befreiung für die Vermietung von Grundstücken vorsehen können, ermächtigt sie nicht, die genannte Abfindung zu besteuern, wenn die in Erfüllung des Mietvertrags geleisteten Mietzinszahlungen nach der obigen Vorschrift befreit waren. Eine Aufspaltung ein und desselben Mietvertrags ist nämlich nicht möglich.

SITZUNGSBERICHT
in der Rechtssache C-63/92 *

Inhaltsverzeichnis

I — Sachverhalt und Verfahren ..... I - 6668

A — Sachverhalt ..... I - 6668

B — Die einschlägigen Vorschriften ..... I - 6669

1. Die Sechste Richtlinie ..... I - 6669

2. Die britischen Rechtsvorschriften ..... I - 6671

a) Die Lage vor 1989 ..... I - 6671

b) Der Finance Act (Finanzgesetz) 1989 ..... I - 6671

C — Das Ausgangsverfahren ..... I - 6672

1. Der Standpunkt von Lubbock Fine ..... I - 6672

2. Der Standpunkt der Finanzverwaltung ..... I - 6672

3. Die Begründung des Vorlagebeschlusses ..... I - 6672

4. Die Vorlagefragen ..... I - 6673

* Verfahrenssprache: Englisch.

D — Das Verfahren vor dem Gerichtshof ..... I - 6673

II — Schriftliche Erklärungen vor dem Gerichtshof ..... I - 6674

A — Zu der Frage, ob die Wendung „Vermietung und Verpachtung von Grundstükken" die Auflösung eines Mietvertrags gegen eine dem Mieter vom Vermieter gezahlte Abfindung erfaßt ..... I - 6674

1. Erklärungen von Lubbock Fine ..... I - 6674

a) Grundsätzlicher Standpunkt ..... I - 6674

b) Hilfsweise vorgebrachte Erklärungen ..... I - 6675

2. Erklärungen der Regierung des Vereinigten Königreichs ..... I - 6675

3. Erklärungen der griechischen Regierung ..... I - 6676

4. Erklärungen der Kommission ..... I - 6677

B — Zu der Frage, ob es den Mitgliedstaaten freisteht, die anläßlich der Auflösung eines Mietvertrags gezahlten Abfindungen zu besteuern ..... I - 6678

1. Erklärungen von Lubbock Fine ..... I - 6678

2. Erklärungen der Regierung des Vereinigten Königreichs ..... I - 6679

a) Grundsätzlicher Standpunkt ..... I - 6679

b) Hilfsweise vorgebrachte Erklärungen ..... I - 6679

3. Erklärungen der griechischen Regierung ..... I - 6679

4. Erklärungen der Kommission ..... I - 6679

C — Zu der Frage, ob die Wendung „Lieferungen von Gebäuden oder Gebäudeteilen und dem dazugehörigen Grund und Boden" die Rückgabe eines Grundstücks an den Vermieter nach dem Verzicht des Mieters auf sein Besitzrecht erfaßt ..... I - 6680

1. Erklärungen von Lubbock Fine ..... I - 6680

2. Erklärungen der Regierung des Vereinigten Königreichs ..... I - 6681

3. Erklärungen der griechischen Regierung ..... I - 6682

4. Erklärungen der Kommission ..... I - 6682

III — Antworten auf die Fragen des Gerichtshofes ..... I - 6683

A — Fragen an die Regierung des Vereinigten Königreichs ..... I - 6683

B — Frage an Lubbock Fine, die Regierung des Vereinigten Königreichs und die Kommission ..... I - 6683

I — Sachverhalt und Verfahren

A — *Sachverhalt*

Lubbock Fine & Co (im folgenden: Lubbock Fine), die Klägerin des Ausgangsverfahrens, ist ein britisches Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsunternehmen.

Mit Vertrag vom 14. April 1971 mietete dieses Unternehmen Büroräume in der Bedford Row 3, 4 und 5 sowie in Jockey's Fields 3, 4 und 5, London WC 1, mit Wirkung vom 29. September 1970 für 25 Jahre und drei Monate, d. h. bis zum 24. Dezember 1995 zu einem anfänglichen Mietzins in Höhe von 35 300 UKL pro Jahr.

Damals war Esso Pension Trust Ltd Eigentümer und Vermieter der Räume.

1989 verkaufte Esso Pension Trust Ltd das Gebäude an Guildhall Properties Ltd.

Am 14. Februar 1990 schlossen Guildhall Properties Ltd und Lubbock Fine einen Vertrag, dem zufolge Lubbock Fine ab 1. Juni 1990 auf die Rechte aus dem Mietvertrag verzichtete und die Räume Guildhall Properties Ltd überließ. Guildhall Properties Ltd verpflichtete sich als Gegenleistung, Lubbock Fine 850 000 UKL zu zahlen.

Das Vertragsverhältnis wurde tatsächlich zum vorgesehenen Zeitpunkt beendet und die Abfindung gezahlt.

Die Commissioners of customs & excise (Behörde für Zölle und Verbrauchsteuern, im folgenden: Finanzverwaltung), die Beklagten des Ausgangsverfahrens, forderten daraufhin Lubbock Fine zur Zahlung von Mehrwertsteuer in Höhe von 110 869,56 UKL auf.

Da Lubbock Fine der Ansicht ist, der erwähnte Vorgang sei nicht mehrwertsteuerpflichtig, erhob sie beim Value Added Tax Tribunal (Gericht für die Mehrwertsteuer) Klage.

B — *Die einschlägigen Vorschriften*

1. *Die Sechste Richtlinie*

Was den vorliegenden Rechtsstreit angeht, so ist für die Mehrwertsteuer die 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) maßgeblich.

In Artikel 2 dieser Richtlinie heißt es:

„Der Mehrwertsteuer unterliegen:

1. Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Inland gegen Entgelt ausführt; ...“

Artikel 4 der Sechsten Richtlinie bestimmt:

„(1) Als Steuerpflichtiger gilt, wer eine der in Absatz 2 genannten wirtschaftlichen Tätigkeiten selbständig und unabhängig von ihrem Ort ausübt, gleichgültig zu welchem Zweck und mit welchem Ergebnis.

(2) Die in Absatz 1 genannten wirtschaftlichen Tätigkeiten sind alle Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden einschließlich der Tätigkeiten der Urproduzenten, der Landwirte sowie der freien Berufe und der diesen gleichgestellten Berufe. Als wirtschaftliche Tätigkeit gilt auch eine Leistung, die die Nutzung von körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen umfaßt.

(3) Die Mitgliedstaaten können auch solche Personen als Steuerpflichtige betrachten, die gelegentlich eine der in Absatz 2 genannten Tätigkeiten ausüben und insbesondere eine der folgenden Leistungen erbringen:

a) die Lieferung von Gebäuden oder Gebäudeteilen und dem dazugehörigen Grund und Boden, wenn sie vor dem Erstbezug erfolgt. Die Mitgliedstaaten können die Einzelheiten der Anwendung dieses Kriteriums auf Umbauten von Gebäuden und den Begriff ‚dazugehöriger Grund und Boden‘ festlegen ...

Als Gebäude gilt jedes mit dem Boden fest verbundene Bauwerk;

b) die Lieferung von Baugrundstücken.

