SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS FRANCIS G. JACOBS vom 17. Mai 1989 *

Herr Präsident,
meine Herren Richter!

1. In dieser Vorlage des Højesteret (höchstes dänisches Gericht) geht es um die Frage, ob nach Artikel 13 Teil B Buchstabe b der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie (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. 1977, L 145, S. 1) auf die Vermietung geschlossener Einzelgaragen Mehrwertsteuer zu erheben ist.

2. Artikel 13 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie trägt die Überschrift „Steuerbefreiungen im Inland". Artikel 13 Teil A ist überschrieben mit „Befreiungen bestimmter dem Gemeinwohl dienender Tätigkeiten". Artikel 13 Teil B trägt die Überschrift „Sonstige Steuerbefreiungen" und sieht folgendes vor:

„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 Grundstücken,

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;

c) ..."

* Originalsprache: Englisch.

3. Artikel 13 Teil C trägt die Überschrift „Optionen" und lautet wie folgt:

„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 d, g und h.

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

4. Artikel 13 Teil B muß anhand der 17. Begründungserwägung der Richtlinie ausgelegt werden:

„Es ist in bestimmten Grenzen und unter bestimmten Bedingungen angebracht, daß die Mitgliedstaaten von dieser Richtlinie abweichende Sondermaßnahmen ergreifen können, um die Steuererhebung zu vereinfachen und bestimmte Steuerhinterziehungen und Steuerumgehungen zu verhüten."

5. Die Sechste Mehrwertsteuerrichtlinie ist in Dänemark durch das Gesetz Nr. 204 vom 10. Mai 1978 durchgeführt worden, in das unter anderem Artikel 13 Teil B Buchstabe b der Richtlinie inhaltlich übernommen worden ist.

6. Die Parteien des Ausgangsverfahrens, Herr Henriksen und das Steuerministerium, streiten darüber, ob es eine Vermietung von „Grundstücken" oder eine „Vermietung von Plätzen für das Abstellen von Fahrzeugen" darstellt, daß Herr Henriksen Garagen vermietet, die in einer ihm gehörenden Garagenanlage liegen. Im ersteren Fall würde die Vermietung grundsätzlich unter die Befreiung von der Mehrwertsteuer fallen (vorbehaltlich der Befugnis der Mitgliedstaaten, gemäß dem oben zitierten letzten Satz des Artikels 13 Teil B Buchstabe b weitere Ausnahmen vorzusehen). Im letzteren Fall wäre sie von der Befreiung ausgeschlossen und damit der Mehrwertsteuer unterworfen.

7. Aus dem Akteninhalt ergibt sich, daß die fragliche Garagenanlage zwei Gebäude mit jeweils 12 Garagen umfaßt, die zur gleichen Zeit wie ein Gebäudekomplex von 37 Reihenhäusern erstellt worden sind. Einige der Garagen sind an Bewohner des Gebäudekomplexes, andere an Anwohner in der Nachbarschaft vermietet. Es handelt sich um abschließbare, abgeteilte Garagen mit jeweils einem eigenen Tor. Solche Garagen sind überall in Europa hinter Häusern oder Wohnblöcken zu sehen. Herr Henriksen hat in der mündlichen Verhandlung klargestellt, daß ihm keines der Häuser, sondern nur die Garagen gehören.

8. Im nationalen Verfahren entschied das erstinstanzliche Østre Landsret (Regionalgericht des östlichen Landesteils), daß die Vermietung derartiger Garagen nicht der Steuer unterliege. Das Gericht vertrat die Auffassung, daß sich die Ausnahme von der Steuerbefreiung für die Vermietung von Grundstücken nach der natürlichen sprach-

lichen Bedeutung des Begriffs „Platz für das Abstellen" in dem dänischen Gesetz nicht auf Garagen der vorliegenden Art erstrecke und daß der Wortlaut des Artikels 13 Teil B Buchstabe b Nr. 2 der Richtlinie weder in der dänischen noch in den übrigen Fassungen sichere Anhaltspunkte für die vom Beklagten vertretene Auslegung gebe. Das Højesteret, das aufgrund des vom beklagten Ministerium eingelegten Rechtsmittels mit der Rechtssache befaßt wurde, hat dem Gerichtshof mit einem Beschluß, der am 27. Juni 1988 in das Register der Kanzlei des Gerichtshofes eingetragen worden ist, zwei Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt. Diese Fragen lauten wie folgt:

„1) Ist Artikel 13 Teil B Buchstabe b der Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern (Sechste Mehrwertsteuerrichtlinie) dahin zu verstehen, daß sich die Steuerpflicht für die Vermietung von „Plätzen für das Abstellen von Fahrzeugen" auch auf die Vermietung von Garagen der in der vorliegenden Rechtssache fraglichen Art erstreckt?

