

|

61999C0326

Schlussanträge des Generalanwalts Jacobs vom 22. Februar 2001. - Stichting "Goed Wonen" gegen Staatssecretaris van Financiën. - Ersuchen um Vorabentscheidung: Hoge Raad der Niederlande - Niederlande. - Sechste Mehrwertsteuerrichtlinie - Befugnis eines Mitgliedstaats, bestimmte dingliche Rechte an einem Grundstück als einer Lieferung zugängliche körperliche Gegenstände anzusehen - Ausübung dieser Befugnis, die auf den Fall beschränkt ist, dass das Entgelt für das dingliche Recht mindestens dem wirtschaftlichen Wert des betreffenden Grundstücks entspricht - Vermietung und Verpachtung von Grundstücken - Steuerbefreiungen. - Rechtssache C-326/99.

Sammlung der Rechtsprechung 2001 Seite I-06831

Schlußanträge des Generalanwalts

1. Das vorliegende Vorabentscheidungsersuchen des Hoge Raad der Niederlande betrifft die Auslegung der Artikel 5 Absatz 3 und 13 Teil B Buchstabe b der Sechsten Umsatzsteuer-Richtlinie. Es geht um die Frage, wie die Einräumung eines Nießbrauchs an Grundstücken für die Dauer von zehn Jahren unter dem Gesichtspunkt der Umsatzsteuer zu behandeln ist. Eine der Vorlagefragen geht dahin, ob ein Mitgliedstaat einen solchen Vorgang als eine von der Steuer befreite Vermietung und Verpachtung von Grundstücken" im Sinne des Artikels 13 Teil B Buchstabe b der Sechsten Richtlinie behandeln kann.

Die einschlägigen Bestimmungen der Sechsten Richtlinie

2. Nach Artikel 2 Nr. 1 der Sechsten Richtlinie unterliegen Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher gegen Entgelt ausführt, der Mehrwertsteuer.

3. Drei der in Artikel 2 Nr. 1 verwendeten Begriffe werden in den Artikeln 4, 5 und 6 der Richtlinie definiert, nämlich die Begriffe "Steuerpflichtiger", "Lieferung von Gegenständen" und "Dienstleistungen".

4. Gemäß Artikel 4 Absatz 1 gilt als Steuerpflichtiger", wer eine der in Absatz 2 genannten wirtschaftlichen Tätigkeiten selbständig ausübt.

5. Gemäß Artikel 4 Absatz 2 gilt [a]ls wirtschaftliche Tätigkeit ... auch eine Leistung, die die Nutzung von körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen umfasst."

6. Artikel 5, die erste Vorschrift des Abschnitts V mit der Überschrift "Steuerbarer Umsatz", lautet wie folgt:

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

...

(3) Die Mitgliedstaaten können als körperlichen Gegenstand behandeln:

a) bestimmte Rechte an Grundstücken;

b) dingliche Rechte, die ihrem Inhaber ein Nutzungsrecht an Grundstücken geben;

c) Anteilrechte und Aktien, deren Besitz rechtlich oder tatsächlich das Eigentums- oder Nutzungsrecht an einem Grundstück oder Grundstücksteil begründet.

..."

7. Gemäß Artikel 6 Absatz 1 gilt als Dienstleistung jede Leistung, die keine Lieferung eines Gegenstands im Sinne des Artikels 5 ist.

8. Artikel 13 der Richtlinie regelt die Steuerbefreiungen im Inland. Artikel 13 Teil A nennt die Tätigkeiten, die steuerbefreit sind, weil sie dem Gemeinwohl" dienen. Artikel 13 Teil B enthält eine Aufstellung der Sonstigen Steuerbefreiungen". Artikel 13 Teil C gestattet den Mitgliedstaaten, ihren Steuerpflichtigen das Recht einzuräumen, bei einigen der in Artikel 13 Teil B aufgeführten Fällen für eine Besteuerung zu optieren. Bekanntlich kann es unter bestimmten Umständen für den Steuerpflichtigen von Vorteil sein, für die Besteuerung einer Lieferung zu optieren, damit er die Rückerstattung der geleisteten Vorsteuer verlangen kann.

9. Die hier fragliche Steuerbefreiung ist in Artikel 13 Teil B Buchstabe b geregelt, der die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken" von der Umsatzsteuer befreit. Die Mitgliedstaaten können diese Steuerbefreiung an Voraussetzungen knüpfen, und bestimmte Vorgänge sind von ihrem Geltungsbereich ausgeschlossen. Artikel 13 Teil B Buchstabe b bestimmt:

B. Sonstige Steuerbefreiungen

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

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".

10. Hiermit zusammenhängend sieht Artikel 13 Teil C das Recht vor, für die Befreiung zu optieren:

C. Optionen

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

a) bei der Vermietung und Verpachtung von Grundstücken;

b) ...

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

11. In bestimmten Fällen kann es zweckmäßig sein, die Mitgliedstaaten zu ermächtigen, von der Richtlinie abweichende Sondermaßnahmen zu erlassen oder aufrechtzuerhalten, um die Steuererhebung zu vereinfachen oder Steuerhinterziehung oder -umgehung zu verhindern. Artikel 27 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie sieht daher vor:

Der Rat kann auf Vorschlag der Kommission einstimmig jeden Mitgliedstaat ermächtigen, von dieser Richtlinie abweichende Sondermaßnahmen einzuführen, um die Steuererhebung zu vereinfachen oder Steuerhinterziehungen oder -umgehungen zu verhüten. ..."

Das niederländische Recht

12. In den Niederlanden wird die Umsatzsteuer durch die *Wet op de omzetbelasting 1968* (Umsatzsteuergesetz 1968, im Folgenden: Gesetz) in der geänderten Fassung geregelt.

13. Der vorliegende Rechtsstreit betrifft im Wesentlichen zwei Änderungen dieses Gesetzes, die durch ein Gesetz vom 18. Dezember 1995 erfolgten. Mit diesen Änderungen sollten ausdrücklich die Steuerumgehungspraktiken im Immobilienbereich verhindert werden. Sie traten rückwirkend am 31. März 1995 um 18.00 Uhr in Kraft.

14. Für die Prüfung seien die beiden geänderten Bestimmungen in ihrem vollständigen Wortlaut wiedergegeben. Die neu eingefügten Teile werde ich durch Kursivschrift hervorheben. Die übrigen einschlägigen Gesetzesvorschriften werden zusammenfassend dargestellt.

15. In Artikel 1 Buchstabe a des Gesetzes wird der Anwendungsbereich der Umsatzsteuer fast gleichlautend wie in Artikel 2 Absatz 1 der Richtlinie bestimmt.

16. Artikel 3 des Gesetzes definiert den Begriff der Lieferung von Gegenständen. Gemäß Artikel 3 Absatz 1 Buchstabe a liegt z. B. eine Lieferung von Gegenständen vor, wenn Gegenstände in der Weise übertragen werden, dass sie aus dem Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen ausscheiden.