Als Baugrundstücke gelten erschlossene oder unerschlossene Grundstücke entsprechend den Begriffsbestimmungen der Mitgliedstaaten ...“

In Artikel 5 heißt es:

„(1) Als Lieferung eines Gegenstands gilt die Übertragung der Befähigung, wie ein Eigentümer über einen körperlichen Gegenstand zu verfügen.

(2) ...

(3) Die Mitgliedstaaten können als körperlichen Gegenstand behandeln:

a) bestimmte Rechte an Grundstücken;

...

(4) Als Lieferungen im Sinne des Absatzes 1 gelten ferner:

a) ...

b) die Übergabe eines Gegenstands auf Grund eines Vertrages, der die Vermietung eines Gegenstands während eines bestimmten Zeitraums oder den Ratenverkauf eines Gegenstands vorsieht, mit der Klausel, daß das Eigentum spätestens mit Zahlung der letzten fälligen Rate erworben wird; ...“

Artikel 6 bestimmt insbesondere:

„(1) Als Dienstleistung gilt jede Leistung, die keine Lieferung eines Gegenstands im Sinne des Artikels 5 ist.

...“

In Artikel 13 Teil B 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 Grundstücken,

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

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

4. die 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;

h) die Lieferungen unbebauter Grundstücke mit Ausnahme der in Artikel 4 Absatz 3 Buchstabe b) bezeichneten Baugrundstücke."

Artikel 13 Teil C bestimmt:

„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) und h).

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

2. *Die britischen Rechtsvorschriften*

a) Die Lage vor 1989

Vor 1989 waren die im Vereinigten Königreich von der Mehrwertsteuer befreiten Vorgänge unter Nr. 1 der Gruppe 1 des Anhangs 6 des Value Added Tax Act 1983 (Mehrwertsteuergesetz) aufgeführt. Danach waren insbesondere befreit „die Gewährung, Übertragung oder Rückgabe eines Anteils oder Rechts an Grundeigentum oder die Bewilligung eines Rechts zum Besitz von Grundeigentum".

Bis 1989 unterlag also eine bei der Auflösung eines Mietverhältnis gezahlte Abfindung nicht der Mehrwertsteuer.

b) Der Finance Act (Finanzgesetz) 1989

Nach Erlaß des Urteils des Gerichtshofes vom 21. Juni 1988 in der Rechtssache 416/85 (Kommission/Vereinigtes Königreich, Slg. 1988, 2127) wurde die Rechtslage mit Wirkung vom 1. April 1989 durch das Finanzgesetz 1989 geändert.

Insbesondere wurden die Befreiungen geändert. Zwar gehören nach Nr. 1 der Gruppe 1 des Anhangs 6 zu den befreiten Vorgängen „die Gewährung eines Anteils oder Rechts an Grundeigentum oder die Bewilligung eines Rechts zum Besitz von Grundeigentum ..." Eine Fußnote bestimmt aber:

„Die Gewährung umfaßt die Übertragung, soweit es sich nicht um die Übertragung eines Rechts auf jemanden handelt, dem das betreffende Recht zurückzugewähren ist."

Dies wirkte sich dahin aus, daß eine Abfindung der Mehrwertsteuer unterworfen wurde, die ein Vermieter dafür zahlt, daß der Mieter auf seine Rechte verzichtet und die gemieteten Räume zurückgibt.

C — Das Ausgangsverfahren

1. *Der Standpunkt von Lubbock Fine*

Im Ausgangsverfahren räumte Lubbock Fine ein, nach dem Finanzgesetz 1989 sei der Verzicht auf Rechte aus einem Mietvertrag mehrwertsteuerpflichtig. Sie machte aber geltend, diese Rechtslage sei mit den Bestimmungen der Sechsten Richtlinie, die unmittelbare Wirkung habe, nicht vereinbar.

Tatsächlich habe sie — wie sie in erster Linie vortrug — mit dem Verzicht auf die Rechte aus dem Mietvertrag zugunsten des Eigentümers eine „Lieferung von Gebäuden" im Sinne des Artikels 13 Teil B Buchstabe g der Sechsten Richtlinie vorgenommen. Insofern sei wichtig, daß gemäß Artikel 5 Absatz 1 der Richtlinie als „Lieferung eines Gegenstands" die Übertragung der Befähigung, wie ein Eigentümer über einen körperlichen Gegenstand zu verfügen, anzusehen sei. Die von ihr vorgenommene Lieferung habe das Recht zum Gegenstand gehabt, das Gebäude aufgrund eines Mietvertrags zu besitzen.

Hilfsweise vertrat Lubbock Fine die Ansicht, die Beendigung des Mietvertrags werde von der in Artikel 13 Teil B Buchstabe b enthaltenen Wendung „Vermietung und Verpachtung von Grundstücken" erfaßt. Sie hätte nämlich statt auf ihre Rechte aus dem Mietvertrag zu verzichten, untervermieten oder das Mietverhältnis für die restliche Laufzeit des Vertrages auf einen anderen übertragen können. In beiden Fällen wäre die Lieferung steuerfrei gewesen. Es könne aber nicht die Absicht des Gemeinschaftsgesetzgebers gewesen sein, daß Vorgänge mit gleicher wirtschaftlicher Wirkung — Verlust der Nutzung einer Immobilie — unterschiedlich behandelt würden, d. h., daß einer von ihnen, der Verzicht auf die Rechte aus einem Mietvertrag, steuerpflichtig wäre, während die anderen steuerfrei blieben.

2. *Der Standpunkt der Finanzverwaltung*

Nach Ansicht der Finanzverwaltung erfassen die in Artikel 13 Teil B Buchstaben g und h genannten Befreiungen nicht den vorliegenden Fall, denn sie gälten nur für die Lieferung von Grundstücken, die im ersten Fall bebaut und im zweiten Fall unbebaut seien.

Auch wenn im übrigen einzuräumen sei, daß die Übertragung eines Mietverhältnisses nach Artikel 13 Teil B Buchstabe b der Sechsten Richtlinie von der Steuer befreit sei, müsse doch angenommen werden, daß diese Befreiung nicht für den Verzicht auf die Rechte aus einem Mietvertrag gelte. Der Verzicht unterscheide sich von der Übertragung dadurch, daß mit ihm das ursprünglich eingeräumte Recht wegfalle. Schließlich sei anzunehmen, daß die für Artikel 13 Teil B Buchstabe b gewählte allgemeine Formulierung den Mitgliedstaaten die Besteuerung eines Verzichts erlaube.

3. *Die Begründung des Vorlagebeschlusses*

Das vorlegende Gericht ist der Auffassung, die Bestimmungen des Vereinigten Königreichs, denen zufolge Lieferungen in der Form eines Verzichts auf Rechte eines Mietvertrags zugunsten des Eigentümers besteuert werden, fielen nicht in den Anwendungsbereich des Artikels 13 Teil B Buchstabe g, der sich nur auf die Befreiung der Lieferung von Grundstücken beziehe.

Da Artikel 13 Teil B aber alle Lieferungen von Immobilien erfasse und da sich die beiden in ihm genannten Gruppen, nämlich in erster Linie „die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken" (Buchstabe b) sowie in zweiter Linie die Lieferung bebauter oder unbebauter Grundstücke (Buchstaben g und h) gegenseitig ausschlössen, greife Buchstabe b ein.