2) Sofern die vorstehende Frage bejaht wird, wird um Entscheidung darüber gebeten, ob der genannte Artikel dahin auszulegen ist, daß die Mitgliedstaaten verpflichtet sind, die Vermietung von Garagen der in der vorliegenden Rechtssache fraglichen Art der Steuer zu unterwerfen."

9. Sowohl die dänische Regierung als auch die Kommission haben schriftliche Erklärungen beim Gerichtshof eingereicht. Zur ersten Frage führt die dänische Regierung aus, der Begriff „Plätze für das Abstellen von Fahrzeugen" umfasse alle Plätze zum Abstellen von Fahrzeugen, ob sie nun offen, überdacht oder in einem Gebäude gelegen seien. Sie beruft sich auf die verschiedenen sprachlichen Fassungen des Artikels 13 Teil B Buchstabe b Nr. 2 der Richtlinie, wobei sie darauf hinweist, daß die englische Fassung („premises and sites") besonders aufschlußreich sei, da sie zeige, daß der Begriff nach dem Willen des Gemeinschaftsgesetzgebers allumfassend sein solle. Ihrer Meinung nach sind alle Befreiungen von der Mehrwertsteuer eng auszulegen, da mit der Richtlinie die Anwendung eines allgemeinen Besteuerungssystems bezweckt werde und Befreiungen korrekt und einfach anwendbar sein müßten. Würde man die Steuerbefreiung für diese Art von Garagen zulassen, so würde dies zu einem anomalen Zustand führen, da dann die Vermietung dieser Art von Garagen lohnender wäre als die Vermietung jeder anderen Art von Abstellflächen.

10. Die Kommission schlägt im Ergebnis vor, die erste Frage mit der Einschränkung zu bejahen, daß keine Mehrwertsteuer auf den auf die Garage entfallenden Teil der Miete erhoben werden sollte, wenn die Vermietung einer derartigen Garage Teil der Vermietung eines Grundstücks ist (z. B. Vermietung eines Hauses oder einer Wohnung zusammen mit einer Garage). Unter diesen Umständen sei die Vermietung der Garage oder des Abstellplatzes dem Zweck der Grundstücksvermietung untergeordnet. Nach Ansicht der Kommission zeigen die Rechtsvorschriften der meisten Mitgliedstaaten, daß die Vermietung von Plätzen für das Abstellen von Fahrzeugen nur dann der Mehrwertsteuer unterliege, wenn diese Vermietung echten gewerblichen Charakter habe. Da demnach kein Mitgliedstaat Mehrwertsteuer erhebt, wenn diese Vermietung Teil eines Mietvertrags über eine Wohnung ist, schlägt die Kommission vor, daß Mehrwertsteuer nur dann erhoben werden sollte, wenn ein besonderer Preis für die Vermietung der Garage oder des Abstellplatzes bestimmt worden ist.

11. Wäre diese Rechtssache nur aufgrund der englischen Fassung der Richtlinie zu entscheiden, so wäre ich ohne große Schwierigkeiten zu dem Ergebnis gelangt, daß Garagen der fraglichen Art unter die mit den Worten „premises and sites for parking vehicles" umschriebene Ausnahme fallen und daß die Vermietung dieser Garagen steuerpflichtig ist, möglicherweise vorbehaltlich einer Ausnahme der von der Kommission vorgeschlagenen Art für den Fall, daß die Vermietung der Garage der Vermietung anderer Sachen wie der eines Hauses oder einer Wohnung untergeordnet ist. Ich werde zu gegebener Zeit auf die Fragen eingehen, die diese Ansicht aufwerfen könnte.

12. In der vorliegenden Rechtssache steht es jedoch fest, daß die einzelnen sprachlichen Fassungen der Richtlinie voneinander abweichen. Daher ist es erforderlich, diese zu untersuchen und außerdem zu versuchen, die fraglichen Bestimmungen im Gesamtzusammenhang der Richtlinie, gemessen an deren Zielen, zu betrachten.

