Sammlung der Rechtsprechung

SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS
HENRIK SAUGMANDSGAARD ØE
vom 2. Mai 2019[1]

Rechtssache C-692/17

Paulo Nascimento Consulting – Mediação Imobiliária Lda
gegen
Autoridade Tributária e Aduaneira

(Vorabentscheidungsersuchen des Supremo Tribunal Administrativo [Oberstes Verwaltungsgericht, Portugal])

„Vorlage zur Vorabentscheidung – Mehrwertsteuer – Richtlinie 2006/112/EG – Steuerbefreiungen – Art. 135 Abs. 1 Buchst. b und d – Umsätze, die sich auf die Gewährung und Vermittlung von Krediten und die Verwaltung von Krediten beziehen – Umsätze im Geschäft mit Forderungen mit Ausnahme der Einziehung von Forderungen – Entgeltliche Abtretung einer Position in einem Verfahren zur Zwangsvollstreckung aus einer gerichtlich zugesprochenen Forderung an einen Dritten“

I. Einleitung

1. Das Vorabentscheidungsersuchen des Supremo Tribunal Administrativo (Oberstes Verwaltungsgericht, Portugal) ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits über die Mehrwertsteuer, die eine Immobilienagentur für die entgeltliche Abtretung ihrer Position in einem Verfahren auf Zwangsvollstreckung aus einer mit gerichtlicher Entscheidung zugesprochenen Forderung an einen Dritten schuldet.

2. Die Frage des vorlegenden Gerichts bezieht sich auf die Auslegung von Art. 135 Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie 2006/112/EG[2], der eine Mehrwertsteuerbefreiung für Umsätze eines Steuerpflichtigen vorsieht, die in der Gewährung und Vermittlung von Krediten und der Verwaltung von Krediten durch die Kreditgeber bestehen.

3. Um diesem Gericht eine sachdienliche Antwort zu geben, sollte sich der Gerichtshof in der vorliegenden Rechtssache meines Erachtens auch zur Auslegung von Buchst. d desselben Art. 135 Abs. 1 äußern, der eine Mehrwertsteuerbefreiung insbesondere für Umsätze eines Steuerpflichtigen im Geschäft mit Forderungen vorsieht, es sei denn, es handelt sich um eine Einziehung von Forderungen.

4. Aus den in den vorliegenden Schlussanträgen dargelegten Gründen sind die genannten Buchst. b und d nach meinem Dafürhalten dahin auszulegen, dass die darin vorgesehenen Steuerbefreiungen unter Umständen wie denen des Ausgangsrechtsstreits keine Anwendung finden.

1 Originalsprache: Französisch.

2 Richtlinie des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. 2006, L 347, S. 1).

II. Rechtlicher Rahmen

A. Unionsrecht

5. Wie es in ihrem ersten Erwägungsgrund heißt, ist mit der Richtlinie 2006/112 eine Neufassung der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG [3] vorgenommen worden.

6. Gemäß Art. 2 Abs. 1 Buchst. a und c der Richtlinie 2006/112 unterliegen Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen der Mehrwertsteuer, sofern sie von einem Steuerpflichtigen als solchem im Gebiet eines Mitgliedstaats gegen Entgelt getätigt werden.

7. Art. 9 Abs. 1 Unterabs. 2 dieser Richtlinie legt fest, was unter „wirtschaftlicher Tätigkeit" im Sinne der Richtlinie zu verstehen ist.

8. In Art. 14 Abs. 1 der genannten Richtlinie heißt es: „Als ‚Lieferung von Gegenständen' gilt die Übertragung der Befähigung, wie ein Eigentümer über einen körperlichen Gegenstand zu verfügen."

9. Nach Art. 24 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 gilt „[a]ls ‚Dienstleistung' … jeder Umsatz, der keine Lieferung von Gegenständen ist". Ihr Art. 25 Buchst. a stellt klar, dass „[e]ine Dienstleistung … unter anderem in [der] Abtretung eines nicht körperlichen Gegenstands [bestehen kann], gleichgültig, ob in einer Urkunde verbrieft oder nicht".

10. Gemäß Art. 135 Abs. 1 Buchst. b und d dieser Richtlinie befreien die Mitgliedstaaten von der Steuer:

„b) die Gewährung und Vermittlung von Krediten und die Verwaltung von Krediten durch die Kreditgeber;

…

d) Umsätze – einschließlich der Vermittlung – im Einlagengeschäft und Kontokorrentverkehr, im Zahlungs- und Überweisungsverkehr, im Geschäft mit Forderungen, Schecks und anderen Handelspapieren, mit Ausnahme der Einziehung von Forderungen." [4]

B. Portugiesisches Recht

11. Es sind verschiedene Bestimmungen in den Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (Gesetzbuch über die Mehrwertsteuer, im Folgenden: Mehrwertsteuergesetzbuch) eingeführt worden, um das portugiesische Mehrwertsteuerrecht in Einklang mit den einschlägigen Vorschriften des sekundären Unionsrechts zu bringen [5].

3 Sechste Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (ABl. 1977, L 145, S. 1, im Folgenden: Sechste Richtlinie).

4 Ich weise darauf hin, dass besagter Art. 135 Abs. 1 Buchst. b bis g im Wesentlichen wortgleich die Befreiungen wiedergibt, die zuvor in Art. 13 Teil B Buchst. d Nrn. 1 bis 6 der Sechsten Richtlinie vorgesehen waren (vgl. auch Urteil vom 25. Juli 2018, DPAS, C-5/17, EU:C:2018:592, Rn. 4).

5 Zu diesen Umsetzungsvorschriften vgl. u. a. Urteil vom 8. März 2012, Kommission/Portugal (C-524/10, EU:C:2012:129, Rn. 14).

12. Gemäß Art. 9 Nr. 27 Buchst. a und c dieses Gesetzbuchs in der im entscheidungserheblichen Zeitraum geltenden Fassung sind von der Mehrwertsteuer befreit:

„a) die Gewährung und Vermittlung von Krediten in jeder Form, einschließlich von Umsätzen im Diskont- und Rediskontgeschäft, sowie ihre Verwaltung durch die Kreditgeber;

…

c) Umsätze – einschließlich der Vermittlung – im Einlagengeschäft und Kontokorrentverkehr, im Zahlungs-, Überweisungs- und Inkassoverkehr, im Geschäft mit Schecks, Handelspapieren und anderen Instrumenten, mit Ausnahme von Umsätzen der bloßen Einziehung von Forderungen."

III. Ausgangsrechtsstreit, Vorlagefrage und Verfahren vor dem Gerichtshof

13. Aus der Vorlageentscheidung und den dem Gerichtshof übermittelten nationalen Akten geht hervor, dass der Paulo Nascimento Consulting – Mediação Imobiliária Lda (im Folgenden: PNC) im November 2006 im Rahmen ihrer Immobilienmaklertätigkeit ein Exklusivauftrag über den Verkauf einer landwirtschaftlichen Fläche erteilt wurde. Ein Kaufangebot wurde von PNC unterbreitet, von der Eigentümerin des Geländes, die sich weigerte, PNC für die erbrachte Dienstleistung zu bezahlen, aber abgelehnt.

14. PNC rief daraufhin das Tribunal de Família e Menores e de Comarca de Portimão (Familien-, Jugend- und erstinstanzliches Gericht von Portimão, Portugal) an, um ihre Auftraggeberin verurteilen zu lassen, an sie einen Betrag von 125 000 Euro für die geschuldete Immobilienmaklerprovision zuzüglich Mehrwertsteuer und Verzugszinsen bis zur vollständigen Bezahlung zu zahlen. Dieses Gericht gab der Klage von PNC mit rechtskräftig gewordenem Urteil statt.

15. Da die Schuldnerin diesen zu ihren Lasten gehenden Betrag nicht entrichtete, stellte PNC bei demselben Gericht einen Antrag auf Zwangsvollstreckung, mit dem sie die Einziehung ihrer im besagten Urteil zugesprochenen Forderung begehrte, die sich auf insgesamt 170 859,62 Euro belief[6].

16. Im Rahmen dieses Vollstreckungsverfahrens wurde ein der Schuldnerin gehörendes Grundstück beschlagnahmt, um die Zahlung des geschuldeten Betrags zu sichern. Das beschlagnahmte Grundstück wurde sodann PNC für die Summe von 606 200 Euro[7] zugeschlagen, wobei diese im Gegenzug verpflichtet wurde, an die Exekutivagentur den Überschuss – d. h. die Differenz zwischen dem Zuschlagsbetrag und dem Wert ihrer Forderung – zuzüglich Vollstreckungskosten zu zahlen. Der als Überschuss zu zahlende Betrag scheint sich auf insgesamt 417 937,12 Euro belaufen zu haben.