Das Gericht hebt hierzu hervor, daß der Verzicht auf die Rechte aus einem Mietvertrag für einen Mieter gleichbedeutend sei mit der Lieferung eines dinglichen Rechts an den Vermieter. Da es sich bei der Mehrwertsteuer um eine Steuer auf Leistungen handele, sei davon auszugehen, daß im vorliegenden Fall der Leistungserbringer, d. h. der Mieter, seinem Vermieter alle Rechte übergebe, die ihm kraft des Mietvertrags zustünden.

Zu der Frage, ob die Mitgliedstaaten einen solchen Verzicht vom Anwendungsbereich der Befreiung ausschließen und eine Besteuerung vornehmen könnten, verweist das Gericht auf die Schlußanträge des Generalanwalts Jacobs in der Rechtssache 173/88, in der am 13. Juli 1989 ein Urteil ergangen ist (Henriksen, Slg. 1989, 2763), wonach für den den Mitgliedstaaten eingeräumten Ermessensspielraum gewisse Grenzen gelten. Nach Auffassung des Gerichts schließen es diese Grenzen aus, daß die Mitgliedstaaten den Verzicht auf Rechte aus einem Mietvertrag von der Befreiung ausnehmen, denn die wirtschaftliche Auswirkung sei mit der Auswirkung einer Übertragung des Mietverhältnisses vergleichbar, die von der Steuer befreit sei.

Um sicherzugehen, daß diese Ansicht zutreffe, beschloß das Gericht am 30. Juli 1991 und am 26. Februar 1992, dem Gerichtshof drei Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen.

4. *Die Vorlagefragen*

Sie lauten wie folgt:

1) Ist der Verzicht auf die Rechte aus einem Mietvertrag über ein Grundstück gegen eine dem Mieter vom Vermieter gezahlte Abfindung eine Lieferung in Form einer „Vermietung und Verpachtung von Grundstücken" im Sinne von Artikel 13 Teil B Buchstabe b der Sechsten Richtlinie?

2) Falls Frage 1 zu bejahen ist: Kann ein Mitgliedstaat einen solchen Verzicht aufgrund des letzten Satzes von Artikel 12 Teil B Buchstabe b der Sechsten Richtlinie („Die Mitgliedstaaten können weitere Ausnahmen vom Geltungsbereich dieser Befreiung vorsehen") von der Steuerbefreiung ausnehmen und ihn folglich besteuern?

3) Falls Frage 1 zu verneinen ist: Ist der Verzicht auf die Rechte aus einem Mietvertrag über Gebäude oder Gebäudeteile gegen eine dem Mieter vom Vermieter gezahlte Abfindung eine Lieferung in Form einer „Lieferung von Gebäuden oder Gebäudeteilen und dem dazugehörigen Grund und Boden, mit Ausnahme der in Artikel 4 Absatz 3 Buchstabe a) bezeichneten Gegenstände", im Sinne von Artikel 13 Teil B Buchstabe g der Sechsten Richtlinie? [1]

D — Das Verfahren vor dem Gerichtshof

Der Beschluß des Value Added Tax Tribunal ist am 3. März 1992 in das Register der Kanzlei des Gerichtshofes eingetragen worden.

Gemäß Artikel 20 des Protokolls über die Satzung des Gerichtshofes der Europäischen Gemeinschaften haben schriftliche Erklärungen eingereicht:

— Lubbock Fine & Co, die Klägerin des Ausgangsverfahrens, vertreten durch David Goy, QC, am 21. Mai 1992,

1 — Alle Beteiligten sind sich darin einig, daß es sich bei der Bezugnahme auf „Artikel 4 Absatz 3 Buchstabe b" um einen Schreibfehler handelt und daß es in Wirklichkeit heißen muß: „Artikel 4 Absatz 3 Buchstabe a".

— die Kommission der Europäischen Gemeinschaften, vertreten durch den Rechtsberater Thomas F. Cusak, als Bevollmächtigten, am 24. Juni 1992,

— die Regierung des Vereinigten Königreichs, vertreten durch Assistant Treasury Solicitor John E. Collins als Bevollmächtigten und durch Barrister A. W. H. Charles, am 30. Juni 1992,

— die griechische Regierung, vertreten durch den Beisitzer beim Rechtsrat des Staates Fokionas P. Georgakopoulos als Bevollmächtigten, am 13. Juli 1992.

Der Gerichtshof hat auf Bericht des Berichterstatters nach Anhörung des Generalanwalts gemäß Artikel 104 § 4 der Verfahrensordnung beschlossen, die mündliche Verhandlung zu eröffnen, wobei dies von Lubbock Fine und den Regierungen Griechenlands sowie des Vereinigten Königreichs beantragt worden ist. Der Gerichtshof hat Fragen an die Regierung des Vereinigten Königreichs gerichtet.

II — Schriftliche Erklärungen vor dem Gerichtshof

A — *Zu der Frage, ob die Wendung „Vermietung und Verpachtung von Grundstükken" die Auflösung eines Mietvertrags gegen eine dem Mieter vom Vermieter gezahlte Abfindung erfaßt*

1. *Erklärungen von Lubbock Fine*

Unter Hinweis auf das Urteil vom 6. Oktober 1982 in der Rechtssache 8/81 (Becker, Slg. 1982, 53) vertritt *Lubbock Fine* die Ansicht, Artikel 13 Teil B der Sechsten Richtlinie sei unmittelbar anwendbar, weil es sich um eine genaue und nicht mit Bedingungen versehene Vorschrift handele. Wichtig sei weiter, daß der Gerichtshof im Urteil vom 15. März 1989 in der Rechtssache 51/88 (Hamann, Slg. 1989, 767) hervorgehoben habe, Steuerbefreiungen seien eng auszulegen.

a) Grundsätzlicher Standpunkt

In erster Linie steht Lubbock Fine auf dem Standpunkt, in der Beendigung eines Mietverhältnisses könne nicht eine „Vermietung von Grundstücken" gesehen werden.

Die Buchstaben b, g und h des Artikels 13 Teil B seien im Zusammenhang zu untersuchen, wenn der damit verfolgte Zweck ermittelt werden solle. Tatsächlich sei ausgeschlossen, daß einer dieser Absätze im vorliegenden Fall eingreife. In ihnen komme die Absicht des Gemeinschaftsgesetzgebers zum Ausdruck, alle Vorgänge, mit denen Rechte oder Anteile an Grundstücken und Gebäuden übertragen würden, von der Steuer zu befreien, soweit es sich nicht um zwei Fälle handele: Eine Ausnahme von der Befreiung sei ausdrücklich vorgesehen, oder ein Steuerpflichtiger habe gemäß Artikel 13 Teil C von dem Recht Gebrauch gemacht, für eine Besteuerung zu optieren. Da es nicht möglich sei, die Befreiung von Vorgängen zu rechtfertigen, mit denen nur bestimmte Arten von Rechten an Grundstücken oder Gebäuden — unter Ausschluß anderer — übertragen würden, sei es also nicht angebracht, darauf abzustellen, um welche Art von Recht es genau gehe oder wie es im einzelnen ausgeübt werde.

Nach britischem Mehrwertsteuerrecht würden aber zwei vergleichbare Arten der Rechtsausübung unterschiedlich behandelt: Der Mieter, der untervermiete oder der das Mietverhältnis auf einen Dritten übertrage, sei von der Mehrwertsteuer befreit; wer das

Mietverhältnis aber zugunsten des Eigentümers beende, werde mit der Mehrwertsteuer belegt. Diese unterschiedliche Behandlung von grundlegend ähnlichen Vorgängen sei mit Artikel 13 Teil B der Sechsten Richtlinie nicht vereinbar.