13. Der Begriff „premises" in der englischen Fassung im besonderen scheint hinreichend weit zu sein, um jede Art von Bauwerk auf einem Grundstück zu erfassen. Bei anderen sprachlichen Fassungen ist die Lage jedoch weniger klar. In der französischen Fassung heißt es beispielsweise „à l'exception ... des locations d'emplacement pour le stationnement des véhicules". Das Wort „emplacement" ist in diesem Zusammenhang eher geeignet, einen Stellplatz für ein Fahrzeug zu bezeichnen, der innerhalb eines Parkplatzes im Freien abgegrenzt ist oder in einer hierzu errichteten Parkeinrichtung wie einer unterirdischen Parkeinrichtung der in Innenstädten anzutreffenden Art bereitgestellt wird. Allenfalls bei extensiver Auslegung könnte der Begriff „emplacement pour le stationnement des véhicules" auch Gebäude wie Garagen erfassen.

14. Die übrigen sprachlichen Fassungen scheinen in diesem Punkt der französischen Fassung näher zu sein als der englischen. In der dänischen Fassung heißt es „pladser til parkering af køretøjer", wörtlich: „Plätze zum Parken von Fahrzeugen"; die niederländische Fassung lautet „verhuur van parkeerruimte voor voertuigen"; in der deutschen Fassung heißt es „Vermietung von Plätzen für das Abstellen von Fahrzeugen" und in der italienischen „locazioni di aree destinate al parcheggio dei veicoli"; alle diese Fassungen haben anscheinend ähnliche Konnotationen wie die französische. Demgemäß können von diesen sechs sprachlichen Fassungen der Richtlinie, die zur Zeit ihres Erlasses verbindlich waren, alle bis auf die englische für die Auslegung dahin herangezogen werden, daß die Ausnahme wenigstens in erster Linie auf das Vermieten von Abstellplätzen oder -flächen beschränkt ist. Diese Bedeutung wäre in der englischen Fassung besser in dem Wort „sites" als in dem Begriff „premises and sites" für das Abstellen von Fahrzeugen zum Ausdruck gekommen.

15. Obwohl diese sprachlichen Erwägungen besonders bei einem Rechtsakt im Bereich der Steuergesetzgebung von erheblichem Gewicht sind, muß geprüft werden, ob andere Faktoren, insbesondere die Systematik und der Zweck der Richtlinie, zu einer anderen Auslegung führen könnten, insbesondere zu einer solchen, wonach über die wörtliche Bedeutung hinausgehend auch geschlossene Garagen der hier fraglichen Art erfaßt werden: siehe Rechtssache 139/84 (Van Dijk's Boekhuis/Staatssecretaris van Financiën, Slg. 1985, 1405, 1418).

16. Die Entstehungsgeschichte der Vorschrift ist insoweit unergiebig, obwohl erwähnt sei, daß der Kommissionsvorschlag der Richtlinie (der im übrigen viel weiter ging, indem er die Vermietung gewerblicher Grundstücke von der Befreiung ausnahm) sich lediglich auf „contracts for the supply of parking facilities" in der englischen bzw. „des contrats de parking" in der französischen Fassung bezog (Bulletin der Europäischen Gemeinschaften, Beilage 11/73, S. 43).

17. Die Bestimmungen müssen auch in ihrem Zusammenhang betrachtet werden. Der unmittelbare Zusammenhang ist nur wenig hilfreich, da die anderen in Artikel 13 Teil B Buchstabe b Nr. 2 aufgeführten Ausnahmen uneinheitlich und ohne sichtbares Leitprinzip zusammengestellt sind. Andererseits ist die in Artikel 13 Teil B Buchstabe b geregelte Befreiung sehr weit formuliert, da sie sich vorbehaltlich der einzeln aufgeführten Ausnahmen auf die Vermietung und Verpachtung jeder Art von Grundstücken erstreckt. Im Zusammenhang dieser weit gefaßten Befreiung wäre es wohl überzogen, die Ausnahme für die Vermietung von Plätzen zum Abstellen von Fahrzeugen so weit auszulegen, daß man sie auf Umsätze erstreckt, die nicht mehr unter ihren Wortlaut fallen, und daß man ihr damit einen Sinn gibt, der der im Vordergrund stehenden Bedeutung des Textes zuwiderläuft.