17. Die erste der beiden hier in Frage stehenden Bestimmungen ist Artikel 3 Absatz 2 des Gesetzes. Dieser Artikel legt fest, was als Lieferung von Gegenständen auch zu verstehen ist; mit ihm soll von der in Artikel 5 Absatz 3 der Richtlinie eingeräumten Möglichkeit Gebrauch gemacht werden. Er lautet in der geänderten Fassung wie folgt:

2. Als Lieferung von Gegenständen gilt auch die Begründung, die Übertragung und die Änderung von Rechten an Gegenständen mit Ausnahme von Hypotheken und Reallasten, der Verzicht auf solche Rechte und die Kündigung solcher Rechte, es sei denn, die Vergütung zuzüglich der Umsatzsteuer ergibt einen Betrag, der geringer ist als der Wert, den diese Rechte im Wirtschaftsverkehr haben. Der Wert im Wirtschaftsverkehr entspricht mindestens dem

Gestehungspreis - einschließlich Umsatzsteuer - des Grundstücks, auf das sich das Recht bezieht, wie dieses durch Begründung durch einen unabhängigen Dritten zum Zeitpunkt der Handlung entstanden wäre."

18. Artikel 11 Absatz 1 Buchstabe b Nummer 5 in der geänderten Fassung ist die zweite der streitigen Bestimmungen. Er dient der Umsetzung des Artikels 13 Teil B Buchstabe b und Teil C Buchstabe a der Richtlinie und bestimmt:

1. Unter durch Verordnung festzulegenden Voraussetzungen sind von der Steuer befreit:

...

b) die Vermietung (einschließlich Verpachtung) von Grundstücken außer

1. ...

...

5. der Vermietung anderer Grundstücke als zu Wohnzwecken genutzter Gebäude und Gebäudeteile an Personen, die die Grundstücke zu Zwecken nutzen, für die ein Recht auf vollen oder nahezu vollen Abzug der Steuer nach Artikel 15 besteht, sofern der Vermieter und der Mieter gemeinsam beim Inspecteur einen entsprechenden Antrag gestellt haben und darüber hinaus durch ministerielle Regelung aufzustellende Voraussetzungen erfüllen; unter Vermietung von Grundstücken ist auch jede andere Form der Überlassung von Grundstücken zum Zweck der Nutzung als die Lieferung zu verstehen."

Der Sachverhalt und das Ausgangsverfahren

19. In der hier fraglichen Zeit im Jahr 1995 war die Klägerin des Ausgangsverfahrens eine Wohnungsbauvereinigung, die Woningbouwvereniging „Goed Wonen“. Im Jahr 1997 änderte sie ihre Rechtsform in eine Stiftung, die Stichting „Goed Wonen“. Da diese Änderung keine Auswirkung auf den vorliegenden Fall hat, werde ich, um Verwechslungen mit der hiervon zu unterscheidenden Stichting De Goede Woning“, von der weiter unten die Rede sein wird, zu vermeiden, die Wohnungsbauvereinigung und spätere Stiftung als Klägerin“ bezeichnen.

20. Im Laufe des zweiten Quartals 1995 wurden drei neu errichtete Gebäudekomplexe mit Wohnungen, die zur Vermietung bestimmt waren (im Folgenden: neue Gebäude), an die Klägerin geliefert.

21. Mit notarieller Urkunde vom 28. April 1995 gründete die Klägerin die Stichting De Goede Woning“ (im Folgenden: Stichting).

22. Mit einer weiteren notariellen Urkunde vom selben Tag bestellte die Klägerin der Stichting den Nießbrauch an den neuen Gebäuden für die Dauer von zehn Jahren gegen ein Entgelt, das niedriger war als die Gestehungskosten dieser Gebäude.

23. In dieser Nießbrauchbestellungsurkunde bevollmächtigte die Stichting die Klägerin,

- die Gebäude zu verwalten, größere und kleinere Instandsetzungsarbeiten auszuführen oder ausführen zu lassen,

- die Mieten zu vereinnahmen und zu verwalten, die Mieteinnahmen zu quittieren, Mietverträge für die Gebäude abzuschließen, zu ändern und zu beenden, Mieterhöhungen in Rechnung zu stellen, sowie

- alle von der Stichting für zweckmäßig gehaltenen (Rechts-)Handlungen in Bezug auf diese Verwaltung namens der Nießbraucherin vorzunehmen.

24. In ihrer Steuererklärung für den Zeitraum vom 1. April 1995 bis 30. Juni 1995 meldete die Klägerin die auf die Nießbrauchsbestellung zugunsten der Stichting entfallende Umsatzsteuer an (645 067 HFL) und brachte die ihr für die Errichtung der neuen Gebäude in Rechnung gestellte Umsatzsteuer zum Abzug (1 285 059 HFL). Aufgrund dieser Steuererklärung erhielt die Klägerin ursprünglich 639 992 HFL erstattet.

25. Die Gründung der Stichting und die Bestellung des Nießbrauchs brachten der Klägerin damit möglicherweise einen Vorteil, vor allem weil die Klägerin nach dem vor den Gesetzesänderungen geltenden Recht die Vorsteuer zum Abzug bringen konnte.

26. Vermutlich nach dem (rückwirkenden) Inkrafttreten der Änderungen aufgrund des Gesetzes vom 18. Dezember 1995 erließen die niederländischen Steuerbehörden einen ergänzenden Steuerbescheid über 1 285 059 HFL. Dieser Betrag entsprach der von der Klägerin zum Abzug gebrachten Vorsteuer. Die Klägerin legte gegen diesen Ergänzungsbescheid Rechtsbehelf ein. Die niederländischen Behörden bestätigten zunächst ihre Entscheidung. Mit Entscheidung vom 14. Februar 1997 ermäßigten sie jedoch die Festsetzung auf 639 992 HFL. Dieser Betrag entspricht der Erstattung, die die Klägerin aufgrund der Steuererklärung erhalten hatte.

27. Mit Urteil vom 20. Mai 1998 hob der Gerichtshof de Arnhem den ursprünglichen Steuerbescheid auf, bestätigte jedoch den berichtigten Bescheid vom 14. Februar 1997. Der Gerichtshof war der Auffassung, dass die Gründung der Stichting und die Bestellung des Nießbrauchs für die Umsatzsteuer ohne Bedeutung sei, und begründete dies im Wesentlichen wie folgt.

28. Erstens seien die Stichting und die Klägerin als eine Person anzusehen, da die Klägerin gegenüber der Stichting über eine uneingeschränkte Machtstellung verfüge. Die Bestellung des Nießbrauchs sei daher kein Vorgang zwischen zwei verschiedenen Steuerpflichtigen gewesen.