Wenn man zu wählen habe, ob der Verzicht auf Rechte auf einen Mietvertrag unter Buchstabe g falle, nach dem alle „Lieferungen von Gebäuden" ohne Ausnahme befreit seien, oder ob insoweit der Buchstabe b in Betracht komme, nach dem die „Vermietung und Verpachtung von Grundstücken" mit bestimmten Ausnahmen befreit sei, müsse angenommen werden, daß Buchstabe g eingreife. Tatsächlich könne die Auflösung eines Mietvertrags nicht von der Wendung „Vermietung und Verpachtung von Grundstücken" erfaßt werden, denn mit ihr sei ja die Beendigung des Mietverhältnisses verbunden.

b) Hilfsweise vorgebrachte Erklärungen

Hilfsweise ist Lubbock Fine der Auffassung, von der Wendung „Vermietung von Grundstücken" werde auch die Auflösung eines Mietverhältnisses erfaßt.

Unter den Begriff „Vermietung von Grundstücken" fielen insbesondere der ursprüngliche Abschluß eines Mietvertrags sowie spätere Übertragungen des Mietverhältnisses. Würden Übertragungen des Mietverhältnisses nicht zur „Vermietung von Grundstükken" gerechnet, so käme es zu unverständlichen Ergebnissen: So wäre der Abschluß eines Mietvertrags über einen Gegenstand, der zu der von der Befreiung ausgeschlossenen Gruppe gehöre (z. B. ein Stellplatz für Fahrzeuge), steuerpflichtig, nicht aber die Übertragung dieses Mietverhältnisses.

Auch wenn gewisse Unterschiede vorhanden seien, so habe doch der Verzicht auf die Rechte auf einen Mietvertrag dieselben Wirkungen wie die Übertragung eines Mietverhältnisses. Beide Vorgänge führten für den Mieter zu einem Verlust der sich aus dem Mietvertrag ergebenden Rechte und erlaubten dem Eigentümer oder dem Zessionar die Nutzung des Gegenstands während der restlichen Laufzeit des Mietvertrags. Da die Übertragung des Mietverhältnisses in den Anwendungsbereich des Buchstabens b fiele, wäre es also abwegig, die Beendigung des Mietverhältnisses anders zu behandeln.

2. *Erklärungen der Regierung des Vereinigten Königreichs*

Nach Ansicht der *Regierung des Vereinigten Königreichs* soll den vom vorlegenden Gericht gestellten Fragen zufolge im wesentlichen geklärt werden, ob die Mitgliedstaaten gemäß Artikel 13 der Sechsten Richtlinie verpflichtet sind, die Beendigung eines Mietverhältnisses von der Steuer zu befreien.

Unter Hinweis auf die Urteile in den Rechtssachen Hamann und Henriksen vertritt die Regierung des Vereinigten Königreichs den Standpunkt, eine Steuerbefreiung sei — weil die Besteuerung von Vorgängen die allgemeine Regel sei — eng auszulegen. Zur Bestimmung der genauen Tragweite der in Artikel 13 enthaltenen Befreiungen müsse man vom wörtlichen Sinn absehen und die Vorschrift, ohne auf die dem englischen Grundstücksrecht eigenen Unterscheidungen einzugehen, im Gesamtzusammenhang auslegen.

Der Begriff der „Vermietung von Grundstücken" umfasse in erster Linie alle Übertragungsakte in der Form der Begründung und Gewährung eines Mietverhältnisses, ferner die Genehmigungen oder Ermächtigungen zur Nutzung eines Gegenstands und schließlich die Übertragung eines Mietverhältnisses oder einer Genehmigung.

Bei der Mehrwertsteuer handele es sich um die Besteuerung einer Lieferung. Bei der Begründung eines Mietverhältnisses gehe es im wesentlichen darum, auf den Mieter bestimmte, dem Eigentümer zustehende Rechte, insbesondere das Besitzrecht, zu übertragen.

Ein Mieter, der das Mietverhältnis übertrage, trete gleichfalls Rechte an den Zessionar ab und nehme so eine Lieferung vor. Aus der Sicht des Empfängers der Lieferung bestehe keinerlei Unterschied zwischen der Begründung des ursprünglichen Mietverhältnisses und seiner Übertragung. Es sei also angebracht, die Übertragung des Mietverhältnisses ebenso von der Steuer zu befreien wie die Begründung des ursprünglichen Mietverhältnisses.

Ein Verzicht führe dagegen zu einem völlig anderen Ergebnis als eine Abtretung. Mit der Auflösung endet das Mietverhältnis und damit auch die Lieferung. Es sei also nicht verständlich, wie angenommen werden könne, daß ein Verzicht, aufgrund dessen der vermietete Gegenstand dem Eigentümer zurückgegeben werde und das Mietverhältnis ende, unter die Wendung „Vermietung von Grundstücken" fallen könne. Artikel 13 Teil B Buchstabe b beziehe sich also nicht auf diesen Fall.

3. *Erklärungen der griechischen Regierung*

Vorweg führt die *griechische Regierung* aus, die Bestimmungen der Sechsten Richtlinie seien wegen ihres steuerrechtlichen Charakters eng auszulegen. Dies gelte im besonderen für Vorschriften über Befreiungen, weil sie, wie der Generalanwalt in der Rechtssache Henriksen hervorgehoben habe, Ausnahmen von den Grundprinzipien der Richtlinie darstellten.

Die vorgezogene Auflösung eines Mietverhältnisses unter den Begriff der „Vermietung von Grundstücken" zu subsumieren, würde aber eine weite Auslegung dieser Wendung voraussetzen.

Für einen Mietvertrag seien mehrere Merkmale kennzeichnend, die bei dem von Lubbock Fine vorgenommenen Vorgang fehlten.

Die Miete stelle ein fortdauerndes Vertragsverhältnis dar, nach dem der Vermieter verpflichtet sei, dem Mieter gegen Zahlung eines vereinbarten Betrages die Nutzung eines Gegenstands während eines bestimmten Zeitraums zu überlassen.

Eine Vereinbarung für die vorzeitige Auflösung eines Mietvertrags stelle aber kein fortdauerndes Verhältnis dar. Es handele sich um einen einmaligen Vorgang, und seine Wirkungen erschöpften sich im Abschluß oder in der Durchführung der Abmachung.

Mit einer solchen Vereinbarung überlasse der Mieter ferner dem Vermieter nicht das Recht zur Nutzung des Gegenstands, sondern er beschränke sich darauf, den Vermieter von seinen Verpflichtungen zu befreien.

Der Vermieter erhalte auch den ihm gehörenden Gegenstand nicht für eine bestimmte Zeit, sondern auf Dauer.

Schließlich sei der Vermieter nicht aufgrund des Mietvertrags an sich verpflichtet, als Gegenleistung für die Rückgabe des vermieteten Gegenstands eine Abfindung zu zahlen. Der Umstand, daß die Partner eines solchen Vertrages verabredeten, daß bei seiner Beendigung andere Rechte und Pflichten entstün-

den, habe also mit dem Mietverhältnis selbst nichts zu tun. Eine etwaige Abmachung zwischen dem Vermieter und dem Mieter über die Zahlung einer Abfindung bei vorzeitiger Beendigung des Mietverhältnisses verleihe dieser Abfindung nicht den Charakter eines Mietzinses.

