zahlung eines Betrages, der als Sicherheit für die Verpflichtungen aus der Optionsvereinbarung in einem Sonderkonto verbleibt, eine Option auf die Anmietung dieses Grundstücks übernimmt und/oder

   b) nacheinander die in einer Optionsvereinbarung betreffend die Vermietung eines Grundstücks vorgesehenen Optionen gegen die Freigabe des Geldes im Sonderkonto ausübt.

In der Rechtssache C-108/99 (Cantor):

Unter Berücksichtigung des Urteils vom 15. Dezember 1993 in der Rechtssache C-63/92 (Lubbock Fine, Slg. 1993, I-6665) ist nach Artikel 13 Teil B Buchstabe b 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 die Übertragung eines Mietvertrages über ein Grundstück vom Mieter an einen Dritten, der kein Recht an dem Grundstück hat, gegen Zahlung eines Geldbetrages an diesen seitens des Mieters von der Mehrwertsteuer befreit.