29. Selbst wenn, zweitens, die Stichting und die Klägerin nicht als eine Person angesehen werden könnten, könne die Bestellung des Nießbrauchs nicht als ein Fall behandelt werden, der der Besteuerung unterliege und damit zum Vorsteuerabzug berechtige:

- Die Bestellung des Nießbrauchs könne nicht, wie Artikel 5 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie und Artikel 3 Absatz 1 Buchstabe e des Gesetzes es verlangten, als eine Übertragung der Befähigung gelten, wie ein Eigentümer über den fraglichen Gegenstand zu verfügen, da sie nur die Bestellung eines beschränkten Rechts beinhalte;

- sie könne auch nicht als Lieferung von Gegenständen im Sinne des Artikels 3 Absatz 2 des Gesetzes in der geänderten Fassung gelten, da das für sie entrichtete Entgelt geringer als die Gestehungskosten der fraglichen Gebäude sei;

- da sie nicht als Lieferung von Gegenständen gelten könne, müsse sie als grundsätzlich steuerpflichtige Lieferung von Dienstleistungen angesehen werden; diese Lieferung müsse indessen als von der Steuer befreite Vermietung von Grundstücken" im Sinne der geänderten Definition in Artikel 11 Absatz 1 Buchstabe b des Gesetzes in der geänderten Fassung gelten, da sie eine andere Form der Überlassung von Grundstücken zum Zweck der Nutzung als die Lieferung" darstelle.

30. Die Klägerin legte gegen das Urteil Rechtsmittel beim Hoge Raad ein.

31. Der Hoge Raad hat in dreierlei Hinsicht keine Zweifel. Er ist der Auffassung, der Gerichtshof habe die Klägerin und die Stichting zu Unrecht als eine Person angesehen, weil die hier fraglichen

Rechtshandlungen zur Gründung eines besonderen, von der Klägerin zu unterscheidenden Rechtssubjekts, einer Stiftung, geführt hätten. Der Gerichtshof sei jedoch zu Recht davon ausgegangen, dass eine Übertragung der Befähigung im Sinne des Artikels 5 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie und des Artikels 3 Absatz 1 Buchstabe e des Gesetzes, wie ein Eigentümer über den fraglichen Gegenstand zu verfügen, nicht stattgefunden habe. Die Stichting habe lediglich ein beschränktes Recht erhalten, das nicht die Befähigung umfasst, über die fraglichen Gebäude frei zu verfügen. Schließlich sei es im vorliegenden Fall nicht Sache der Gerichte, sich zur Rückwirkung des Gesetzes vom 19. Dezember 1995 zu äußern.

32. Der Hoge Raad ist indessen der Auffassung, dass einige der von der Klägerin geltend gemachten Argumente Fragen nach der Auslegung der Sechsten Richtlinie aufwerfen.

33. Vor dem vorlegenden Gericht machte die Klägerin im Wesentlichen geltend, dass erstens Artikel 3 Absatz 2 des Gesetzes gegen Artikel 5 Absatz 3 Buchstabe b der Richtlinie verstoße. Der niederländische Gesetzgeber habe zu Unrecht die Höhe des Entgelts für die Begründung des dinglichen Rechts mit der Frage verknüpft, ob diese Begründung als steuerpflichtige Lieferung zu behandeln sei. Zweitens hätten die Niederlande vor Änderung des Artikels 3 Absatz 2 des Gesetzes eine Ermächtigung gemäß Artikel 27 der Richtlinie einholen müssen. Drittens verstoße Artikel 11 Absatz 1 Buchstabe b des Gesetzes insofern gegen Artikel 13 Teil B Buchstabe b und Teil C Buchstabe a der Richtlinie, als er Vorgänge wie die Bestellung eines Nießbrauchs, die nicht als Vermietung oder Verpachtung von Grundstücken im Sinne der Richtlinie gelten könnten, von der Umsatzsteuer befreie.

34. Angesichts dieser Argumente hat der Hoge Raad die folgenden Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

1. Ist Artikel 5 Absatz 3 der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen, dass es dem nationalen Gesetzgeber freisteht, dingliche Rechte, die ihrem Inhaber ein Nutzungsrecht an Grundstücken geben, nur dann als körperliche Gegenstände zu behandeln, wenn das Entgelt, das für die Begründung, die Übertragung oder die Änderung dieser Rechte, den Verzicht auf sie oder ihre Kündigung vereinbart war, mindestens dem wirtschaftlichen Wert des betreffenden Grundstücks entspricht?

2. Ist Artikel 13 Teil B Buchstabe b und Teil C Buchstabe a der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen, dass es dem nationalen Gesetzgeber freisteht, unter den Begriffen "Vermietung und Verpachtung" neben der Vermietung und Verpachtung im zivilrechtlichen Sinn auch jede andere Form der Überlassung von Grundstücken zum Zweck der Nutzung als die Lieferung zu verstehen?

35. Schriftliche Erklärungen wurden von der niederländischen Regierung und der Kommission abgegeben. In der Sitzung waren die Klägerin, die niederländische und die deutsche Regierung sowie die Kommission vertreten.

Erste Frage: Artikel 5 Absatz 3 der Sechsten Richtlinie

36. Mit seiner ersten Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob Artikel 5 Absatz 3 Buchstabe b der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen ist, dass er den Erlass einer Bestimmung wie Artikel 3 Absatz 2 des Gesetzes in der geänderten Fassung untersagt, der zufolge die Begründung, die Übertragung oder die Änderung von dinglichen Rechten, der Verzicht auf solche Rechte oder die Kündigung solcher Rechte mit Ausnahme von Hypotheken und Reallasten nur dann als Lieferung von Gegenständen eingestuft werden kann, wenn das Entgelt zuzüglich der Umsatzsteuer einen Betrag ergibt, der mindestens dem Wert entspricht, den das Grundstück, auf den sich das dingliche Recht bezieht, im Wirtschaftsverkehr hat.

37. Die Klägerin ist der Auffassung, die Änderung des Artikels 3 Absatz 2 des Gesetzes stehe nicht im Einklang mit Artikel 5 Absatz 3 Buchstabe b der Sechsten Richtlinie. Die Richtlinie

gestatte den Mitgliedstaaten lediglich, aus dem Katalog der nach dem nationalen Recht bestehenden dinglichen Rechte diejenigen Rechte zu wählen, die körperlichen Gegenständen gleichzustellen seien. Sie erlaube dagegen nicht, eine Unterscheidung nach der Höhe des Entgelts zu treffen, das für eine Verfügung über dieses Recht entrichtet werde. Die Folge des von den Niederlanden gewählten Kriteriums sei, dass ein und dasselbe dingliche Recht je nach der Höhe des entrichteten Entgelts in einigen Fällen als körperlicher Gegenstand angesehen werde und in anderen Fällen nicht. Die Niederlande hätten daher vor der Änderung des Artikels 3 Absatz 2 des Gesetzes die Ermächtigung nach Artikel 27 der Richtlinie einholen müssen. Weder im Zeitpunkt der Nießbrauchsbestellung noch beim Erlass der Änderungen durch den Gesetzgeber habe den Niederlanden eine solche Ermächtigung vorgelegen. Die Ermächtigung aus dem Jahr 1996 sei zu spät erteilt worden, habe die Abweichung von einer anderen Bestimmung der Richtlinie betroffen und sei vom Königreich der Niederlande auch niemals in Anspruch genommen worden.