Daraus folge, daß die Steuer im vorliegenden Fall nicht auf die „Vermietung eines Gegenstands" erhoben worden sei, sondern auf die Rückgabe eines Gegenstands, der eine „Dienstleistung" im Sinne von Artikel 6 der Sechsten Richtlinie darstelle.

Die gestellte Frage sei also wie folgt zu beantworten:

Die vorzeitige, von Vermieter und Mieter vereinbarte Beendigung eines Mietverhältnisses über eine Immobilie gegen Zahlung einer Abfindung vom Vermieter an den Mieter fällt nicht unter die in Artikel 13 Teil B Buchstabe b der Richtlinie 77/388/EWG enthaltene Regelung über die für die Vermietung von Grundstücken geltende Befreiung von der Mehrwertsteuer.

4. *Erklärungen der Kommission*

Die *Kommission* führt aus, nach der Sechsten Richtlinie gelte der Grundsatz, alle Gebäude gleicher Art gleichzubehandeln. Die allgemeine Linie sei, die Lieferung von neuen Gebäuden oder von Baugrundstücken zu besteuern und alle anderen Vorgänge von der Steuer zu befreien. Namentlich gelte nach der Richtlinie der Grundsatz der allgemeinen Steuerbefreiung für alle Vermietungen von Immobilien. Diese Feststellung werde dadurch bekräftigt, daß Ausnahmen von diesem Grundsatz nur begrenzte Tragweite hätten.

Daraus folge, daß Artikel 13 Teil B Buchstabe b der Sechsten Richtlinie alle Vorgänge erfasse, die einen Zusammenhang mit der „Vermietung von Grundstücken" aufwiesen, nicht aber solche, für die besondere Bestimmungen gälten wie die Artikel 4 Absatz 3, 5 Absatz 3 Buchstaben a und b sowie 13 Teil B Buchstaben g und h. Es sei also, mit anderen Worten, davon auszugehen, daß der Begriff der „Vermietung von Grundstücken" alle weiteren, sich auf diese Gegenstände beziehenden Vorgänge erfasse, die allein auf die Existenz eines ursprünglichen Mietvertrags zurückgingen.

Was den ursprünglichen Mietvertrag angehe, so wäre Lubbock Fine in den Genuß der Befreiung gekommen, wenn die Richtlinie seinerzeit bereits gegolten hätte. Der Vorgang, um den es im vorliegenden Fall gehe, wirke sich dahin aus, daß ein Mietverhältnis vorzeitig und im gegenseitigen Einverständnis beendet werde. Dies sei dafür ausreichend, daß der genannte Vorgang von der in Artikel 13 Teil B Buchstabe b enthaltenen Befreiung erfaßt werde.

Diese Wertung entspreche wohl dem Standpunkt, den der Gerichtshof im Urteil vom 13. Juli 1989 in der Rechtssache Henriksen eingenommen habe. Der Gerichtshof müsse also anerkennen, daß die Wendung „Vermietung von Grundstücken" über die ursprüngliche Vermietung hinaus alle späteren, damit im Zusammenhang stehenden Vorgänge erfasse, wie z. B. die Übertragung des Mietverhältnisses oder die Vermietung sowie — im vorliegenden Fall — den Verzicht des Mieters auf die Rechte aus dem Mietvertrag.

Auf die gestellte Frage sei also wie folgt zu antworten:

Die Beendigung eines sich auf ein Grundstück beziehenden Mietverhältnisses ist eine Lieferung im Sinne der in Artikel 13 Teil B Buchstabe b der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie enthaltenen Wendung „Vermietung und Verpachtung von Grundstücken", und zwar unabhängig davon, ob ein Partner vom anderen eine Abfindung erhält oder nicht.

B — *Zu der Frage, ob es den Mitgliedstaaten freisteht, die anläßlich der Auflösung eines Mietvertrags gezahlten Abfindungen zu besteuern*

1. *Erklärungen von Lubbock Fine*

Lubbock Fine geht auf diese Frage nur für den Fall ein, daß der Gerichtshof annimmt, der Begriff der „Vermietung von Grundstükken" erfasse die Beendigung eines Mietverhältnisses.

Zunächst wird darauf hingewiesen, daß die britische Regierung bei der Ausarbeitung des Finanzgesetzes 1989 zur Rechtfertigung der Besteuerung eines Verzichts niemals auf die in Artikel 13 Teil B Buchstabe b der Sechsten Richtlinie enthaltene Möglichkeit, vom Grundsatz der Befreiung abzuweichen, Bezug genommen habe. Zur Rechtfertigung sei lediglich darauf hingewiesen worden, daß es bei Fehlen einer solchen Besteuerung zu „einer weiteren Komplikation in Verbindung mit der den Eigentümern bei der Besteuerung eingeräumten Option" komme.

Um feststellen zu können, ob die Mitgliedstaaten einen Verzicht besteuern können, sei zunächst zu ermitteln, ob die Richtlinie das Recht der Mitgliedstaaten, zusätzliche Ausschlüsse vorzusehen, begrenzt habe und welche Grenzen hierfür gegebenenfalls in Betracht kämen.

Unter erneutem Hinweis auf die Schlußanträge des Generalanwalts in der Rechtssache Henriksen ist Lubbock Fine der Ansicht, für den den Mitgliedstaaten zustehenden Ermessensspielraum gälten bestimmte Grenzen. Wenn dies nicht der Fall wäre, hätten die Mitgliedstaaten nämlich die Möglichkeit, jede Vermietung von Grundstücken zu besteuern, was mit dem in der Richtlinie verankerten Grundsatz der Befreiung nicht vereinbar wäre.

Was die Frage angehe, wo diese Grenze verlaufe, sei anzunehmen, daß die zusätzlichen Ausnahmen, die die Mitgliedstaaten vorsehen könnten, ebenso geartet sein müßten wie die Ausnahmen von der Befreiung, die Artikel 13 Teil B Buchstabe b bereits vorsehe. Die Ausnahmen müßten sich also entweder auf die Vermietung eines Grundstücks, das einem besonderen Zweck diene (wie die unter Buchstabe b Nrn. 1 und 2 genannten Hotels oder Abstellplätze) beziehen oder auf die Vermietung einer bestimmten Art von Grundstücken (wie dies bei den unter Nrn. 3 und 4 genannten auf Dauer eingebauten Maschinen oder Schließfächern der Fall sei). So habe der Gerichtshof im Urteil in der Rechtssache Henriksen mit Recht angenommen, daß die Mitgliedstaaten, weil Abstellplätze im Freien gemäß Artikel 13 Teil B Buchstabe b Nr. 2 der Mehrwertsteuer unterlägen, in Ansehung geschlossener Garagen ebenso verfahren könnten.

Aber auch wenn der den Mitgliedstaaten zustehende Ermessensspielraum unbegrenzt wäre, könnten sie davon doch nicht zum Zweck des Ausschlusses der Beendigung eines Mietvertrags Gebrauch machen, weil diese Beendigung die gleiche wirtschaftliche Auswirkung habe wie die — in jedem Fall

freigestellte — Übertragung eines Mietverhältnisses.