17. Mit Vereinbarung vom 29. September 2010 trat PNC an die Starplant – Unipessoal Lda (im Folgenden: Starplant) gegen Zahlung eines Betrags von 351 619,90 Euro alle Rechte aus ihrer Position im laufenden Zwangsvollstreckungsverfahren ab[8].

6 Die Forderung berechnet sich wie folgt: 125 000 Euro (Maklerprovision) + 26 250 Euro (Mehrwertsteuer auf diese Provision) + 19 609,62 Euro (Verzugszinsen).

7 Nach dem Inhalt der nationalen Akten entsprach diese Summe offenbar 70 % des Verkaufspreises für das fragliche Grundstück, den der Gerichtsvollzieher auf der Grundlage einer von einem unabhängigen Unternehmen zu diesem Zweck vorgenommenen Immobilienbewertung festgesetzt hatte.

8 Nach Maßgabe dieser Vereinbarung, die von der Kanzlei des mit dem Antrag auf Zwangseinziehung befassten Gerichts beurkundet wurde, verpflichtete sich PNC dazu, alles zu unternehmen und/oder einzeln oder zusammen mit Starplant Vorkehrungen zu treffen, damit der Parteiwechsel unverzüglich erfolgen konnte.

18. Im Oktober 2010 verbuchte PNC einen Betrag von 125 000 Euro als Gegenleistung für Dienstleistungen, die sie der vorerwähnten Auftraggeberin erbracht hatte, und führte eine Summe von 26 250 Euro ab, die der insoweit geschuldeten Mehrwertsteuer entsprach. Außerdem verbuchte sie einen Betrag von 200 369,90 Euro als „Andere Einkünfte ohne nähere Angaben", der dem Restbetrag des von Starplant gezahlten Kaufpreises entsprach [9]; auf diesen Betrag führte sie keine Mehrwertsteuer ab.

19. Am 24. Juni 2014 erließ die Autoridade Tributária e Aduaneira (Steuer- und Zollbehörde, Portugal) einen Bescheid über Mehrwertsteuer (73 840,18 Euro [10]) zuzüglich der dafür angefallenen Zinsen (9 807,59 Euro), d. h. über einen Gesamtbetrag von 83 647,77 Euro, nachdem sie zu der Auffassung gelangt war, dass in der von PNC eingereichten Mehrwertsteuererklärung für den betreffenden Zeitraum die für 351 619,90 Euro vorgenommene Abtretung der Verfahrensposition nicht korrekt verbucht worden sei. Sie vertrat insoweit die Ansicht, dieser Umsatz sei von dem Umsatz zu unterscheiden, der sich auf die – ebenfalls der Mehrwertsteuer unterliegende – Immobilienmaklerprovision beziehe, da er die entgeltliche Abtretung eines Rechts durch einen Steuerpflichtigen als solchen darstelle, die unter den Dienstleistungsbegriff falle und von keiner im Mehrwertsteuergesetzbuch vorgesehenen Befreiung erfasst werde.

20. Mit Urteil vom 30. Juni 2015 gab das Tribunal Administrativo e Fiscal de Loulé (Verwaltungs- und Finanzgericht von Loulé, Portugal) der Klage von PNC auf Aufhebung des vorerwähnten Mehrwertsteuerbescheids statt [11].

21. In seinem Urteil vom 4. Februar 2016 hob das von der Fazenda Pública (Staatskasse, Portugal) angerufene Tribunal Central Administrativo Sul (Zentrales Verwaltungsgericht [Süden], Portugal) das erstinstanzliche Urteil auf und begründete dies damit, dass die in Rede stehende Forderungsabtretung zur wirtschaftlichen Tätigkeit von PNC gehöre, als steuerbare Dienstleistung anzusehen sei und unter keine der in Art. 9 des Mehrwertsteuergesetzbuchs genannten Befreiungen falle. Es vertrat insbesondere die Ansicht, der betreffende Umsatz falle nicht unter die in Nr. 27 Buchst. a dieses Art. 9 vorgesehene Steuerbefreiung für Bank- und Finanzgeschäfte im Bereich der Gewährung und Vermittlung von Krediten.

22. PNC hat gegen dieses Urteil Revision beim Supremo Tribunal Administrativo (Oberstes Verwaltungsgericht) eingelegt und in erster Linie geltend gemacht, die in Art. 9 Nr. 27 Buchst. a des Mehrwertsteuergesetzbuchs genannte Befreiung gelte selbst dann für Forderungsabtretungsgeschäfte, wenn sie von Unternehmen getätigt würden, die keine Finanzinstitute seien. Sie hat sich insoweit auf die Rechtsprechung des Gerichtshofs zu der auf diese Weise in portugiesisches Recht umgesetzten Bestimmung des Unionsrechts, nämlich Art. 13 Teil B Buchst. d Nr. 1 der Sechsten Richtlinie, nunmehr Art. 135 Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie 2006/112, gestützt [12].

23. In diesem Zusammenhang hat das Supremo Tribunal Administrativo (Oberstes Verwaltungsgericht) mit am 11. Dezember 2017 eingegangener Entscheidung vom 8. November 2017 beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Frage zur Vorabentscheidung vorzulegen:

Fällt für die Zwecke der Anwendung der in Art. 135 Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie 2006/112 vorgesehenen Steuerbefreiung unter die Begriffe „Gewährung", „Vermittlung" oder „Verwaltung" von Krediten [auch] die entgeltliche Abtretung der Verfahrensposition eines Mehrwertsteuerpflichtigen,

9 Der Restbetrag berechnet sich wie folgt: 351 619,90 Euro (von Starplant gezahlter Preis) – 125 000 Euro (Maklerprovision) – 26 250 Euro (Mehrwertsteuer auf diese Provision).

10 Die Mehrwertsteuer berechnet sich wie folgt: 351 619,90 Euro (von Starplant gezahlter Preis) × 21 %.

11 Ich möchte hervorheben, dass sich der Ausgangsrechtsstreit lediglich auf die Besteuerung der Abtretung vom 29. September 2010 und nicht auf die Besteuerung der Provision bezieht, die PNC für die ihrer Kundin erbrachte Immobilienmaklerdienstleistung erhalten hat.

12 PNC bezieht sich auf die Urteile vom 15. Juni 1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties (348/87, EU:C:1989:246), vom 27. Oktober 1993, Muys' en De Winter's Bouw- en Aannemingsbedrijf (C-281/91, EU:C:1993:855), sowie vom 21. Juni 2007, Ludwig (C-453/05, EU:C:2007:369).

der Kläger in einem Verfahren ist, in dem eine durch ein gerichtliches Urteil zugesprochene Forderung aus Verletzung eines Immobilienmaklervertrags, zuzüglich der entsprechenden Mehrwertsteuer zum am Tag der Zahlung geltenden Steuersatz und der bereits angefallenen bzw. bis zur vollständigen Zahlung noch anfallenden Verzugszinsen, vollstreckt werden soll, an einen Dritten?

24. PNC, die portugiesische Regierung und die Europäische Kommission haben schriftliche Erklärungen eingereicht. In der Sitzung vom 7. Februar 2019 haben alle diese Beteiligten mündliche Ausführungen gemacht.

IV. Würdigung

25. Unter Berücksichtigung des üblichen Ansatzes auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer und in Anbetracht der in die Debatte eingebrachten Gesichtspunkte bezüglich der Besonderheiten des Abtretungsvorgangs, der Gegenstand des Ausgangsrechtsstreits ist, erscheint es mir unerlässlich, vorab einige Erwägungen zur Qualifizierung dieses Vorgangs anzustellen, damit sichergestellt ist, dass er der Mehrwertsteuer unterliegt (Abschnitt A), bevor auf die Frage geantwortet wird, ob er gegebenenfalls unter die in Art. 135 Abs. 1 Buchst. b und d der Richtlinie 2006/112 vorgesehenen Steuerbefreiungen fallen könnte (Abschnitt B).

A. Mehrwertsteuerpflichtigkeit eines Vorgangs wie des im Ausgangsverfahren in Rede stehenden

26. Auch wenn das vorlegende Gericht von der Annahme auszugehen scheint, dass der im Ausgangsverfahren in Rede stehende Vorgang der Mehrwertsteuer unterliegt, zeigen die Erörterungen vor dem Gerichtshof, dass diese Annahme in Frage gestellt werden könnte, nicht nur im Hinblick auf die besondere Natur eines solchen Vorgangs (Unterabschnitt 1), sondern auch im Hinblick auf die wirtschaftliche Tätigkeit des betreffenden Steuerpflichtigen (Unterabschnitt 2), wobei einleitend darauf hingewiesen sei, dass es dem Gerichtshof obliegt, sich zur Auslegung der einschlägigen Bestimmungen des Unionsrechts zu äußern und dem vorlegenden Gericht alle Informationen an die Hand zu geben, die es für die Entscheidung des Ausgangsrechtsstreits benötigt, während die Würdigung des Sachverhalts allein Sache der nationalen Gerichte ist [13].