18. Der Systematik der Richtlinie im ganzen und dem Wortlaut des Artikels 2 im besonderen läßt sich entnehmen, daß das Grundprinzip der Richtlinie dahin geht, daß alle Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, wenn sie von einem als solcher handelnden Steuerpflichtigen gegen Entgelt erbracht werden, der Mehrwertsteuer unterliegen, sofern sie nicht ausdrücklich befreit sind. Die Befreiungsbestimmungen sind eng auszulegen, da sie eine Ausnahme vom Grundprinzip der Richtlinie darstellen: siehe z. B. Urteil vom 15. März 1989 in der Rechtssache 51/88, Hamann/Finanzamt Hamburg-Eimsbüttel, Slg. 1989, 767, Randnr. 19. Hierauf gestützt ließe sich argumentieren, daß die Befreiung von der Anwendung der Grundregel (zugunsten der Vermietung oder Verpachtung von Grundstücken) eng und die Ausnahme von der Befreiung (betreffend die Vermietung von Abstellplätzen) weit auszulegen ist, da das zur Anwendung der Grundregel führen würde. Meiner Ansicht nach kann jedoch die Ausnahme, ohne daß man sich von der normalen Bedeutung der in den meisten sprachlichen Fassungen benutzten Worte erheblich entfernt, selbst bei einer so weiten Auslegung nicht so stark ausgedehnt werden, daß sie auch geschlossene Garagen umfaßt. Außerdem ist es bei einer Richtlinie, die von allen Steuerbehörden in den Mitgliedstaaten überall in der Gemeinschaft einheitlich angewandt werden soll, und die Befreiungen enthält, deren Anwendung ausdrücklich „einfach" sein soll, angebracht, die verwendeten Begriffe so weit wie möglich in ihrer gewöhnlichen Bedeutung zu verstehen. Daher sprechen die Ziele der Richtlinie in dieser Hinsicht dafür, die Ausnahme für die Vermietung von Abstellplätzen nicht dahin auszulegen, daß sie sich auch auf die Vermietung geschlossener Garagen erstreckt.

19. Nach Auffassung der dänischen Regierung wird mit der Richtlinie ein vom Standpunkt des Verbrauchers aus gesehen neutrales Mehrwertsteuersystem angestrebt und würde die Steuerbefreiung für die Vermietung geschlossener Garagen diesem Ziel zu-

widerlaufen, da es dann lohnender wäre, geschlossene Garagen zu vermieten statt Abstellflächen irgendeiner anderen Art. Die Regierung trägt weiter vor, ein solcher Befreiungstatbestand würde schwierige Probleme der Abgrenzung zwischen einzelnen Arten von Abstellplätzen aufwerfen. Ähnliche Schwierigkeiten würden aber auch auftreten, wenn die Vermietung geschlossener Garagen nicht steuerfrei wäre, da, wie die Kommission einräumt, selbst dann, wenn die Vermietung von Garagen als allgemein der Mehrwertsteuer unterliegend zu behandeln wäre, möglicherweise Ausnahmen für den Fall vorgesehen werden müßten, daß diese Vermietung der Vermietung anderer Grundstücke, z. B. der eines Hauses, untergeordnet ist. Die dann entstehenden Anomalien werden durch die Umstände des vorliegenden Falls gut veranschaulicht, da einige der Garagen an Bewohner der Häuser, die Bestandteil des Gebäudekomplexes sind, in dem sich die Garagenanlage befindet, vermietet werden, andere Garagen in derselben Anlage aber nicht. Die Kommission schlägt als Kriterium vor, die Mehrwertsteuer in bezug auf eine Garage nur dann zu erheben, wenn für deren Vermietung ein besonderer Preis ausgewiesen sei. Dieses Kriterium könnte aber selbst leicht Anomalien oder sogar Mißbräuche hervorrufen. Die Auffassung der Kommission würde zu Ergebnissen führen, die mit der „Gewährleistung einer korrekten und einfachen Anwendung der ... Befreiungen sowie ... [der] Verhütung von Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und etwaigen Mißbräuchen" nicht leichter zu vereinbaren wären. Ferner unterscheidet die Kommission, gestützt auf eine Übersicht über die Praxis einiger Mitgliedstaaten, zwischen mit Wohnungen verbundenen und gewerblich vermieteten Garagen. Diese Unterscheidung erscheint nicht überzeugend, wenn man bedenkt, daß die Vermietung gewerblicher Grundstücke nach der Richtlinie generell von der Mehrwertsteuer befreit ist. Obwohl nach Artikel 13 Teil C die Mitgliedstaaten ihren Steuerpflichtigen das Recht einräumen können, bei der Vermietung und Verpachtung von Grundstücken für eine Besteuerung zu optieren, trifft auch diese Bestimmung keine Unterscheidung zwischen gewerblichen und sonstigen Grundstücken.