38. Die niederländische Regierung und die Kommission vertreten - meines Erachtens zu Recht - die Auffassung, dass eine nationale Rechtsvorschrift wie Artikel 3 Absatz 2 in der geänderten Fassung mit Artikel 5 Absatz 3 Buchstabe b der Sechsten Richtlinie vereinbar sei.

39. Gemäß Artikel 5 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie gilt als Lieferung eines Gegenstands die Übertragung der Befähigung, wie ein Eigentümer über einen körperlichen Gegenstand zu verfügen". Die beiden Hauptbestandteile der Definition sind, dass die Lieferung die Übertragung der Befähigung, wie ein Eigentümer über [den] Gegenstand zu verfügen", zur Folge hat und dass sie einen körperlichen Gegenstand" betreffen muss.

40. Was den ersten Bestandteil anbelangt, so hat der Gerichtshof entschieden, dass sich der Begriff Lieferung eines Gegenstands" nicht auf die Eigentumsübertragung in den durch das anwendbare nationale Recht vorgesehenen Formen bezieht, sondern dass sie jede Übertragung eines körperlichen Gegenstands durch eine Partei umfasst, die die andere Partei ermächtigt, über diesen Gegenstand faktisch so zu verfügen, als wäre sie sein Eigentümer.

41. Was den zweiten Bestandteil anbelangt, so bestimmt Artikel 5 Absatz 3 Buchstabe b, dass die Mitgliedstaaten dingliche Rechte, die ihrem Inhaber ein Nutzungsrecht an Grundstücken geben", als körperlichen Gegenstand behandeln können. Diese Bestimmung wurde aufgenommen, weil es im Privatrecht einiger Mitgliedstaaten beschränkte dingliche Rechte wie Nießbrauch", Erbpacht" und Baurecht" gibt, die ihrem Inhaber ein bestimmtes Recht auf wirtschaftliche Nutzung eines Grundstücks gewähren.

42. Bei wörtlicher Auslegung des Artikels 5 Absätze 1 und 3 Buchstabe b können die Mitgliedstaaten nur die Übertragung der in Artikel 5 Absatz 3 Buchstabe b genannten dinglichen Rechte als Lieferung eines Gegenstands" im Sinne der Richtlinie behandeln. Aus dem Urteil Van Tiem geht jedoch hervor, dass, sofern ein Mitgliedstaat von der durch Artikel 5 Absatz 3 Buchstabe b eingeräumten Möglichkeit, dingliche Rechte als körperliche Gegenstände zu behandeln, Gebrauch macht, der in Artikel 5 Absatz 1 enthaltene Begriff Übertragung" dahin auszulegen ist, dass er auch die Begründung eines solchen dinglichen Rechts umfasst.

43. Was das Hauptargument der Klägerin angeht, dass die Mitgliedstaaten nicht berechtigt seien, eine Unterscheidung nach der Höhe des Entgelts zu treffen, das für eine Verfügung über ein bestimmtes Recht entrichtet werde, so bestimmt Artikel 5 Absatz 3 Buchstabe b ausdrücklich, dass Mitgliedstaaten dingliche Rechte, die ihrem Inhaber ein Nutzungsrecht an Grundstücken geben, als körperlichen Gegenstand behandeln können. Es gibt in der Sechsten Richtlinie keine Bestimmung, die das den Mitgliedstaaten nach dieser Bestimmung zustehende Ermessen einer ausdrücklichen Beschränkung unterwirft. Da es den Mitgliedstaaten freisteht, die in Artikel 5 Absatz 3 Buchstabe b genannten dinglichen Rechte überhaupt nicht als körperlichen Gegenstand zu behandeln, können sie erst recht auch die Einstufung als körperlichen Gegenstand an restriktive Voraussetzungen knüpfen. Die einzige Einschränkung, die die Mitgliedstaaten zu

beachten haben, besteht darin, dass die geforderte Voraussetzung das Wesen der in Artikel 5 Absatz 3 Buchstabe b eingeräumten Entscheidungsmöglichkeit nicht grundlegend verändern darf.

44. Es ist darin zu erinnern, dass das vom niederländischen Gesetzgeber gewählte Unterscheidungskriterium die Höhe des Entgelts ist, das für die Verfügung über das dingliche Recht entrichtet wird. Meines Erachtens widerspricht dies nicht dem Ziel des Artikels 5 Absatz 3 und verändert auch nicht grundlegend das Wesen der in Artikel 5 Absatz 3 Buchstabe b eingeräumten Wahlmöglichkeit. Das Ziel des Artikels 5 Absatz 3 Buchstabe b besteht darin, den Mitgliedstaaten zu gestatten, als Lieferung eines Gegenstands bestimmte Vorgänge zu behandeln, die ähnliche wirtschaftliche Wirkungen wie die unter Artikel 5 Absatz 1 fallenden Lieferungen haben. Diese Ähnlichkeit wird in der Praxis oftmals stärker sein, wenn die Höhe des Entgelts, das für die Verfügung über das dingliche Recht entrichtet wird, dem Wert entspricht, den das betreffende Grundstück im Wirtschaftsverkehr hat, und geringer, wenn kein Entgelt oder ein Entgelt entrichtet wird, das niedriger als der Wert des fraglichen Grundstücks im Wirtschaftsverkehr ist.

45. Ein anderes Kriterium hätte die Dauer sein können, für die ein dingliches Recht bestellt wird. Dies wird veranschaulicht durch die Entscheidung des Rates zur Ermächtigung Irlands, eine von der Sechsten Richtlinie abweichende Maßnahme zu treffen. Aus dieser Entscheidung geht inzidenter hervor, dass Irland die Lieferung langfristiger mietvertraglicher Nutzungsrechte (d. h. eines Mietvertrags mit einer Laufzeit von zehn oder mehr Jahren) an unbeweglichem Vermögen als eine Lieferung von Gegenständen behandelt. Der Rat stellte in diesem Zusammenhang fest, dass das Gemeinschaftsrecht den Mitgliedstaaten einen großen Ermessensspielraum bei der Festlegung der Mehrwertsteuerbehandlung von Grundstücken gewähre. Ihre Umsetzung habe zu beträchtlichen Unterschieden in den auf diesem Gebiet geltenden nationalen Rechtsvorschriften geführt.

46. Da Artikel 5 Absatz 3 der Richtlinie die streitige Änderung erlaubte, benötigten die Niederlande keine Ermächtigung nach Artikel 27 der Richtlinie. Es ist somit nicht erforderlich, das Vorbringen der Klägerin zur Ermächtigung von 1996 zu prüfen.