1. Art des betreffenden Vorgangs

27. Um sich der Besteuerung des im Ausgangsrechtsstreit in Rede stehenden Vorgangs zu widersetzen, macht PNC geltend, hierbei handle es sich um eine Forderungsabtretung, die vom Anwendungsbereich der Richtlinie 2006/112, so wie er insbesondere in den Buchst. a und c ihres Art. 2 Abs. 1 definiert sei, die sich auf Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen im Sinne von Art. 14 Abs. 1 bzw. Art. 24 Abs. 1 dieser Richtlinie bezögen, nicht erfasst werde.

13 Nach ständiger Rechtsprechung ist der Gerichtshof im Rahmen des Vorabentscheidungsverfahrens befugt, den nationalen Gerichten alle Angaben zu machen, die er für erforderlich hält, damit über den Ausgangsrechtsstreit entschieden werden kann, während diese Gerichte allein dafür zuständig sind, zu prüfen, ob in der bei ihnen anhängigen Rechtssache die Tatbestandsvoraussetzungen für die Anwendung einer Norm des Unionsrechts erfüllt sind, und daraus die Folgerungen für ihre Entscheidung zu ziehen (vgl. u. a. Urteile vom 5. Juni 2014, Mahdi, C-146/14 PPU, EU:C:2014:1320, Rn. 78 bis 80, sowie vom 7. August 2018, Prenninger u. a., C-329/17, EU:C:2018:640, Rn. 27).

28. Dagegen trägt die portugiesische Regierung vor, dieser Vorgang sei mehrwertsteuerpflichtig, wobei sie darauf hinweist, dass er nach Ansicht der portugiesischen Steuerverwaltung eine einheitliche Dienstleistung darstelle [14] und andernfalls als Lieferung eines körperlichen Gegenstands einzustufen sei. In der mündlichen Verhandlung hat sich die Kommission für das Vorliegen zweier steuerbarer Dienstleistungen ausgesprochen, wobei sich die erste auf die Abtretung der Forderung von PNC und die zweite auf die Abtretung der Verfahrensposition dieser Gesellschaft beziehen soll [15].

29. Ich für meinen Teil neige der Ansicht zu, dass der streitige Vorgang einen komplexen, aber einheitlichen Charakter aufweist und die Lieferung eines unbeweglichen Gegenstands darstellt, so dass er vorbehaltlich einer möglichen Anwendung der Befreiungsvorschriften für einen solchen Gegenstand [16] in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer fällt, und zwar aus folgenden Gründen.

30. *Erstens* stelle ich fest, dass sich PNC hauptsächlich auf das *Urteil GFKL Financial Services* [17] beruft und vorträgt, Forderungsabtretungen, die eine endgültige Übertragung sämtlicher Rechte aus der betreffenden Forderung bedeuteten, wie im Ausgangsrechtsstreit der Fall, fielen nicht in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer. In diesem Urteil hat der Gerichtshof Art. 2 Nr. 1 der Sechsten Richtlinie, der Art. 2 Abs. 1 Buchst. a und c der Richtlinie 2006/112 entspricht, dahin ausgelegt, dass „ein Wirtschaftsteilnehmer, der auf eigenes Risiko zahlungsgestörte Forderungen zu einem unter ihrem Nennwert liegenden Preis kauft, keine entgeltliche Dienstleistung … erbringt …, wenn die Differenz zwischen dem Nennwert dieser Forderungen und deren Kaufpreis den tatsächlichen wirtschaftlichen Wert der betreffenden Forderungen zum Zeitpunkt ihrer Übertragung widerspiegelt".

31. Insoweit genügt es festzustellen, wie die portugiesische Regierung es tut, dass sich die Umstände der vorliegenden Rechtssache sehr deutlich von denen unterscheiden, die zu besagtem Urteil geführt haben. Zum einen geht es hier nämlich nicht um die Frage des Erwerbs einer Forderung durch den betreffenden Steuerpflichtigen, d. h. PNC, sondern vielmehr um eine Abtretung anders beschaffener Rechte durch diesen Steuerpflichtigen [18]. Zum anderen kann nicht davon ausgegangen werden, dass es sich um eine zahlungsgestörte Forderung handelt und das Geschäft auf Risiko des Käufers, d. h. Starplant, getätigt worden ist, da die Forderung von PNC zum Zeitpunkt der Übertragung sowohl dem Grunde nach als auch in der Höhe bereits mit gerichtlicher Entscheidung zugesprochen und das Ausfallrisiko bei der Schuldnerin dank des nahezu abgeschlossenen Zwangsvollstreckungsverfahrens ausgeschlossen worden war [19]. Schließlich liegt der Kaufpreis im vorliegenden Fall meines Erachtens nicht unter, sondern über dem Nennwert der Forderung und der damit zusammenhängenden Leistungsklage, auch wenn der Wortlaut der Vorlageentscheidung insoweit nicht eindeutig ist [20].

14 Vgl. auch Nr. 19 der vorliegenden Schlussanträge.

15 In ihren schriftlichen Erklärungen hatte die Kommission die Auffassung vertreten, der streitige Vorgang stelle eine entgeltliche Forderungsabtretung dar, die der Mehrwertsteuer unterliege, hat ihren Standpunkt aber geändert, nachdem sie von Tatsachen erfahren hatte, die sich aus der Verhandlung vor dem Gerichtshof ergeben.

16 Zu den Steuerbefreiungen im Zusammenhang mit unbeweglichen Gegenständen vgl. Nr. 51 der vorliegenden Schlussanträge.

17 Urteil vom 27. Oktober 2011 (C-93/10, EU:C:2011:700).

18 Zur Erinnerung: PNC hat ihre Position in einem Verfahren zum Zweck der Zwangseinziehung ihrer Forderung verkauft. Ich werde weiter unten (vgl. Nrn. 33 ff.) auf die Qualifizierung dieser Abtretung eingehen.

19 Den vor dem Gerichtshof abgegebenen Erklärungen zufolge ist die Abtretung genau einen Tag vor Eintritt der Rechtskraft des Urteils erfolgt, mit dem PNC der Zuschlag für das beschlagnahmte Grundstück erteilt worden war. Die Wahrscheinlichkeit, dass die Schuldnerin gegen dieses Urteil klagt, muss seinerzeit gering erschienen sein, so dass die Parteien der Abtretungsvereinbarung ihre Vereinbarung in einem Wortlaut abfassen konnten, der von der Annahme ausging, dass keine Klage erhoben werden würde.

20 Nach dem Wortlaut dieser Entscheidung soll „der Zedent vom Zessionar als Gegenleistung für die Abtretung einen Betrag erhalten [haben], der unter dem Betrag liegt, der Gegenstand der Klage ist". Falls die letztgenannte Wendung so verstanden werden muss, dass die Abtretung zu einem Preis vorgenommen worden ist, der unter dem Wert der Forderung liegt, die Gegenstand des Antrags auf Zwangsvollstreckung ist, scheint mir diese Behauptung falsch zu sein, da sich aus den vorgenannten Tatsachen (vgl. Nrn. 15 und 17) nach meinem Dafürhalten ergibt, dass der Wert der von PNC abgetretenen Rechte und Pflichten am Grundstück über dem von Starplant gezahlten Preis liegt.

32. *Zweitens* weise ich darauf hin, dass die Anwendung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs nicht vom geäußerten Willen der am streitigen Vorgang beteiligten Parteien und insbesondere nicht von der Bezeichnung abhängt, die sie gewählt haben, sondern von *objektiven Kriterien*, die dem Unionsrecht eigen sind und vor allem mit der Berücksichtigung der *wirtschaftlichen und geschäftlichen Realität* zusammenhängen, welche anhand sämtlicher relevanter Umstände geprüft wird [21].

33. Im vorliegenden Fall kann die Tatsache, dass die zwischen PNC und Starplant geschlossene Vereinbarung von diesen als „cessão de crédito" – ein Ausdruck, der sich mit „Kreditübertragung" oder „Forderungsabtretung" übersetzen lässt [22] – bezeichnet worden ist, keinen entscheidenden Faktor darstellen. Aufgrund der Umstände, in die sich der streitige Vorgang einfügt, und der wirtschaftlichen Realität, die diese Umstände widerspiegeln, bin ich vielmehr davon überzeugt, dass der Hauptzweck des Vorgangs im Wesentlichen in der Übertragung von Rechten und Pflichten im Zusammenhang mit dem Grundstück besteht, das dem Zedenten, d. h. PNC, als Bezahlung für ihre bereits mit rechtskräftig gewordenem Urteil zugesprochene Forderung zugeschlagen worden ist.