2. *Erklärungen der Regierung des Vereinigten Königreichs*

a) Grundsätzlicher Standpunkt

Die *Regierung des Vereinigten Königreichs* ist der Ansicht, für die den Mitgliedstaaten in Artikel 13 Teil B Buchstabe b der Sechsten Richtlinie eingeräumte Möglichkeit, Ausnahmen vom Grundsatz der zusätzlichen Befreiung vorzusehen, sei eine allgemeine Formulierung gewählt worden und sie gelte daher unbegrenzt.

Der Gerichtshof sei insoweit im Urteil in der Rechtssache Henriksen der Ansicht des Generalanwalts nicht gefolgt, daß der Ermessensspielraum der Mitgliedstaaten in diesem Zusammenhang begrenzt sei. Das Urteil vom 21. September 1988 in der Rechtssache 50/87 (Kommission/Frankreich, Slg. 1988, 4797) gehe im Gegenteil von einem unbegrenzten Ermessensspielraum aus.

Diese Möglichkeit, zusätzliche Ausnahmen vorzusehen, laufe im übrigen darauf hinaus, die Tragweite der Befreiungen, für die eine enge Auslegung gelte, einzuengen und für die Einhaltung der allgemeinen Vorschrift, alle Lieferungen der Steuer zu unterwerfen, zu sorgen.

b) Hilfsweise vorgebrachte Erklärungen

Sollte dennoch festgestellt werden, daß das Recht der Mitgliedstaaten, zusätzliche Ausnahmen vorzusehen, begrenzt sei, so könne dies nur dahin verstanden werden, daß ein Mitgliedstaat die Befreiung nicht für jede Vermietung von Grundstücken ausschließen könnte, daß Ausschlüsse vielmehr nur von Fall zu Fall möglich wären.

Jedenfalls könne ein Mitgliedstaat durch diese Begrenzung nicht daran gehindert werden, vom Anwendungsbereich der Befreiung die Beendigung von Mietverhältnissen auszuschließen, denn die Beendigung eines Mietverhältnisses sei, wie im Rahmen der Beantwortung der ersten Frage ausgeführt worden sei, von der Begründung eines Mietverhältnisses zu unterscheiden.

3. *Erklärungen der griechischen Regierung*

Weil die vorzeitige Beendigung eines Mietvertrags nicht von der Wendung „Vermietung von Grundstücken" erfaßt werde, gelten nach Auffassung der *griechischen Regierung* die in Artikel 13 Teil B Buchstabe b letzter Absatz der Sechsten Richtlinie vorgesehenen Ausnahmen von der Befreiung nicht für einen solchen Fall.

4. *Erklärungen der Kommission*

Die *Kommission* ist der Ansicht, Artikel 13 Teil B der Sechsten Richtlinie erlaube es einem Mitgliedstaat nicht, die Beendigung eines Mietverhältnisses von der vorgesehenen Befreiung auszuschließen und sie der Mehrwertsteuer zu unterwerfen. Sie teilt insofern den vom Generalanwalt in der Rechtssache Henriksen eingenommenen Standpunkt, wonach der Ermessensspielraum der Mitgliedstaaten begrenzt ist.

Zur genauen Kennzeichnung dieser Grenzen greift die Kommission auf zwei Kriterien zurück.

Zunächst einmal sei wichtig, daß der Gemeinschaftsgesetzgeber die Absicht verfolgt habe, ganz allgemein die „Vermietung von Grundstücken" von der Steuer zu befreien. Die Ausnahmen von diesem Grundsatz fänden sich in Artikel 13 Teil B Buchstabe b Nrn. 1 bis 4; dazu gehörten Lieferungen, die in Wirklichkeit anders geartet seien als eine Vermietung (wie z. B. Hotels oder die Vermietung von Maschinen) oder die eher in einem Bereich zwischen Vermietung und Gestattung angesiedelt seien (Abstellplätze und Schließfächer). Zusätzliche, den Mitgliedstaaten freistehende Ausschlüsse müßten also ebenso geartet sein wie die bereits unter diesen Nummern erwähnten (z. B. die Vermietung von Hallen für Flugzeuge oder von Liegestellen für Schiffe). Dies werde durch die Vorarbeiten zu der Richtlinie bestätigt.

Die Tragweite der Ausnahmen müsse ferner unter Rückgriff auf die Kriterien bestimmt werden, die sich eingangs des Artikels 13 fänden, d. h., der Mitgliedstaat müsse dartun, daß die geplante Besteuerung „zur Gewährleistung einer korrekten und einfachen Anwendung der ... Befreiungen sowie zur Verhütung von Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und etwaigen Mißbräuchen" diene. Die Kommission verfüge aber über keine Anhaltspunkte, die ihr die Feststellung erlaubten, daß diese beiden Voraussetzungen im vorliegenden Fall erfüllt seien. Sie sehe nicht, welche Komplikationen sich ergeben könnten, wenn der Verzicht des Mieters auf seine Rechte aus dem Mietvertrag von der Mehrwertsteuer befreit werde. Es sei also Sache der britischen Behörden, nachzuweisen, daß die Besteuerung nach Maßgabe dieser Voraussetzungen gerechtfertigt sei. Könne dieser Nachweis geführt werden, so sei dies ausschlaggebend. Anderenfalls sei entscheidend, daß Ausnahmen nur zulässig seien, wenn sie mit den in Artikel 13 bereits vorgesehenen vergleichbar seien.

Somit sei folgende Antwort angebracht:

Aufgrund des letzten Satzes von Artikel 13 Teil B Buchstabe b der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie, in dem es heißt: „Die Mitgliedstaaten können weitere Ausnahmen vom Geltungsbereich dieser Befreiung vorsehen", hat ein Mitgliedstaat grundsätzlich nicht das Recht, eine derartige Beendigung des Mietverhältnisses von der Befreiung auszuschließen und sie zu besteuern, es sei denn, es kann dargetan werden, daß sich der Ausschluß im Hinblick auf die im ersten Satz des Artikels 13 Teil B enthaltenen Kriterien rechtfertigt, d. h., wenn er vorgesehen ist zur Gewährleistung einer korrekten und einfachen Anwendung der Befreiung sowie zur Verhütung von Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und etwaigen Mißbräuchen.

C — *Zu der Frage, ob die Wendung „Lieferungen von Gebäuden oder Gebäudeteilen und dem dazugehörigen Grund und Boden" die Rückgabe eines Grundstücks an den Vermieter nach dem Verzicht des Mieters auf sein Besitzrecht erfaßt*

1. *Erklärungen von Lubbock Fine*

Nach Ansicht von *Lubbock Fine* wird von der Wendung „Lieferungen von Gebäuden oder Gebäudeteilen und dem dazugehörigen Grund und Boden", die sich in Artikel 13 Teil B Buchstabe g findet, die Beendigung eines Mietverhältnisses gegen Zahlung einer Abfindung durch den Eigentümer an den Mieter erfaßt.

Artikel 13 Teil B insgesamt mache klar, daß es die Absicht des Gemeinschaftsgesetzgebers sei, alle Akte, mit denen Rechte oder Anteile an Grundstücken und Gebäuden übertragen würden, von der Steuer zu

befreien, soweit nicht ausdrücklich eine Ausnahme vorgesehen sei oder der Steuerpflichtige von seinem Recht Gebrauch mache, gemäß Artikel 13 Teil C für eine Besteuerung zu optieren. Weil die Beendigung eines Mietverhältnisses grundsätzlich von dem in Buchstabe b des genannten Artikels enthaltenen Begriff der „Vermietung von Grundstükken" nicht erfaßt werde, werde sie also notwendigerweise von der in Buchstabe g enthaltenen Wendung „Lieferung von Gebäuden" gedeckt. Verhielte es sich anders, so könnte keine Befreiung gewährt werden, obgleich die Beendigung eines Mietverhältnisses die gleichen wirtschaftlichen Auswirkungen habe wie von der Steuer befreite Vorgänge, etwa die Übertragung eines Mietverhältnisses oder die Untervermietung.