20. Demgemäß bin ich aufgrund des Wortlauts der Richtlinie und des Regelungszusammenhangs der Ansicht, daß die Ausnahme nicht für die Vermietung von geschlossenen Einzelgaragen der in der vorliegenden Rechtssache fraglichen Art gilt und daß die erste Vorlagefrage zu verneinen ist.

21. Unter Zugrundelegung meiner Auffassung über die erste Frage stellt sich die zweite Vorlagefrage nicht. Geht man jedoch davon aus, daß die Vermietung der Garagen der fraglichen Art von der Steuerbefreiung ausgenommen ist, wäre die zweite Frage meines Erachtens zu bejahen. Die Ausnahme hätte zur Wirkung, daß diese Vermietung der Mehrwertsteuer unterliegen würde, wobei die Richtlinie insoweit kein Ermessen einräumt. Ein Ermessensspielraum wird allein im letzten Satz von Artikel 13 Teil B Buchstabe b eingeräumt, wonach die Mitgliedstaaten weitere Ausnahmen vom Geltungsbereich dieser Befreiung vorsehen können; er erlaubt es den Mitgliedstaaten jedoch nicht, von den aufgeführten Ausnahmen abzuweichen. Aufgrund ihres Ermessens können die Mitgliedstaaten die Steuerpflicht zwar ausweiten, nicht aber beschränken.

22. Das wirft meines Erachtens eine weitere Frage auf, die zwar nicht angesprochen wurde aber, wie ich meine, beantwortet werden sollte. Wie ich soeben ausgeführt habe, sind die Mitgliedstaaten nach dem letzten Satz des Artikels 13 Teil B Buchstabe b berechtigt, weitere Ausnahmen vom

Geltungsbereich der Befreiung vorzusehen. Das dadurch eingeräumte Ermessen ist weit; und obwohl es zweifellos gewissen Grenzen unterliegt, kann meines Erachtens dieser Bestimmung keine Begrenzung entnommen werden, die einen Mitgliedstaat, wenn er sich hierfür entscheiden würde, daran hindern würde, die für Plätze zum Abstellen von Fahrzeugen vorgesehene Ausnahme so auszudehnen, daß darunter auch geschlossene Einzelgaragen der in der vorliegenden Rechtssache fraglichen Art fallen. Ob der Ausnahmetatbestand tatsächlich in dieser Weise ausgedehnt wurde, ist eine Frage der Auslegung der nationalen Rechtsvorschriften und unterliegt der Zuständigkeit der nationalen Gerichte. Aus der Systematik und dem Aufbau der Richtlinie ergibt sich meiner Ansicht nach jedoch klar, daß nach zutreffender Auslegung der Richtlinienbestimmungen die nationalen Rechtsvorschriften diese Wirkung nicht haben können, sofern sie nicht selbst eine entsprechende spezifische Bestimmung enthalten. Beschränken sich die nationalen Rechtsvorschriften jedoch darauf, die Bestimmungen der Richtlinie mit ihren spezifischen Befreiungen und spezifischen Ausnahmen zu reproduzieren, müssen sie auch in Übereinstimmung mit diesen Bestimmungen ausgelegt werden, und es steht den nationalen Steuerbehörden nicht frei, weitere Ausnahmen anzuwenden, wenn der Mitgliedstaat keine zusätzlichen gesetzgeberischen Maßnahmen zur Erstrekkung der Steuerpflicht auf derartige Vermietungen erlassen hat.

23. Infolgedessen sollten die vorgelegten Fragen nach meiner Auffassung wie folgt beantwortet werden:

„Artikel 13 Teil B Buchstabe b der Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern (Sechste Mehrwertsteuerrichtlinie) ist dahin auszulegen, daß die Vermietung geschlossener Einzelgaragen nicht der Mehrwertsteuer unterliegt, es sei denn, daß ein Mitgliedstaat selbst spezifische gesetzgeberische Maßnahmen zur Ausdehnung der Steuerpflicht auf solche Vermietungen erlassen hat."