34. Zum einen bezieht sich der streitige Vorgang, wie sich dem Wortlaut der Vorlagefrage entnehmen lässt, nämlich auf die Abtretung einer Verfahrensposition und nicht auf die Übertragung einer Forderung. Insoweit stelle ich fest, dass die Schuld mit der Erteilung des Zuschlags für das der Schuldnerin von PNC gehörende Grundstück an diese praktisch bereits beglichen war und die Abtretung nach der Zuschlagserteilung liegt, auch wenn die Entscheidung, mit der diese angeordnet worden ist, erst am Tag nach Unterzeichnung der Vereinbarung Rechtskraft erlangt hat. Diese Auffassung wird durch den hohen Preis bestätigt, zu dessen Zahlung sich Starplant bereit erklärt hat, um die Rechte im Zusammenhang mit dieser Verfahrensposition zu erlangen (351 619,90 Euro) [23], offenbar zudem im Gegenzug für die Übernahme der Verpflichtung, den Überschuss zurückzuzahlen, den PNC der Exekutivagentur zu erstatten hatte (417 937,12 Euro) [24], also eine Belastung von insgesamt mehr als 769 000 Euro, wenn ich mich nicht irre [25]. Darüber hinaus stelle ich fest, dass PNC die Mehrwertsteuer auf ihre gerichtlich zugesprochene Forderung nebst Zinsen unverzüglich abgeführt hat und sich der Ausgangsrechtsstreit nicht auf diesen Teil bezieht [26].

35. Zum anderen bin ich – ebenso wie die portugiesische Regierung – der Ansicht, dass PNC ihre Verfahrensposition einschließlich aller damit verbundenen – sowohl aktiven als auch passiven – Wirkungen im Anschluss an die gerichtliche Versteigerung, von der sie profitiert hat, entgeltlich an Starplant abgetreten hat, so dass sie ein Bündel miteinander verknüpfter Rechte und Pflichten übertragen hat, und dies in einheitlicher und umfassender Weise. Wie der Gerichtshof wiederholt in Erinnerung gerufen hat, darf ein Umsatz, der in Anbetracht seiner charakteristischen Eigenschaften, die in seinem Ziel und dem Interesse seiner Empfänger zum Ausdruck kommen, eine einzige Wirtschaftseinheit bildet, im Interesse eines funktionierenden Mehrwertsteuersystems nicht künstlich aufgespalten werden [27]. Ich teile somit nicht die Meinung der Kommission, wonach der streitige Vorgang in zwei Bestandteile aufgespalten werden sollte, zumal sich dieser Vorgang aus den oben erwähnten Gründen meiner Ansicht nach nicht auf eine Forderungsabtretung bezieht.

21 Vgl. u. a. Urteile vom 12. Juli 2012, J. J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard (C-326/11, EU:C:2012:461, Rn. 33), vom 22. Februar 2018, T-2 (C-396/16, EU:C:2018:109, Rn. 43), vom 22. November 2018, MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia (C-295/17, EU:C:2018:942, Rn. 43), und vom 10. Januar 2019, A (C-410/17, EU:C:2019:12, Rn. 47).

22 Zu den sprachlichen Problemen im Zusammenhang mit der Verwendung des Begriffs „crédito" vgl. Nr. 49 der vorliegenden Schlussanträge.

23 Obwohl der Zedent im klassischen Schema einer Forderungsabtretung im Allgemeinen einen Preis erhält, der unter dem Wert seiner Forderung liegt, weil der Zessionar das mit der Forderung verbundene Risiko übernimmt (vgl. auch Nrn. 30 und 31 der vorliegenden Schlussanträge).

24 In der mündlichen Verhandlung hat PNC – in dem Wissen, dass sie selbst nicht über die für die Zahlung des letztgenannten Betrags notwendigen Mittel verfügte – ausgeführt, Starplant werde vereinbarungsgemäß die Zahlung dieses Betrags übernehmen.

25 Die von Starplant akzeptierte Belastung ist nach meinem Dafürhalten mit dem tatsächlichen Wert des PNC zugeschlagenen Grundstücks in Bezug zu setzen (vgl. Fn. 7 der vorliegenden Schlussanträge), der auf die Möglichkeit eines Weiterverkaufs zu einem günstigen Preis hindeutet.

26 Vgl. Nrn. 18 ff. der vorliegenden Schlussanträge.

27 Vgl. u. a. Urteile vom 10. März 2011, Bog u. a. (C-497/09, C-499/09, C-501/09 und C-502/09, EU:C:2011:135, Rn. 53 ff.), vom 18. Oktober 2018, Volkswagen Financial Services (UK) (C-153/17, EU:C:2018:845, Rn. 30 ff.), sowie vom 28. Februar 2019, Sequeira Mesquita (C-278/18, EU:C:2019:160, Rn. 30 ff.).

36. Unter den verschiedenen Elementen, aus denen der streitige Vorgang besteht, scheint mir das wesentliche Element, das Starplant nach meinem Dafürhalten dazu veranlasst hat, die Bestimmungen der mit PNC geschlossenen Vereinbarung und insbesondere den gezahlten Preis zu akzeptieren, schließlich in der Tatsache begründet zu liegen, dass PNC ihr die Befähigung übertragen hat, über einen körperlichen Gegenstand, nämlich das Grundstück, für das ihr der Zuschlag erteilt worden war, so zu verfügen, als wäre sie seine Eigentümerin, was genau der Definition einer Lieferung von Gegenständen in Art. 14 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 entspricht [28]. Darüber hinaus erscheint mir unbestreitbar, dass die Abtretung der Verfahrensposition von PNC, wie in der Vorlagefrage angegeben, gemäß Art. 2 Abs. 1 Buchst. a dieser Richtlinie gegen Entgelt getätigt worden ist, da die Vergütung, die PNC erhalten hat, den tatsächlichen Gegenwert für die auf Starplant übertragenen Rechte am Grundstück bildet [29].

37. Hilfsweise stelle ich fest, dass der im Ausgangsverfahren in Rede stehende Vorgang, selbst wenn er nicht als Lieferung eines Gegenstands eingestuft werden sollte, seiner Art nach gleichwohl potenziell der Mehrwertsteuer unterworfen werden muss. Er müsste nämlich gegebenenfalls unter den Dienstleistungsbegriff im Sinne von Art. 24 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 fallen, der jeden Umsatz umfasst, der keine Lieferung eines Gegenstands ist. Genauer gesagt könnte der streitige Vorgang, wie die portugiesische Regierung und die Kommission ausgeführt haben, eine Dienstleistung darstellen, die in der Abtretung eines nicht körperlichen Gegenstands im Sinne von Art. 25 dieser Richtlinie besteht. Außerdem ist auch hier unbestreitbar, dass die fragliche Abtretung gemäß Art. 2 Abs. 1 Buchst. c derselben Richtlinie gegen Entgelt vorgenommen wurde, da für sie eine Vergütung gezahlt worden ist [30].

38. Demnach vertrete ich, wenn in der als Prämisse herangezogenen Sachverhaltswürdigung kein Fehler begangen worden ist – was das nationale Gericht zu prüfen haben wird –, die Ansicht, dass ein Vorgang wie der im Ausgangsverfahren in Rede stehende als entgeltliche Lieferung eines Gegenstands im Sinne von Art. 2 Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie 2006/112 eingestuft und jedenfalls als nach diesem Art. 2 potenziell mehrwertsteuerpflichtig betrachtet werden sollte.

2. Wirtschaftliche Tätigkeit des betreffenden Steuerpflichtigen

39. PNC trägt außerdem im Wesentlichen vor, in einem Kontext wie dem des Ausgangsrechtsstreits könne nicht davon ausgegangen werden, dass der Zedent im Rahmen seiner „wirtschaftlichen Tätigkeit“ im Sinne von Art. 9 Abs. 1 Unterabs. 2 der Richtlinie 2006/112 gehandelt habe. Ihre eigene Beteiligung an dem in Rede stehenden Abtretungsvorgang sei nur punktuell gewesen, wobei zu bemerken sei, dass sie gewöhnlich keine Tätigkeit im Zusammenhang mit Kreditgeschäften ausübe, sondern eine Dienstleistungstätigkeit als Immobilienmaklerin. Sowohl die portugiesische Regierung als auch die Kommission treten diesem Vorbringen entgegen. Ich teile die letztgenannte Ansicht.

28 Nach ständiger Rechtsprechung bezieht sich der in dieser Vorschrift genannte Begriff „Lieferung von Gegenständen“ nicht auf die Eigentumsübertragung in den durch das anwendbare nationale Recht vorgesehenen Formen, sondern umfasst jede Übertragung eines körperlichen Gegenstands durch eine Partei, die die andere Partei ermächtigt, über diesen Gegenstand faktisch so zu verfügen, als wäre sie sein Eigentümer (vgl. u. a. Urteile vom 8. Februar 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe, C-320/88, EU:C:1990:61, Rn. 7 bis 9, vom 3. September 2015, Fast Bunkering Klaipėda, C-526/13, EU:C:2015:536, Rn. 51, und vom 19. Dezember 2018, AREX CZ, C-414/17, EU:C:2018:1027, Rn. 75).