47. Vorstellbar sind vielleicht Vorgänge, durch die bestimmte dingliche Rechte an Grundstücken für ein Entgelt begründet werden, das niedriger als der Wert dieses Gegenstands im Wirtschaftsverkehr ist, und die zugleich die andere Partei ermächtigen, über diesen Gegenstand faktisch so zu verfügen, als wäre sie sein Eigentümer. Wenn Artikel 3 Absatz 2 des Gesetzes so auszulegen wäre, dass diese Vorgänge als Lieferung von Dienstleistungen einzustufen wären, könnte sich ein Konflikt mit Artikel 5 Absatz 1 in der Auslegung des Gerichtshofes ergeben. Da der vorliegende Fall keinen Vorgang dieser Art betrifft und eine Frage nach der Auslegung des Artikels 5 Absatz 1 nicht vorgelegt worden ist, braucht der Gerichtshof diesem hypothetischen Fall nicht weiter nachzugehen.

48. Ich komme somit zum Ergebnis, dass Artikel 5 Absatz 3 Buchstabe b der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen ist, dass er einem Mitgliedstaat erlaubt, die Einstufung einer Verfügung über ein beschränktes Recht an einem Grundstück als Lieferung eines Gegenstands" an die Voraussetzung zu knüpfen, dass das hierfür gezahlte Entgelt zuzüglich der Umsatzsteuer mindestens dem Wert entspricht, den das Grundstück, auf den sich das Recht bezieht, im Wirtschaftsverkehr hat.

Zweite Frage: Artikel 13 Teil B Buchstabe b der Sechsten Richtlinie

Die streitige Änderung und die Formulierung der Frage

49. Das vorliegende Gericht stellt folgende Frage:

Ist Artikel 13 Teil B Buchstabe b und Teil C Buchstabe a der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen, dass es dem nationalen Gesetzgeber freisteht, unter den Begriffen Vermietung und Verpachtung" neben der Vermietung und Verpachtung im zivilrechtlichen Sinn auch jede andere Form der Überlassung von Grundstücken zum Zweck der Nutzung als die Lieferung zu verstehen?

50. Die Frage wird somit abstrakt unter Bezugnahme auf den Wortlaut der streitigen Änderung des Artikels 11 Absatz 1 Buchstabe b des Gesetzes formuliert, in der die Vermietung von Grundstücken" definiert wird als auch jede andere Form der Überlassung von Grundstücken zum Zweck der Nutzung als die Lieferung".

51. Obwohl die Frage des vorlegenden Gerichts umfassend ist, haben sich das Vorbringen der Parteien des Ausgangsverfahrens und die dem Gerichtshof gegenüber abgegebenen Erklärungen fast ausschließlich mit der konkreten Frage befasst, die im Ausgangsverfahren erörtert wurde, nämlich mit der Begründung des Nießbrauchs und deren Einstufung im Hinblick auf die Umsatzsteuer. Es wäre überdies schwierig, dem vorlegenden Gericht auf seine Frage ein allgemeine Antwort zu geben, die allen im Recht der Mitgliedstaaten vorkommenden rechtlichen Formen, durch die ein Grundstück zum Zwecke der Nutzung überlassen werden kann, Rechnung trüge.

52. Ich schlage daher vor, die zweite Frage unter Berücksichtigung des Sachverhalts des Ausgangsverfahrens umzuformulieren und zu prüfen, ob ein Mitgliedstaat die Begründung eines Nießbrauchs an einem Grundstück für eine begrenzte Zeit (z. B. zehn Jahre) als Vermietung und Verpachtung von Grundstücken" im Sinne des Artikels 13 Teil B Buchstabe b und Teil C Buchstabe a der Sechsten Richtlinie behandeln kann.

Das Wesen des Nießbrauchs

53. Nach Artikel 3:021 des Burgerlijk wetboek (Bürgerliches Gesetzbuch) berechtigt der Nießbrauch seinen Inhaber, den Gegenstand eines anderen zu nutzen und seine Früchte zu ziehen.

54. Der Nießbrauch stammt aus dem römischen Recht, wo er definiert wurde als das Recht, die Sache eines anderen zu nutzen und ihre Früchte zu ziehen, ohne die Sache in ihrer Substanz zu beeinträchtigen. Ursprünglich diente der Nießbrauch vor allem dem Unterhalt, z. B. dem Unterhalt für Witwen. Die römischen Juristen waren anfänglich unsicher, wie der Nießbrauch einzuordnen sei, und es wurde die Meinung vertreten, dass er in vielerlei Hinsicht ein abgespalteter Teil des Eigentums sei. Erst später wurde er als ein beschränktes dingliches Recht angesehen, das als eine persönliche Dienstbarkeit einzustufen war. Eine Dienstbarkeit war ein Recht, mit dem der Gegenstand einer anderen Person belastet war und das eine Grunddienstbarkeit oder eine persönliche Dienstbarkeit sein konnte. Grunddienstbarkeiten wie die Wegerechte waren mit einem Grundstück verbunden: Sie waren Rechte, die dem jeweiligen Eigentümer eines Grundstücks an dem Grundstück eines anderen zustanden. Persönliche Dienstbarkeiten wie der Nießbrauch waren an eine bestimmte Person gebunden und erloschen mit deren Tod.

55. Nießbrauch gibt es in der Gemeinschaft heute in Österreich, Belgien, Frankreich, Deutschland, Griechenland, Italien, Luxemburg, den Niederlanden, Portugal und Spanien. In diesen nationalen Rechtsordnungen gehört der Nießbrauch auch weiterhin zu den persönlichen Dienstbarkeiten. Von ihm wird hauptsächlich bei Vereinbarungen unter Familienangehörigen und/oder aus steuerlichen Gründen Gebrauch gemacht.

56. Die wesentlichen Merkmale des Nießbrauchs sind in den betreffenden nationalen Rechtsordnungen folgende:

- Der Nießbrauch ist das ausschließliche dingliche Recht, den im Eigentum eines anderen stehenden Gegenstand zu nutzen und seine Früchte zu ziehen, als wäre der Nießbraucher der Eigentümer des Gegenstands;
- der Nießbraucher ist nicht berechtigt, das Wesen oder die Nutzung des Gegenstands grundlegend zu ändern;
- ein Nießbrauch wird auf Lebenszeit oder befristet bestellt; wird er zugunsten einer juristischen Person bestellt, unterliegt seine Dauer in einer Reihe von Rechtsordnungen einer gesetzlich festgelegten Höchstgrenze (z. B. dreißig Jahre);
- als persönliche Dienstbarkeit erlischt er mit dem Tod des ursprünglichen Nießbrauchers bzw. mit der Auflösung der juristischen Person;
- Nießbrauch entsteht u. a. durch Vertrag, letztwillige Verfügung, kraft Gesetzes (z. B. Nießbrauch an der Ehemwohnung zugunsten des überlebenden Ehegatten) oder gerichtliche Entscheidung;
- in einer Reihe von Rechtsordnungen ist die Übertragung des Nießbrauchs gesetzlich ausgeschlossen oder zumindest an die Zustimmung des Eigentümers gebunden.

57. Nießbrauch als solchen gibt es nicht in Dänemark, Finnland, Schweden, Irland und dem Vereinigten Königreich.

58. In Dänemark, Finnland, Schweden und Irland gibt es das vergleichbare, aber viel beschränktere Recht, die Früchte des Grundstücks eines anderen während eines bestimmten Zeitraums zu ziehen (z. B. Holzschlagrechte, Weiderechte).