Auf diese Weise lasse sich außerdem vermeiden, daß der Begriff der „Vermietung von Grundstücken" zu sehr ausgeweitet werden müsse.

Im übrigen werde in Buchstabe g, obwohl in Artikel 5 Absatz 3 der Sechsten Richtlinie von verschiedenen Gruppen dinglicher Rechte gesprochen werde, nicht zwischen den Rechten an Gebäuden, deren Übertragung in seinen Anwendungsbereich falle, unterschieden.

Zu der Ansicht der Regierung des Vereinigten Königreichs, „Lieferungen" gemäß Buchstabe g müßten sich sowohl auf „Gebäude" als auch auf den „dazugehörigen Grund und Boden" beziehen, woraus folge, daß es bei diesem Buchstaben nur um eine Übertragung von Eigentum gehe, sei schließlich noch zu bemerken, daß diese Auslegung bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise abwegig sei: Es wäre nämlich, wenn ein Gegenstand langfristig vermietet sei, der Verkauf dieses Gegenstands, der einen geringen wirtschaftlichen Wert habe, von der Steuer befreit, nicht aber die Beendigung des Mietverhältnisses, mit dem der Gegenstand seinen vollen wirtschaftlichen Wert wiedererlange. Diese Überlegung mache klar, daß von Buchstabe g alle Fälle erfaßt würden, die nicht unter die in Buchstabe b enthaltene Wendung „Vermietung und Verpachtung von Grundstücken" fielen.

2. Erklärungen der Regierung des Vereinigten Königreichs

Nach Ansicht der *Regierung des Vereinigten Königreichs* erfaßt die in Artikel 13 Teil B Buchstabe g der Sechsten Richtlinie enthaltene Wendung „Lieferungen von Gebäuden oder Gebäudeteilen und dem dazugehörigen Grund und Boden" nicht die Beendigung eines Mietverhältnisses.

Die Befreiung greife nur ein, soweit sich die Lieferung sowohl auf Gebäude als auch auf den dazugehörigen Grund und Boden beziehe. Sie könne also nicht in Betracht kommen, wenn es sich nur um die Lieferung eines Gebäudes oder eines Gebäudeteils handele.

Bei den in Buchstaben g und h verwendeten, verwandten Begriffen „Grund und Boden" und „unbebaute Grundstücke" handele es sich um Grundstücke, denn diese Begriffe würden im Zusammenhang mit Gebäuden verwendet, und gebaut werde nur auf Grund und Boden. Diese Ansicht werde bekräftigt, wenn man sich Artikel 13 Teile B und C insgesamt vor Augen halte. Da Artikel 13 die „Lieferung von ... Grund und Boden" und die „Vermietung und Verpachtung von Grundstücken" getrennt behandele, folge daraus, daß unter „Lieferung von ... Grund und Boden" die Übertragung des Eigentums oder des „ranghöchsten Rechts" am Grund und Boden, nicht aber die Übertragung abgeleiteter Rechte zu verstehen sei, denn Rechte im Rang unterhalb des Eigentums würden von der Wendung „Vermietung und Verpachtung von Grundstücken" erfaßt.

Folglich würden unter die in Artikel 13 Teil B Buchstabe g genannten Lieferungen nur Akte fallen, mit denen das Eigentum oder das „ranghöchste Recht", das einer Person zustehen könne, übertragen werde. Das der Richtlinie zugrunde liegende System, dem zufolge eine Befreiung eng auszulegen sei, verlange diese Auslegung.

Mit der Beendigung eines Mietverhältnisses sei aber niemals die Lieferung von Grund und Boden verbunden. Außerdem verschaffe sie dem Begünstigten nicht notwendigerweise ein Eigentumsrecht oder ein „ranghöchstes Recht" an dem Gegenstand, denn bei dem Vermieter, an den die Immobilie zurückgegeben werde, könne es sich um jemanden handeln, der nur ein abgeleitetes Recht an dem Gegenstand innehabe oder der selbst nur Mieter des Gegenstands sei.

3. *Erklärungen der griechischen Regierung*

Die *griechische Regierung* führt aus, es sei, weil die vorzeitige Beendigung eines Mietverhältnisses gegen Abfindung — wie schon im Zusammenhang mit der Prüfung der ersten Frage ausgeführt worden sei — keine „Lieferung von Gegenständen" darstelle, ausgeschlossen, darin eine gemäß Artikel 13 Teil B Buchstabe g der Sechsten Richtlinie von der Steuer befreite „Lieferung von Gebäuden oder Gebäudeteilen und dem dazugehörigen Grund und Boden" zu sehen. Diese Ansicht werde durch die in Artikel 5 Absatz 1 der Richtlinie enthaltene Umschreibung der Wendung „Lieferung eines Gegenstands" bekräftigt.

4. *Erklärungen der Kommission*

Die *Kommission* ist der Ansicht, es sei, wenn der Gerichtshof annehme, daß die Beendigung eines Mietverhältnisses nicht unter den Begriff der „Vermietung von Grundstücken" falle, davon auszugehen, daß sie von der in Artikel 13 Teil B Buchstabe g der Sechsten Richtlinie enthaltenen Wendung „Lieferungen von Gebäuden und Gebäudeteilen und dem dazugehörigen Grund und Boden" erfaßt werde.

Dafür sei maßgeblich, daß nach der Sechsten Richtlinie der allgemeine Grundsatz der Steuerbefreiung von Immobilien gelte. Davon seien nur Lieferungen von Immobilien ausgenommen, für die die in Artikel 4 Absatz 4 Buchstabe a der Richtlinie enthaltene Umschreibung gelte, d. h. die Lieferung von Gebäuden, wenn sie vor dem ersten Bezug erfolge. Ob dies im vorliegenden Fall zutreffe, müsse das vorlegende Gericht prüfen.

Die Frage sei also wie folgt zu beantworten:

Wenn die erste Frage zu verneinen ist, stellt die Beendigung eines Mietverhältnisses über Gebäude oder Gebäudeteile eine Lieferung im Sinne der in Artikel 13 Teil B Buchstabe g der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie enthaltenen Wendung „Lieferungen von Gebäuden oder Gebäudeteilen und dem dazugehörigen Grund und Boden, mit Ausnahme der in Artikel 4 Absatz 3 Buchstabe a) bezeichneten Gegenstände" dar.

Die Frage, ob die Lieferung in einem besonderen Fall von der in Artikel 4 Absatz 3 Buchstabe b der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie enthaltenen Umschreibung erfaßt wird, also eine Lieferung darstellt, die — wie es hier heißt — vor dem Erstbezug erfolgt, ist eine Tatsachenfrage und somit vom innerstaatlichen Gericht zu beantworten.