29 Aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs geht hervor, dass eine Lieferung von Gegenständen „gegen Entgelt“ im Sinne des genannten Buchst. a erbracht wird, wenn zwischen der gelieferten Ware und der empfangenen Gegenleistung ein unmittelbarer Zusammenhang besteht, wobei die Vergütung, die der Lieferer erhält, den tatsächlichen Gegenwert für den an den Käufer gelieferten Gegenstand bildet (vgl. u. a. Urteile vom 21. November 2013, Dixons Retail, C-494/12, EU:C:2013:758, Rn. 32, vom 11. Mai 2017, Posnania Investment, C-36/16, EU:C:2017:361, Rn. 31, und vom 13. Juni 2018, Gmina Wrocław, C-665/16, EU:C:2018:431, Rn. 43).

30 Aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs geht hervor, dass eine Dienstleistung „gegen Entgelt“ im Sinne des genannten Buchst. c erbracht wird, wenn zwischen der erbrachten Leistung und der empfangenen Gegenleistung ein unmittelbarer Zusammenhang besteht, wobei die vom Leistenden empfangende Vergütung den tatsächlichen Gegenwert für die dem Leistungsempfänger erbrachte Dienstleistung bildet (vgl. u. a. Urteile vom 29. Oktober 2015, Saudaçor, C-174/14, EU:C:2015:733, Rn. 32, und vom 5. Juli 2018, Marcandi, C-544/16, EU:C:2018:540, Rn. 36 und 37).

40. In diesem Zusammenhang bin ich unabhängig von der vorzunehmenden Einstufung des streitigen Vorgangs der Ansicht, dass PNC sehr wohl die Eigenschaft eines für Mehrwertsteuerzwecke „Steuerpflichtigen" aufwies, der „als solcher" handelt, wie es die Richtlinie 2006/112 verlangt [31], da sie diesen Vorgang im Rahmen ihrer steuerbaren Tätigkeit ausgeführt hat [32].

41. Wie die Kommission in der mündlichen Verhandlung ausgeführt hat, geht aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs nämlich hervor, dass eine natürliche Person, die bereits für ihre gewöhnlichen Tätigkeiten mehrwertsteuerpflichtig ist, für jede weitere, gelegentlich ausgeübte wirtschaftliche Tätigkeit als Steuerpflichtiger anzusehen ist, sofern diese eine Tätigkeit im Sinne von Art. 9 Abs. 1 Unterabs. 2 der Richtlinie 2006/112 darstellt [33]. Folglich ist es meines Erachtens unerheblich, dass PNC den streitigen Umsatz nur ausnahmsweise getätigt hat, sofern dieser eng mit der wirtschaftlichen Tätigkeit verknüpft ist, die sie hauptsächlich ausübt.

42. Ebenso wie die portugiesische Regierung und die Kommission vertrete ich die Auffassung, dass die im Ausgangsverfahren in Rede stehende Abtretung tatsächlich unmittelbar an die Tätigkeit von PNC anknüpft, die darin besteht, Immobilienmaklerdienstleistungen zu erbringen, da diese Abtretung einen Parteiwechsel in einem Verfahren zum Gegenstand hat, das auf die Einziehung einer Forderung aus einem im Rahmen ihrer steuerbaren wirtschaftlichen Tätigkeit geschlossenen Vertrag gerichtet ist [34]. Meiner Meinung nach ist der betreffende Umsatz somit mehrwertsteuerpflichtig [35].

43. Im Licht der vorstehenden Hinweise zur Auslegung der einschlägigen Vorschriften des Unionsrechts und vorbehaltlich der Prüfung der konkreten Umstände des Ausgangsrechtsstreits, die dem vorlegenden Gericht obliegt, wird es dessen Sache sein, den in Rede stehenden Vorgang einzustufen, um seine potenzielle Mehrwertsteuerpflichtigkeit zu bestätigen, bevor es festlegt, welche Befreiungsregelung für diesen Vorgang gegebenenfalls gilt.

44. Unter Berücksichtigung der Einstufung, die das vorlegende Gericht für den betreffenden Vorgang meines Erachtens am besten wählen sollte, nämlich der Einstufung als Lieferung eines unbeweglichen Gegenstands, erscheint es mir wenig wahrscheinlich, dass die in Art. 135 Abs. 1 Buchst. b und d der Richtlinie 2006/112 vorgesehenen Steuerbefreiungen im vorliegenden Fall Anwendung finden. Der Vollständigkeit halber werde ich hierzu gleichwohl Bemerkungen vorlegen, um eine Antwort auf die gestellte Frage zu geben und den Fall abzudecken, dass die hier vorgeschlagene Einstufung zugunsten einer Einstufung als Dienstleistung verworfen wird, was mir die Annahme zu sein scheint, von der das vorlegende Gericht bei der Formulierung seiner Vorlagefrage ausgegangen ist.

31 Insbesondere ihr Art. 2 Abs. 1 Buchst. a und c sowie ihr Art. 9 Abs. 1 Unterabs. 1.

32 Anders als u. a. in dem Fall, dass ein Steuerpflichtiger einen Umsatz für private Zwecke ausführt (vgl. u. a. Urteile vom 4. Oktober 1995, Armbrecht, C-291/92, EU:C:1995:304, Rn. 16 ff., und vom 9. Juli 2015, Trgovina Prizma, C-331/14, EU:C:2015:456, Rn. 18 ff.).

33 Vgl. Urteil vom 13. Juni 2013, Kostov (C-62/12, EU:C:2013:391, Rn. 27 ff.), und Schlussanträge von Generalanwältin Kokott in der Rechtssache Posnania Investment (C-36/16, EU:C:2017:134, Nrn. 33 ff.), in denen zu Recht hervorgehoben wird, dass in dem konkreten Fall, der zu jenem Urteil geführt hat, ein enger Zusammenhang der Nebentätigkeit der betreffenden Person mit ihrer mehrwertsteuerpflichtigen Haupttätigkeit bestanden habe.

34 Die portugiesische Regierung hat konkret geltend gemacht, der unmittelbare Zusammenhang mit dieser Tätigkeit sei als erwiesen anzusehen, „sei es, weil ein Vertrag bei der Erhebung von Feststellungs- und Leistungsklagen im Rahmen der wirtschaftlichen Tätigkeit von [PNC] konsumiert wird, weil [PNC] die Rechte in Anspruch genommen hat und für die Erfüllung der im Rahmen der Leistungsklage gerichtlich zugewiesenen Verpflichtungen zuständig ist oder weil [PNC] den Vertrag, der zur entgeltlichen Übertragung des vorerwähnten Bündels von Rechten und Pflichten auf einen Dritten geführt hat, in eigenem Namen und für eigene Rechnung geschlossen hat".

35 Vgl. entsprechend Urteile vom 12. Januar 2006, Optigen u. a. (C-354/03, C-355/03 und C-484/03, EU:C:2006:16, Rn. 42 ff.), sowie vom 8. November 2018, C&D Foods Acquisition (C-502/17, EU:C:2018:888, Rn. 35 ff.).

B. Steuerbefreiungen von Art. 135 Abs. 1 Buchst. b und d der Richtlinie 2006/112

45. Bevor ich die Buchst. b und d von Art. 135 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 auslege (Unterabschnitt 3 bzw. 4), werde ich zunächst darlegen, weshalb ich eine Prüfung dieser beiden Vorschriften für notwendig halte (Unterabschnitt 1), und anschließend die wichtigsten Erkenntnisse in Erinnerung rufen, die von der Rechtsprechung des Gerichtshofs diesbezüglich bereits geliefert worden sind (Unterabschnitt 2).

1. Notwendige Ausdehnung der Tragweite der vom Gerichtshof zu gebenden Antwort

46. Festzustellen ist, dass sich die Frage des vorlegenden Gerichts der Form nach *ausschließlich* auf die Mehrwertsteuerbefreiung in *Buchst. b* von Art. 135 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 bezieht, der für Umsätze der „Gewährung", „Vermittlung" oder „Verwaltung" von „Krediten" eine Befreiung von der Mehrwertsteuer vorsieht. Aus der Vorlageentscheidung geht hervor, dass die Formulierung dieser Frage lediglich die Rechtsgrundlage widerspiegelt, auf die sich PNC in ihrer Revisionsschrift berufen hat [36]. Derartige Umstände stehen einer Auslegung anderer Bestimmungen der genannten Richtlinie in der vorliegenden Rechtssache jedoch nicht entgegen.

47. Um dem vorlegenden Gericht eine sachdienliche Antwort zu geben, kann der Gerichtshof nach ständiger Rechtsprechung nämlich veranlasst sein, unionsrechtliche Vorschriften zu berücksichtigen, die dieses Gericht in seiner Frage nicht angeführt hat. Der Gerichtshof hat insoweit aus dem gesamten von dem einzelstaatlichen Gericht vorgelegten Material, insbesondere der Begründung der Vorlageentscheidung, diejenigen Elemente des Unionsrechts herauszuarbeiten, die unter Berücksichtigung des Gegenstands des Rechtsstreits einer Auslegung bedürfen [37].