59. Einem Nießbrauch am ehesten vergleichbar sind in England und Wales, Irland und Nordirland vielleicht die "life estates" und der "long lease", die auf Lebenszeit bestellt werden können und dadurch einem Nießbrauch auf Lebenszeit gleichen. In Schottland dient der "lifereit" offensichtlich demselben Zweck.

60. In England und Wales, Nordirland, Irland und Schottland bestand historisch gesehen kein Bedarf für das Rechtsinstitut des Nießbrauchs. In diesen Rechtsordnungen kann der "lease" verwendet werden, um zu ganz ähnlichen Ergebnissen zu kommen, um also für den "lessee" das ausschließliche Recht (vergleichbar mit einem beschränkten Eigentumsrecht) zu begründen, ein Grundstück oder Gebäude für eine bestimmte Dauer zu besitzen oder dessen Früchte zu ziehen. Im englischen Recht gab es auch noch den "trust", der vor allem dem Unterhalt dienen sollte.

Die Begründung eines Nießbrauchs als Vermietung und Verpachtung" im Sinne des Artikels 13 Teil B Buchstabe b der Sechsten Richtlinie

61. Die Klägerin und die Kommission sind der Auffassung, die Begründung eines Nießbrauchs könne nicht als eine von der Steuer befreite Vermietung und Verpachtung" im Sinne des Artikels 13 Teil B Buchstabe b der Sechsten Richtlinie angesehen werden.

62. Sie berufen sich erstens auf die gefestigte Rechtsprechung des Gerichtshofes, wonach die Steuerbefreiungen nach Artikel 13 der Sechsten Richtlinie eng auszulegen seien, da sie Ausnahmen von dem allgemeinen Grundsatz darstellten, dass jede Dienstleistung, die ein Steuerpflichtiger gegen Entgelt erbringe, der Umsatzsteuer unterliege.

63. Darüber hinaus ergebe sich aus der Terminologie der Sechsten Richtlinie, dass der Begriff "Vermietung und Verpachtung" in Artikel 13 Teil B Buchstabe b unter Heranziehung der gemeinsamen, auf das römische Recht zurückgehenden Grundsätze des Zivilrechts der Mitgliedstaaten auszulegen sei.

64. Sie berufen sich auf die Sechste Richtlinie, in der u. a. folgende Begriffe verwendet werden:

- dingliche Rechte, die ihrem Inhaber ein Nutzungsrecht an Grundstücken geben", in Artikel 5 Absatz 3 Buchstabe b;
- Vermietung und Verpachtung von Grundstücken" in Artikel 13 Teil B Buchstabe b;
- Nutzung von körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen" in Artikel 4 Absatz 2.

65. Die Klägerin und die Kommission führen aus, die Verfasser der Sechsten Richtlinie seien sich somit der zivilrechtlichen Unterschiede bewusst gewesen, die zwischen der Begründung eines dinglichen Rechts wie des Nießbrauchs einerseits und der Vermietung und Verpachtung" (im Niederländischen *verpachting en verhuur*) andererseits bestehenden. Der letztgenannte Begriff sei dahin zu verstehen, dass er sich nur auf schuldrechtliche Mietverträge beziehe, durch die kein dingliches Recht begründet werde. Hätte die Gemeinschaft die Begründung dinglicher Rechte in den Geltungsbereich der Steuerbefreiung aufnehmen wollen, hätte sie in Artikel 13 Teil B Buchstabe b eine neutralere Formulierung ähnlich der in Artikel 4 Absatz 2 gebrauchten verwenden können.

66. Nach Auffassung der Klägerin und der Kommission bestehen die hauptsächlichen Unterschiede zwischen einerseits einem Mietvertrag, durch den persönliche Rechte begründet werden und der als von der Steuer befreite Vermietung und Verpachtung" zu behandeln sei, und andererseits der Begründung eines Nießbrauchs, die nicht von der Umsatzsteuer befreit sei, im Folgenden:

- Nießbrauch begründe für den Berechtigten ein dingliches Recht, während der Mietvertrag nur persönliche Rechte begründe;
- der Nießbrauch erlösche mit dem Tod des ursprünglichen Nießbrauchers, während sich der Mietvertrag grundsätzlich mit den Erben des Mieters fortsetze;
- ein Nießbrauch könne unentgeltlich bestellt werden, während der Mietvertrag begrifflich die Zahlung eines Entgelts voraussetze;
- der Nießbraucher sei berechtigt, den fraglichen Gegenstand in seiner Gesamtheit zu nutzen und somit auch an Dritte zu überlassen; in einem Mietvertrag dagegen sei die Untervermietung grundsätzlich ausgeschlossen, sofern sie nicht vom Eigentümer ausnahmsweise gestattet sei.

67. Diese Argumente überzeugen mich nicht. Meines Erachtens haben die niederländische und die deutsche Regierung zu Recht die Auffassung vertreten, dass ein Mitgliedstaat die Begründung eines Nießbrauchs als eine von der Steuer befreite Vermietung und Verpachtung" im Sinne des Artikels 13 Teil B Buchstabe b der Sechsten Richtlinie behandeln könne.

68. Die Sechste Richtlinie definiert den Begriff der Vermietung und Verpachtung" nicht ausdrücklich. Sie überlässt diese Definition auch nicht dem Recht der Mitgliedstaaten.

69. Aus der elften Begründungserwägung der Sechsten Richtlinie geht hervor, dass die gemeinsame Liste der Steuerbefreiungen des Artikels 13 eine gleichmäßige Erhebung der Umsatzsteuer in allen Mitgliedstaaten gewährleisten soll. Es entspricht daher gefestigter

Rechtsprechung, dass die Formulierungen, die zur Definition der in Artikel 13 vorgesehenen Befreiungen verwendet werden, eigenständige Begriffe des Gemeinschaftsrechts sind, die eine gemeinschaftsrechtliche Definition erfordern.

70. Für die Abgrenzung der Bedeutung des Begriffes Vermietung und Verpachtung von Grundstücken" lässt sich dem Wortlaut von Artikel 13 Teil B Buchstabe b der Sechsten Richtlinie nichts entnehmen.

71. Wenn ich die Ausführungen der Klägerin und der Kommission richtig verstehe, sind diese offenbar der Ansicht, dass Vermietung und Verpachtung" (im Niederländischen verpachting en verhuur") dahin zu verstehen sei, dass damit nur schuldrechtliche Mietverträge gemeint seien, durch die dingliche Rechte, wie sie im Zivilrecht der am stärksten vom römischen Recht geprägten Mitgliedstaaten vorkommen, nicht begründet werden.

72. Ich bin indessen der Auffassung, dass die gemeinschaftsrechtliche Definition der Vermietung und Verpachtung" nicht durch bloßen Verweis auf Rechtsbegriffe gefunden werden kann, die nur in einigen nationalen Rechtsordnungen Verwendung finden.