III — Antworten auf die Fragen des Gerichtshofes

A — *Fragen an die Regierung des Vereinigten Königreichs*

Frage 1 In dem Beschluß des vorlegenden Gerichts ist von einem von der Regierung des Vereinigten Königreichs vor der Vorlage des Finanzgesetzes 1989 veröffentlichten Schriftstück die Rede, in dem ausgeführt wird, es komme, wenn die Befreiung für die Rückgaben nicht abgeschafft werde, „zu einer weiteren Komplikation im Zusammenhang mit der den Eigentümern bei der Besteuerung eingeräumten Option". Die Regierung des Vereinigten Königreichs soll im einzelnen erklären, worin diese zusätzliche Komplikation konkret bestanden hätte.

Antwort: Die *Regierung des Vereinigten Königreichs* führt aus, daß es für die Eigentümer schwieriger geworden wäre, von dem in Artikel 13 Teil B der Sechsten Richtlinie vorgesehenen Recht, für eine Besteuerung der Vermietung von Grundstücken zu optieren, Gebrauch zu machen, wenn keine Gewißheit darüber bestanden hätte, daß Abfindungen, die wegen der Beendigung eines Mietverhältnisses gezahlt würden, besteuert würden. Eine Unsicherheit hätte es aber gegeben, wenn man die Aufhebung eines Mietverhältnisses von der Steuer befreit hätte, denn in diesem Fall hätten die Mieter dennoch für eine Besteuerung optieren können.

Frage 2 Die Regierung des Vereinigten Königreichs soll dem Gerichtshof den offensichtlichen Widerspruch erklären, der zwischen ihrem Vorbringen, die Beendigung des Mietverhältnisses werde nicht von dem gemäß Artikel 13 Teil B Buchstabe b der Sechsten Richtlinie von der Steuer befreiten Begriff „Vermietung von Grundstücken" erfaßt, sowie der Auffassung besteht, die Mitgliedstaaten könnten aufgrund des gleichen Artikels 13 Teil B Buchstabe b am Ende eine solche Beendigung vom Anwendungsbereich dieser Steuerbefreiung ausnehmen. Mit anderen Worten: Wie kann die Regierung auf die zweite gestellte Frage eingehen, wo sie doch eine Verneinung der ersten Frage für richtig hält?

Antwort: Die *Regierung des Vereinigten Königreichs* führt aus, sie habe auf die zweite Frage eine Antwort insbesondere für den Fall gegeben, daß der Gerichtshof die erste Frage bejaht, also die Ansicht vertritt, die Beendigung eines Mietverhältnisses falle unter den Begriff der „Vermietung von Grundstücken." Geht man davon aus, so war es dem Vereinigten Königreich möglich, eine solche Beendigung von der in Artikel 13 Teil B Buchstabe b vorgesehenen Steuerbefreiung auszunehmen.

B — *Frage an Lubbock Fine, die Regierung des Vereinigten Königreichs und die Kommission*

Frage: Nach Auffassung des vorlegenden Gerichts fällt die Beendigung des Mietverhältnisses unter Artikel 13 Teil B der Sechsten Richtlinie. Die griechische Regierung ist demgegenüber der Ansicht, die Steuer sei auf eine Dienstleistung im Sinne des Artikels 6 dieser Richtlinie erhoben worden. Lubbock Fine, die Regierung des Vereinigten Königreichs und die Kommission sollen zu dieser Ansicht Stellung nehmen und dem Gerichtshof außerdem erklären, ob im vorliegenden Fall andere Bestimmungen der Sechsten Richtlinie herangezogen werden können.

Antwort: Lubbock Fine hält die Ansicht der griechischen Regierung nicht für zutreffend. Nach Auffassung dieser Gesellschaft kann ein Mietverhältnis nach Wahl der Mitgliedstaaten entweder unter den Begriff der „Lieferung eines Gegenstands" im Sinne des

Artikels 5 der Sechsten Richtlinie oder unter den der „Dienstleistung" im Sinne des Artikels 6 fallen. Diese Wahl habe aber praktisch keine große Bedeutung. Artikel 13 Teil B Buchstabe b erfasse nämlich beide Fälle.

Lubbock Fine ist außerdem der Meinung, daß Artikel 5 Absatz 4 Buchstabe b, auf den sich die griechische Regierung bezieht, im vorliegenden Fall nicht eingreift. Dieser Artikel betreffe nur Mietverträge, denen zufolge der Mieter mit Zahlung der letzten fälligen Rate das Eigentum an dem vermieteten Gegenstand erwerbe. Dies habe nichts mit dem Mietvertrag über eine Immobilie zu tun, bei dem zu keiner Zeit davon ausgegangen werde, daß der Mieter volles Eigentum an der Immobilie erwerbe.

Die *Regierung des Vereinigten Königreichs* teilt zwar die Ansicht der griechischen Regierung, daß die vorzeitige Beendigung eines Mietverhältnisses nicht vom Begriff „Vermietung von Grundstücken" erfaßt werde.

Anders als diese Regierung ist sie aber der Auffassung, daß angesichts der Tatsache, daß die Mitgliedstaaten gemäß Artikel 5 Absätze 1 und 3 Buchstaben a und b der Sechsten Richtlinie die Möglichkeit haben, bestimmte Rechte an Immobilien unter den Begriff „Lieferung eines Gegenstands" fallen zu lassen oder nicht, weder diese Vorschrift noch Artikel 6 die Bestimmung der Tragweite der in Artikel 13 Teil B Buchstabe b enthaltenen Befreiung erlaubten.

Die Regierung des Vereinigten Königreichs ist der Ansicht, daß — abgesehen von Artikel 5 Absätze 1 und 3 und von den von ihr in ihren schriftlichen Erklärungen angeführten Bestimmungen der Sechsten Richtlinie — im vorliegenden Fall keine anderen Vorschriften einschlägig seien.

Die *Kommission* ist der Auffassung, die griechische Regierung habe nur deshalb den Standpunkt vertreten, die Beendigung eines Mietverhältnisses sei eine „Dienstleistung" im Sinne des Artikels 6 der Sechsten Richtlinie, weil sie annehme, ein solcher Vorgang werde von der in Artikel 5 Absatz 4 Buchstabe b enthaltenen Wendung „Lieferung eines Gegenstands" nicht erfaßt. Die zuletzt genannte Bestimmung betreffe aber den vorliegenden Fall nicht. Dieser Artikel beziehe sich lediglich auf Ratenkäufe, er gelte also nicht für Vorgänge, die mit der „Vermietung und Verpachtung von Grundstücken" zu tun hätten.

Die Ansicht der griechischen Regierung zu der Beendigung eines Mietverhältnisses sei abwegig, denn sie gehe ausschließlich von der Lage eines Eigentümers aus, der eine Abfindung gewähre. Es seien aber mehrere andere Fälle denkbar, sei es, daß für die Beendigung des Mietverhältnisses keinerlei Abfindung gezahlt werde, daß die Abfindung durch den Mieter gezahlt werde oder daß es zu der Beendigung des Mietverhältnisses komme, weil die Vertragspartner einen neuen Mietvertrag mit anderen Klauseln schlössen. Die Rechtsnatur der Beendigung eines Mietverhältnisses könne also nicht unter Hinweis auf die Zahlung einer Abfindung ermittelt werden.

Nach Kenntnis der Kommission gebe es keine anderen Bestimmungen der Sechsten Richtlinie, die im vorliegenden Fall herangezogen werden könnten.

R. Joliet

Berichterstatter