48. Im vorliegenden Fall bin ich – ebenso wie die Kommission [38] – der Meinung, dass der Gerichtshof in Anbetracht der Entstehung des Ausgangsrechtsstreits, der mit einem Verfahren auf Zwangsvollstreckung aus einer Forderung zusammenhängt, nicht nur Buchst. b von Art. 135 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112, auf den sich die Vorlagefrage bezieht, sondern *auch Buchst. d* desselben Abs. 1 auszulegen hat, wobei daran erinnert sei, dass der letztgenannte Buchstabe eine Befreiung von der Mehrwertsteuer für Umsätze im Geschäft mit „Forderungen" vorsieht.

49. In diesem Sinne stellt die Kommission – meines Erachtens zu Recht – fest, dass sich der Standpunkt des vorlegenden Gerichts, wonach Buchst. b dieses Art. 135 Abs. 1 die im vorliegenden Fall potenziell anwendbare Vorschrift sei, vielleicht durch den Wortlaut der portugiesischen Sprachfassung des erwähnten Abs. 1 erklären lasse [39]. Während die meisten anderen Sprachfassungen eindeutig zwischen „Krediten" im Sinne von Buchst. b dieses Absatzes und „Forderungen" im Sinne

36 Vgl. Nr. 22 der vorliegenden Schlussanträge.

37 Vgl. u. a. Urteile vom 22. Oktober 2015, Impresa Edilux und SICEF (C-425/14, EU:C:2015:721, Rn. 20), sowie vom 19. Dezember 2018, AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:1027, Rn. 34 und 35).

38 In ihren schriftlichen Erklärungen haben PNC und die portugiesische Regierung lediglich unter dem Gesichtspunkt von Art. 135 Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie 2006/112 auf die Vorlagefrage geantwortet. Sie sind vom Gerichtshof jedoch aufgefordert worden, in der mündlichen Verhandlung zur Auffassung der Kommission Stellung zu nehmen, wonach ein Geschäft wie das im Ausgangsverfahren in Rede stehende eher unter die Steuerbefreiung in Buchst. d dieses Abs. 1 fallen könnte.

39 Ich weise insoweit darauf hin, dass die in einer der Sprachfassungen einer Vorschrift des Unionsrechts verwendete Formulierung bei der Auslegung dieser Vorschrift keinen Vorrang vor den übrigen Sprachfassungen beanspruchen kann und dass, wenn die verschiedenen Fassungen voneinander abweichen, der Zusammenhang und der Zweck der Regelung zu berücksichtigen sind, zu der die Vorschrift gehört (vgl. u. a. Urteile vom 22. Oktober 2015, Hedqvist, C-264/14, EU:C:2015:718, Rn. 47, sowie vom 25. Oktober 2018, Tänzer & Trasper, C-462/17, EU:C:2018:866, Rn. 20).

seines Buchst. d unterscheiden, verwendet die portugiesische Sprachfassung das Wort „créditos“ nämlich gleichzeitig in Buchst. b und in Buchst. d, was für eine gewisse Verwirrung hinsichtlich der Rechtsgrundlage gesorgt haben mag, die im Hinblick auf den Ausgangsrechtsstreit möglicherweise einschlägig ist [40].

50. Auch wenn das vorlegende Gericht seine Vorlagefrage auf die Auslegung von Art. 135 Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie 2006/112 beschränkt hat, sollte meiner Meinung nach folglich auch Buchst. d dieses Abs. 1 ausgelegt werden, um zu ermitteln, ob ein Vorgang wie der im Ausgangsverfahren in Rede stehende von einer der beiden Vorschriften erfasst sein kann, und dies anhand der Erkenntnisse aus der insoweit vorhandenen Rechtsprechung des Gerichtshofs.

51. Für den Fall, dass der in Rede stehende Umsatz als Lieferung eines unbeweglichen Gegenstands eingestuft wird, wie ich es vorschlage, könnte man sich fragen, ob die Buchst. j und k des besagten Art. 135 Abs. 1, die sich auf Lieferungen von „Gebäuden … und dem dazugehörigen Grund“ bzw. „unbebauter Grundstücke“ beziehen [41], im vorliegenden Fall Anwendung finden, so dass dieser Umsatz von der Mehrwertsteuer befreit wäre, wie es auf dem Gebiet normalerweise der Fall ist [42]. PNC hat diese Vorschriften im Übrigen sowohl in ihrem Rechtsmittel vor dem vorlegenden Gericht als auch in ihren Erklärungen vor dem Gerichtshof angeführt. In Anbetracht der Substanz der Frage des vorlegenden Gerichts und der begrenzten Hinweise hinsichtlich der Art der von der streitigen Abtretung betroffenen Immobilie in seiner Entscheidung werde ich mich jedoch nicht zur Auslegung dieser Buchst. j und k äußern [43].

2. Stand der Rechtsprechung zur Auslegung von Art. 135 Abs. 1 Buchst. b und d der Richtlinie 2006/112

52. Aus der einschlägigen Rechtsprechung des Gerichtshofs geht hervor, dass bei der Auslegung der Buchst. b und d von Art. 135 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 mehrere Vorschriften zu berücksichtigen sind, die für beide Bestimmungen gelten [44].

40 Die Kommission erläutert, dass das Wort „créditos“ in der portugiesischen Sprachfassung von Art. 135 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 (im Deutschen „Kredite“) in den Buchst. b und c verwendet werde, während die Worte „créditos“ und „dívidas“ (im Deutschen „Forderungen“) zusammen in Buchst. d enthalten seien, was den Adressaten dieser Fassung den Eindruck vermitteln könne, dass die beiden Begriffe für die Zwecke der Richtlinie gleichwertig seien. In den meisten anderen Sprachfassungen (mit Ausnahme der italienischen und der spanischen Sprachfassung) werde der dem Wort „créditos“ entsprechende Begriff jedoch in den Buchst. b und c verwendet, während in Buchst. d nur der dem Wort „dívidas“ entsprechende Begriff benutzt werde.

41 Wobei die Buchst. j und k ausdrücklich nicht für die in Art. 12 Abs. 1 Buchst. a und b derselben Richtlinie genannten Sonderfälle gelten, d. h. eine „Lieferung von Gebäuden oder Gebäudeteilen und dem dazugehörigen Grund und Boden, wenn sie vor dem Erstbezug erfolgt“, bzw. eine „Lieferung von Baugrundstücken“.

42 In seinen Schlussanträgen in der Rechtssache Blasi (C-346/95, EU:C:1997:432, Nr. 15) hat Generalanwalt Jacobs hervorgehoben, dass „[n]ach der [Sechsten] Richtlinie … Lieferungen und Vermietungen von Grundstücken [gemäß ihrem Art. 13 Teil B Buchst. b, g und h, der Art. 135 Abs. 1 Buchst. j, k und l der Richtlinie 2006/112 entspricht,] grundsätzlich von der Mehrwertsteuer befreit [sind]. Diese Befreiungen spiegeln die besonderen Schwierigkeiten wider, die sich bei der Erhebung von Mehrwertsteuer auf solche Gegenstände ergeben. Anders als gewöhnliche Gegenstände gehen Grundstücke nicht aus einem Produktionsprozess hervor; darüber hinaus können einmal errichtete Gebäude im Laufe ihrer Existenz oft den Eigentümer wechseln, häufig ohne dass damit weitere wirtschaftliche Tätigkeiten verbunden wären“.

43 Die Vorschriften sind u. a. Gegenstand der Urteile vom 17. Januar 2013, Woningstichting Maasdriel (C-543/11, EU:C:2013:20, Rn. 22 bis 36), und vom 13. Juni 2018, Polfarmex (C-421/17, EU:C:2018:432, Rn. 43), sowie der Schlussanträge von Generalanwalt Bobek in der Rechtssache KPC Herning (C-71/18, EU:C:2019:226, Nrn. 23 ff.).

44 Wobei die Rechtsprechung des Gerichtshofs zu den Bestimmungen der Sechsten Richtlinie mit entsprechendem Inhalt, nämlich Art. 13 Teil B Buchst. d Nrn. 1 bis 6 dieser Richtlinie, für die Auslegung von Art. 135 Abs. 1 Buchst. b bis g der Richtlinie 2006/112 relevant ist (vgl. Urteile vom 26. Mai 2016, Bookit, C-607/14, EU:C:2016:355, Rn. 32, und vom 26. Mai 2016, National Exhibition Centre, C-130/15, nicht veröffentlicht, EU:C:2016:357, Rn. 27).