73. Der Grund hierfür liegt erstens darin, dass zwischen den in den einzelnen Mitgliedstaaten verwendeten Rechtsinstituten erhebliche grundlegende Unterschiede bestehen.

74. Die Vermietung" z. B., auf die sich die englische Fassung bezieht (lease"), ist ein besonderes Rechtsinstitut des Common law. Der leasehold" gilt als eine der beiden Hauptformen des interests in land", die andere ist der freehold" (entspricht dem absoluten Eigentum). Der leasehold" gilt herkömmlicherweise als eine Art beschränktes Eigentumsrecht und kann daher stärker sein als ein beschränktes dingliches Recht. Mit dem lease" kann das Recht begründet werden, ein Grundstück oder Gebäude zu besitzen oder seine Früchte zu ziehen, sei es auf bestimmte Zeit, üblicherweise auf 999 Jahre, sei es im Wege eines Mietverhältnisses, das sich jeweils verlängert (z. B. um einen Monat oder ein Jahr), solange keine Kündigung erfolgt.

75. Um zu ebenso vielgestaltigen unterschiedlichen wirtschaftlichen Ergebnissen zu gelangen, bedienen sich die kontinentaleuropäischen Rechtsordnungen verschiedenartiger Rechtsinstrumente wie der Mietverträge und der dinglichen Rechte (z. B. Nießbrauch oder Erbbaurecht). Die germanischen und die romanischen Rechtsordnungen legen insoweit großes Gewicht auf die systematische Unterscheidung zwischen einerseits Verträgen, die sich auf ein Grundstück beziehen und nur persönliche Rechte begründen, wie z. B. Mietverträge, und andererseits Verträgen, die dingliche Rechte begründen. Die nordischen Rechtsordnungen messen diesen systematischen Unterscheidungen keine so große Bedeutung bei.

76. Zweitens spiegeln sich diese grundlegenden Unterschiede in wichtigen sprachlichen Unterschieden in der Terminologie des Artikels 13 Teil B Buchstabe b bezüglich des Ausdrucks Vermietung und Verpachtung" wider. In der dänischen, der niederländischen, der französischen, der deutschen, der italienischen und der schwedischen Fassung werden zwei verschiedene Vertragstypen genannt. Bei dem einen Vertragstyp (udlejning, location, Vermietung, locazione, verhuur, uthyrning) wird dem Mieter das Recht eingeräumt, das Grundstück eines anderen zu nutzen. Bei dem anderen Vertragstyp (bortforpagning, affermage, Verpachtung, affitto, verpachting, utarrendering) erhält der Pächter darüber hinaus das Recht, die Früchte des Grundstücks zu ziehen. Die englische und die spanische Fassung verwenden ebenfalls zwei Begriffe (leasing or letting, arrendamiento y alquiler), die Begriffe entsprechen jedoch nicht zwei technisch verschiedenen Vertragstypen. Die finnische, die griechische und die portugiesische Fassung verwenden nur einen Begriff, der sich auf einen Vertragstyp bezieht.

77. Drittens ergibt sich aus Artikel 13 Teil B Buchstabe b Nummer 1, dass die Verfasser der Richtlinie keine rein formalistische Vorstellung vom Begriff Vermietung und Verpachtung" hatten. Mit dieser Bestimmung wird von der Steuerbefreiung u. a. ausgeschlossen die 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". Es könnte eingewandt werden, dass dieser Ausschluss zur logischen Voraussetzung hat, dass der Vertrag über ein Hotelzimmer eine Vermietung und Verpachtung" im Sinne des Artikels 13 Teil B Buchstabe b darstellt. Den Verfassern der Richtlinie war jedoch sicherlich bekannt, dass ein solcher Vertrag - wegen des Übergewichts der Dienstleistungen des Gastwirts bilden, und der Kontrolle, die dieser über die Raumnutzung behält - in einigen Rechtsordnungen nicht als Mietvertrag angesehen wird.

78. Es überrascht daher nicht, dass die Rechtsprechung des Gerichtshofes zum Begriff Vermietung und Verpachtung von Grundstücken" nicht auf Rechtskategorien des nationalen Rechts verweist, sondern von einem funktionalen Lösungsansatz ausgeht, der den Zusammenhang, in dem der Begriff verwendet wird, sowie die allgemeine Struktur der Sechsten Umsatzsteuerrichtlinie berücksichtigt.

79. Der Gerichtshof hat z. B. in zwei der Maut-Rechtssachen entschieden, dass der Begriff Vermietung und Verpachtung von Grundstücken" im Sinne des Artikels 13 Teil B Buchstabe b in verschiedener Hinsicht ein weiterer Begriff als in verschiedenen nationalen Rechtsordnungen" sei. In diesen Rechtssachen versuchte der Gerichtshof nicht, den Vertrag, mit dem die Benutzung von Straßenanlagen gegen eine Maut gestattet wird, durch Bezugnahme auf Kategorien des nationalen Rechts zu qualifizieren. Er entschied vielmehr, dass der Begriff Vermietung und Verpachtung" nicht auf Verträge bezogen werden könne, die sich dadurch auszeichneten, dass die Zeitdauer der Grundstücksnutzung, die im Mietvertrag ein Hauptelement bilde, in der Parteivereinbarung unberücksichtigt bleibe. Bei der Gestattung einer Straßenbenutzung berücksichtigten die Parteien für die Festlegung des Preises insbesondere nicht, wie lange die Straßenbenutzung dauere. In seinem kürzlich ergangenen Urteil Stockholm Lindöpark, das die Zurverfügungstellung eines Golfplatzes betraf, stellte der Gerichtshof erneut fest, dass die Vereinbarung über die Dauer der Grundstücksnutzung ein Hauptelement der Vermietung und Verpachtung" bilde. In meinen Schlussanträgen zu diesem Urteil habe ich auf ein weiteres wichtiges Element hingewiesen: Die Vermietung oder Verpachtung muss die Gewährung eines Rechts einschließen, das Grundstück wie ein eigenes in Besitz zu nehmen und andere Personen auszuschließen oder zuzulassen; überdies muss dieses Recht an ein bestimmtes Grundstück gebunden sein.

80. Eine funktionale Auslegung des Begriffes Vermietung und Verpachtung von Grundstücken" stellt überdies die Gleichbehandlung der Steuerpflichtigen sicher, die in wirtschaftlicher Hinsicht vergleichbare Geschäfte tätigen, und erleichtert die einheitliche Anwendung der Steuerbefreiungen in der gesamten Gemeinschaft, wie es von der elften Begründungserwägung der Sechsten Richtlinie verlangt wird. Dies stimmt auch überein mit der funktionalen Auslegung der Wendung Übertragung der Befähigung, wie ein Eigentümer über einen ... Gegenstand zu verfügen" im Sinne des Artikels 5 Absatz 1 durch den Gerichtshof.