53. *Erstens* steht fest, dass sämtliche in Art. 135 Abs. 1 dieser Richtlinie genannten Steuerbefreiungen *autonome Begriffe* des Unionsrechts darstellen, die eine von Mitgliedstaat zu Mitgliedstaat unterschiedliche Anwendung des Mehrwertsteuersystems verhindern sollen und im Licht des Gesamtzusammenhangs und der Ziele des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems einheitlich auszulegen sind [45]. Daraus ergibt sich, dass ein Vorgang unabhängig von seiner Einstufung nach dem Recht eines Mitgliedstaats und unabhängig davon, wie die an diesem Vorgang Beteiligten ihn bezeichnet haben, Gegenstand der besagten Befreiungen sein kann.

54. *Zweitens* hat der Gerichtshof wiederholt darauf hingewiesen, dass die Begriffe, mit denen die im erwähnten Art. 135 Abs. 1 vorgesehenen Steuerbefreiungen umschrieben sind, *eng auszulegen* sind, da sie Ausnahmen von dem allgemeinen Grundsatz darstellen, dass jede Lieferung und jede Dienstleistung, die ein Steuerpflichtiger gegen Entgelt erbringt, der Mehrwertsteuer unterliegt. Ihre Auslegung darf jedoch nicht so restriktiv sein, dass den betreffenden Befreiungsfaktoren ihre praktische Wirksamkeit genommen wird [46].

55. *Drittens* hat der Gerichtshof speziell in Bezug auf die nach Art. 135 Abs. 1 Buchst. b bis g der Richtlinie 2006/112 von der Steuer befreiten Umsätze entschieden, dass diese nicht durch den Erbringer oder Empfänger der Dienstleistung definiert sind, sondern durch die *Art der erbrachten Dienstleistungen*. Mit anderen Worten hängt die Steuerbefreiung nicht von der Voraussetzung ab, dass der in Rede stehende Umsatz von einem bestimmten Unternehmenstyp oder einem bestimmten Typ einer juristischen Person ausgeführt wird, sondern davon, dass dieser Umsatz seiner Art nach ein Finanzgeschäft ist [47]. In diesem Zusammenhang hat der Gerichtshof hervorgehoben, dass der Zweck der Befreiung der in den besagten Buchst. b bis g genannten Umsätze insbesondere darin besteht, die Schwierigkeiten, die mit der Bestimmung der Bemessungsgrundlage und der Höhe der abzugsfähigen Mehrwertsteuer verbunden sind, zu beseitigen [48].

56. Nach diesem Überblick über die wichtigsten Auslegungsregeln, die nach meinem Dafürhalten in der vorliegenden Rechtssache relevant sind, müssen sie nunmehr angewandt werden, um zu ermitteln, ob der im Ausgangsverfahren in Rede stehende Abtretungsvorgang möglicherweise von Buchst. b oder Buchst. d des erwähnten Art. 135 Abs. 1 erfasst wird.

3. Mögliche Anwendung von Art. 135 Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie 2006/112

57. Mit seiner Frage möchte das vorlegende Gericht vom Gerichtshof im Wesentlichen wissen, ob ein Umsatz wie der im Ausgangsverfahren in Rede stehende unter die Begriffe „Gewährung", „Vermittlung" oder „Verwaltung" von „Krediten" im Sinne von Art. 135 Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie 2006/112 fällt.

45 Vgl. u. a. Urteile vom 21. Juni 2007, Ludwig (C-453/05, EU:C:2007:369, Rn. 22), vom 26. Mai 2016, Bookit (C-607/14, EU:C:2016:355, Rn. 33), vom 16. November 2017, Kozuba Premium Selection (C-308/16, EU:C:2017:869, Rn. 38 ff.), und vom 25. Juli 2018, DPAS (C-5/17, EU:C:2018:592, Rn. 28).

46 Vgl. u. a. Urteile vom 28. Oktober 2010, Axa UK (C-175/09, EU:C:2010:646, Rn. 25), vom 16. November 2017, Kozuba Premium Selection (C-308/16, EU:C:2017:869, Rn. 39 und 45), vom 25. Juli 2018, DPAS (C-5/17, EU:C:2018:592, Rn. 29), sowie vom 19. Dezember 2018, Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038, Rn. 37).

47 Vgl. u. a. Urteile vom 19. April 2007, Velvet & Steel Immobilien (C-455/05, EU:C:2007:232, Rn. 21 ff.), vom 22. Oktober 2009, Swiss Re Germany Holding (C-242/08, EU:C:2009:647, Rn. 44 ff.), vom 28. Oktober 2010, Axa UK (C-175/09, EU:C:2010:646, Rn. 26 ff.), vom 22. Oktober 2015, Hedqvist (C-264/14, EU:C:2015:718, Rn. 37 ff.), vom 26. Mai 2016, Bookit (C-607/14, EU:C:2016:355, Rn. 36 und 54), sowie vom 25. Juli 2018, DPAS (C-5/17, EU:C:2018:592, Rn. 31 und 45).

48 Vgl. u. a. Urteile vom 19. April 2007, Velvet & Steel Immobilien (C-455/05, EU:C:2007:232, Rn. 24), vom 26. Mai 2016, Bookit (C-607/14, EU:C:2016:355, Rn. 55), sowie vom 25. Juli 2018, DPAS (C-5/17, EU:C:2018:592, Rn. 46).

58. Gleich zu Anfang möchte ich klarstellen, dass ich das Vorbringen von PNC, das aus dem Inhalt des portugiesischen Zivilrechts und der Wahl der Parteien hergeleitet wird, den streitigen Umsatz als „cessão de crédito“ [49] zu bezeichnen, in Anbetracht der vorerwähnten Rechtsprechung, wonach diese Begriffe und die sich daraus ergebenden Steuerbefreiungen *autonom* auszulegen sind [50], für irrelevant halte.

59. Darüber hinaus ergibt sich, wie *das vorlegende Gericht* selbst bemerkt, aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs [51] eindeutig, dass die in diesem Art. 135 Abs. 1 Buchst. b vorgesehene Mehrwertsteuerbefreiung „unabhängig davon [gilt], welcher Art der Erbringer oder Empfänger der Dienstleistung ist, da [die besagte] Steuerbefreiung durch die Art der in Rede stehenden Umsätze und nicht durch die Art der Akteure definiert wird“ [52]. Das vorlegende Gericht leitet daraus zu Recht ab, dass die betreffende Steuerbefreiung selbst dann auf die in dieser Vorschrift genannten Umsätze Anwendung finden kann, wenn die Umsätze von Unternehmen ausgeführt werden, die keine Finanzinstitute sind [53].

60. Dieses Gericht hegt aufgrund der besonderen Natur des streitigen Umsatzes jedoch Zweifel an der Anwendbarkeit des besagten Buchst. b im vorliegenden Fall. Es handle sich um die „entgeltliche Abtretung einer Verfahrensposition in einem Verfahren zur Einziehung einer mit gerichtlicher Entscheidung zugesprochenen Forderung“ [54]. Der Gerichtshof habe sich bislang jedoch nur zu Fällen geäußert, die mit der „Gewährung von Krediten/Finanzierungen/Darlehen im traditionellen Sinn (d. h. einer Zinsabrede, einem Darlehen oder einer Finanzierung)“ zusammenhingen.

61. Der Gerichtshof hatte in der Tat zwar nie über eine Fallkonstellation wie die des Ausgangsrechtsstreits zu befinden, er hat sich aber mehrfach zur Anwendung von Art. 135 Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie 2006/112 auf Umsätze der *„Gewährung“ von Krediten* im herkömmlichen Wortsinn geäußert, d. h. auf Umsätze, die in der Zurverfügungstellung einer Geldsumme in Form eines zu einem bestimmten Zeitpunkt rückzahlbaren Darlehens, gegebenenfalls zuzüglich Zinsen, bestehen [55]. Außerdem hat der Gerichtshof diesen Begriff bereits auf eine eher atypische Fallkonstellation erstreckt, indem er anerkannt hat, dass ein von einem Lieferanten gegen Verzinsung gewährter Aufschub der Zahlung des Kaufpreises eines Gegenstands als Kreditgewährung angesehen werden kann, sofern die Zahlung der Zinsen keinen Bestandteil der für die Lieferung der Gegenstände oder die Dienstleistung empfangenen Gegenleistung bildet, sondern das Entgelt für diesen Kredit [56]. Im vorliegenden Fall vertrete ich – ebenso wie die portugiesische Regierung und die Kommission – die Ansicht, dass die Abtretung, die der betreffende Steuerpflichtige, d. h. PNC, vorgenommen hat, offensichtlich weder die Gewährung eines Kredits im herkömmlichen Wortsinn noch einen solchen Aufschub der Zahlung des Kaufpreises eines Gegenstands zum Gegenstand hat.

49 Zu der Tatsache, dass sich diese Bezeichnung auch nicht auf die Mehrwertsteuerpflichtigkeit des im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Umsatzes auswirkt, vgl. Nr. 33 der vorliegenden Schlussanträge.