81. Was sind nun aber die wesentlichen Elemente des Begriffes Vermietung und Verpachtung von Grundstücken"?

82. Generalanwalt Darmon benutze in seinen Schlussanträgen zum Urteil Lubbock Fine eine Definition, die zwischen den Parteien unstreitig war, nämlich die, dass der Mietvertrag ein Vertrag sei, mit dem der Eigentümer bestimmte Rechte an der ihm gehörenden Sache, wie das Nutzungsrecht, gegen einen Mietzins einem anderen überlasse, auch wenn insofern die nationalen Rechtsordnungen Unterschiede aufweisen mögen. In einer Fußnote fügte er hinzu, dass zu den Mietverträgen im Sinne des Gemeinschaftsrechts seines Erachtens ein lease", eine licence", ein bail" und eine convention d'occupation précaire" gehörten.

83. Angesichts der späteren Rechtsprechung des Gerichtshofes möchte ich versuchen, eine präzisere Auslegung vorzuschlagen, die die verschiedenen Sprachfassungen des Artikels 13 Teil

B Buchstabe b sowie die Unterschiede im Recht der einzelnen Mitgliedstaaten berücksichtigt.

84. Unter Vermietung und Verpachtung" im Sinne des Artikels 13 Teil B Buchstabe b fallen meines Erachtens Verträge, durch die eine Partei der anderen das Recht einräumt, ein bestimmtes Grundstück während der vereinbarten (bestimmten oder unbestimmten) Dauer gegen Zahlung eines von der Dauer abhängigen Entgelts wie ein eigenes zu besitzen und zu nutzen sowie auch dessen Früchte zu ziehen.

85. Bei Anwendung dieser Auslegung auf den vorliegenden Fall kann die Begründung des Nießbrauchs, wie sie im Ausgangsverfahren in Frage steht, in der Tat als von der Steuer befreite Vermietung und Verpachtung von Grundstücken" angesehen werden.

86. Es sei daran erinnert, dass die Klägerin der Stichting den Nießbrauch an den neuen Gebäuden für die Dauer von zehn Jahren einräumte. Es gab demnach einen Vertrag, durch den eine Partei der anderen das Recht einräumte, ein bestimmtes Grundstück zu besitzen und zu nutzen sowie auch dessen Früchte zu ziehen. Dieses Recht wurde gegen Zahlung eines Entgelts und für einen vereinbarten Zeitraum eingeräumt.

87. Die Besonderheiten des Nießbrauchs, auf die die Klägerin und die Kommission hingewiesen haben, können an diesem Ergebnis nichts ändern.

88. Dass der Nießbrauch dem Berechtigten ein dingliches Recht gewährt, während Mietverträge nur obligatorische Rechte begründen, ist ohne Belang. Selbst in den kontinentaleuropäischen Rechtsordnungen sind die praktischen Unterschiede zwischen Nießbrauch und Mietvertrag sehr viel geringer, als es die abstrakte und theoretische Unterscheidung zwischen persönlichen Rechten und dinglichen Rechten nahelegt. Im Zivilrecht der meisten Länder z. B. verliert der Mieter seine Ansprüche aus dem Mietvertrag - die nach der Theorie nur schuldrechtlicher Natur sind - nicht, wenn der Eigentümer das Grundstück an einen Dritten veräußert. Umgekehrt kann ein Nießbrauch (eine persönliche Dienstbarkeit) selten frei auf Dritte übertragen werden und kann beim Tod des ursprünglichen Nießbrauchers nicht bestehen bleiben. Dies ist wahrscheinlich der Hauptgrund, weshalb die Einstufung der Rechte aus dem Mietvertrag als persönliche Rechte und die Einstufung des Nießbrauchs als dingliches Recht rechtsgeschichtlich erörtert wurde. Es ist auch daran zu erinnern, dass im Common law die Vermietung den Zweck sowohl des Mietvertrags als auch des Nießbrauchs erfüllt und dem Mieter Rechte gewähren kann, die stärker als beschränkte dingliche Rechte sind.

89. Der von der Kommission erwähnte Umstand, dass Nießbrauch mit dem Tod des ursprünglichen Nießbrauchers erlischt, während ein Mietvertrag grundsätzlich mit den Erben des Mieters fortbesteht, bestätigt nur meine Auffassung, dass die abstrakte Unterscheidung zwischen den Rechtsfolgen eines Mietvertrags und denen eines Nießbrauchs ohne Belang ist. Die theoretische Unterscheidung zwischen dinglichen und persönlichen Rechten würde genau das Gegenteil erwarten lassen.

90. Der Umstand, dass ein Nießbrauch unentgeltlich bestellt werden kann, ist ebenfalls ohne Belang. Zwar kann ein Nießbrauch, der z. B. in Vereinbarungen unter Familienangehörigen unentgeltlich bestellt wird, einer Vermietung und Verpachtung nicht gleichgestellt werden. Es ist jedoch daran zu erinnern, dass unentgeltliche Lieferungen jedenfalls nicht in den Geltungsbereich der Sechsten Richtlinie fallen.

91. Schließlich bin ich nicht überzeugt, dass die Auffassung der Kommission, dass der Nießbraucher das Grundstück jederzeit an Dritte überlassen könne, während der Mieter im Rahmen eines Mietvertrags die Zustimmung des Eigentümers benötige, zutrifft. Das Recht des Nießbrauchers auf Überlassung an Dritte kann gleichfalls durch Vertrag beschränkt werden. Es kann jedenfalls für die Einstufung des Nießbrauchs als Vermietung und Verpachtung" nicht entscheidend sein, ob die Überlassung an Dritte vorbehaltlich vertraglicher Beschränkungen

erlaubt oder vorbehaltlich vertraglicher Zustimmung verboten ist.

92. Angesichts der vorstehenden Erwägungen komme ich zu dem Ergebnis, dass ein Mitgliedstaat die Begründung eines Nießbrauchs an einem Grundstück für eine beschränkte Zeit (z. B. zehn Jahre) in der Tat als Vermietung und Verpachtung von Grundstücken im Sinne des Artikels 13 Teil B Buchstabe b und Teil C Buchstabe a der Sechsten Richtlinie behandeln kann.

Ergebnis

93. Aus den oben genannten Gründen sind die Vorlagefragen meines Erachtens wie folgt zu beantworten:

1. Artikel 5 Absatz 3 Buchstabe b der Sechsten Umsatzsteuerrichtlinie ist dahin auszulegen, dass er einem Mitgliedstaat erlaubt, die Einstufung einer Verfügung über ein beschränktes Recht an einem Grundstück als "Lieferung eines Gegenstands" an die Voraussetzung zu knüpfen, dass das hierfür gezahlte Entgelt zuzüglich der Umsatzsteuer nicht niedriger ist als der Wert, den das Grundstück, auf das sich das Recht bezieht, im Wirtschaftsverkehr hat.

2. Artikel 13 Teil B Buchstabe b und Teil C Buchstabe a der Sechsten Umsatzsteuerrichtlinie ist dahin auszulegen, dass er einem Mitgliedstaat erlaubt, die Begründung eines Nießbrauchs an einem Grundstück für eine beschränkte Zeit (z. B. zehn Jahre) als Vermietung und Verpachtung von Grundstücken im Sinne dieser Bestimmungen zu behandeln.