50 Vgl. Nr. 53 der vorliegenden Schlussanträge.

51 Vgl. u. a. Urteil vom 21. Juni 2007, Ludwig (C-453/05, EU:C:2007:369, Rn. 25).

52 Vgl. auch die in Fn. 47 der vorliegenden Schlussanträge angeführte Rechtsprechung.

53 Im Gegensatz zu dem, was sich aus dem vor ihm angefochtenen Urteil zu ergeben scheint, und im Einklang mit der Stellungnahme seines Generalstaatsanwalts, die in der Vorlageentscheidung erwähnt wird.

54 Einer Forderung „aus Verletzung eines Immobilienmaklervertrags“ zuzüglich „der entsprechenden Mehrwertsteuer zum am Tag der Zahlung geltenden Steuersatz [sowie] der bereits angefallenen und bis zur vollständigen Zahlung noch anfallenden Verzugszinsen“.

55 Zur Veranschaulichung vgl. die verschiedenen Arten von Darlehen, die zum Urteil vom 29. April 2004, EDM (C-77/01, EU:C:2004:243), zum Beschluss vom 7. Juli 2010, Curia (C-381/09, nicht veröffentlicht, EU:C:2010:406), sowie zum Urteil vom 8. Dezember 2016, Stock ’94 (C-208/15, EU:C:2016:936), geführt haben.

56 Vgl. Urteil vom 27. Oktober 1993, Muys’ en De Winter’s Bouw- en Aannemingsbedrijf (C-281/91, EU:C:1993:855, Rn. 12 ff.), in dem der Gerichtshof entschieden hat, dass die Steuerbefreiungen zwar eng auszulegen sind, der Ausdruck „Gewährung und Vermittlung von Krediten“ aber weit genug ist, um sich auf einen von einem Lieferanten von Gegenständen in Form eines Zahlungsaufschubs gewährten Kredit erstrecken zu können, da über die Identität des Kreditgebers oder des Kreditnehmers nichts näher bestimmt ist, sowie Urteil vom 18. Oktober 2018, Volkswagen Financial Services (UK) (C-153/17, EU:C:2018:845, Rn. 36).

62. In Bezug auf den Begriff *„Vermittlung" von Krediten* im Sinne von Art. 135 Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie 2006/112 hat der Gerichtshof entschieden, dass er sich auf die Tätigkeit eines Mittlers bezieht, der gegen eine Vergütung eine Vermittlungsdienstleistung erbringt, die darin besteht, das Erforderliche zu tun, damit zwei Parteien einen Vertrag über ein Finanzprodukt schließen, ohne dass dieser Vermittler selbst Vertragspartei ist oder ein Eigeninteresse am Inhalt des Vertrags hat[57]. Ich teile die Meinung der portugiesischen Regierung, wonach der im Ausgangsverfahren in Rede stehende Umsatz, der sich auf eine unmittelbar vom betreffenden Steuerpflichtigen vorgenommene Abtretung zugunsten seines Vertragspartners bezieht, diesem Begriff in keiner Weise entspricht.

63. Was schließlich den Begriff *„Verwaltung" von Krediten* im Sinne des besagten Buchst. b angeht, so stelle ich fest, dass eine solche Tätigkeit, um von der Steuer befreit werden zu können, vom Kreditgeber ausgeführt worden sein muss, wie es in diesem Buchstaben ausdrücklich heißt. Die portugiesische Regierung macht – meines Erachtens zu Recht – geltend, der Begriff scheine auf eine Tätigkeit zu verweisen, die die Wahrnehmung von Aufgaben wie die Analyse, Beaufsichtigung oder Steigerung der Rentabilität der Kredite des Kunden des Steuerpflichtigen umfasse[58], was bei der hier betroffenen Tätigkeit keineswegs der Fall ist.

64. Folglich stellt ein Umsatz wie der im Ausgangsverfahren in Rede stehende meiner Meinung nach eindeutig keines der von der Mehrwertsteuer befreiten Finanzgeschäfte mit „Krediten" im Sinne von Art. 135 Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie 2006/112 dar.

4. Mögliche Anwendung von Art. 135 Abs. 1 Buchst. d der Richtlinie 2006/112

65. Angesichts des Gegenstands des Ausgangsrechtsstreits ist zu prüfen, ob die diesem zugrunde liegende Transaktion insoweit unter die in Art. 135 Abs. 1 Buchst. d der Richtlinie 2006/112 vorgesehenen Mehrwertsteuerbefreiungstatbestände fallen könnte, als sie einen Umsatz „im Geschäft mit Forderungen" im Sinne dieser Vorschrift darstellt, ohne jedoch einer „Einziehung von Forderungen" zu entsprechen, die gemäß dem genannten Buchst. d a. E. ausdrücklich von der Steuerbefreiung ausgeschlossen ist.

66. In diesem Zusammenhang hat der Gerichtshof unter Befolgung der vorerwähnten Auslegungsregeln[59] wiederholt entschieden, dass bei der Feststellung, ob ein Umsatz *gemäß Buchst. d* dieses Art. 135 Abs. 1 *von der Mehrwertsteuer befreit* werden kann, die besonderen Umstände zu berücksichtigen sind, unter denen der Umsatz erfolgt ist, und nicht die betroffenen Personen, sowie zu prüfen ist, ob er die spezifischen und wesentlichen Funktionen eines der in besagtem Buchst. d genannten Finanzdienste erfüllt[60]. Der Gerichtshof hat nach meiner Kenntnis jedoch keine genaue Definition des Begriffs „Forderungen" im Sinne der erwähnten Vorschrift gegeben.

57 Vgl. u. a. Urteile vom 21. Juni 2007, Ludwig (C-453/05, EU:C:2007:369, Rn. 23 und 28), und vom 5. Juli 2012, DTZ Zadelhoff (C-259/11, EU:C:2012:423, Rn. 27), sowie Beschluss vom 21. November 2017, Kerr (C-615/16, nicht veröffentlicht, EU:C:2017:906, Rn. 42 und 43).

58 Die portugiesische Regierung bezieht sich in diesem Sinne auf das Urteil vom 19. Juli 2012, Deutsche Bank (C-44/11, EU:C:2012:484, Rn. 23 und 24), in dem es um eine Vermögensverwaltung mit Wertpapieren (Portfolioverwaltung) geht.

59 Vgl. Nrn. 53 ff. der vorliegenden Schlussanträge.

60 Vgl. u. a. Urteile 22. Oktober 2009, Swiss Re Germany Holding (C-242/08, EU:C:2009:647, Rn. 45 ff.), vom 22. Oktober 2015, Hedqvist (C-264/14, EU:C:2015:718, Rn. 38 ff.), vom 26. Mai 2016, National Exhibition Centre (C-130/15, nicht veröffentlicht, EU:C:2016:357, Rn. 34 ff.), sowie vom 25. Juli 2018, DPAS (C-5/17, EU:C:2018:592, Rn. 36).

67. Ich möchte hervorheben, dass, obwohl die Vorschrift, mit der Buchst. d des genannten Abs. 1 in portugiesisches Recht umgesetzt worden ist, keinen Begriff verwendet, der genau dem Wort „Forderungen" entspricht[61], das nach dem Wort „Überweisungsverkehr" in dieser Bestimmung des Unionsrechts benutzt wird, dies einer Anwendung von Buchst. d in einem Kontext wie dem des Ausgangsrechtsstreits für sich genommen nicht entgegensteht, da die darin enthaltenen Begriffe autonom konzipiert sind[62] und eine Verpflichtung besteht, die betreffende nationale Vorschrift im Einklang mit dem Unionsrecht auszulegen[63].

68. Selbst in dem Fall, dass der im Ausgangsverfahren in Rede stehende Umsatz im Rahmen der Heranziehung zur Mehrwertsteuer entgegen meinem Vorschlag als eine Dienstleistung eingestuft würde, die sich auf die Abtretung eines immateriellen Rechts bezieht, hätte diese Abtretung jedoch kein Forderungsrecht[64], sondern Rechte an einem Grundstück[65] zum Gegenstand. Mit anderen Worten kann meines Erachtens nicht davon ausgegangen werden, dass der betreffende Vorgang die spezifischen und wesentlichen Funktionen eines Finanzdienstes in der Art der „Umsätze … im Geschäft mit Forderungen" im Sinne des besagten Buchst. d erfüllt.

69. Darüber hinaus geht in Bezug auf die in Art. 135 Abs. 1 Buchst. d a. E. der Richtlinie 2006/112 vorgesehene *Ausnahme im Zusammenhang mit der „Einziehung von Forderungen"* aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs hervor, dass diesem Begriff ein weiter Geltungsbereich zuzuerkennen ist, da er Ausnahmecharakter gegenüber einer Vorschrift hat, die vom Grundsatz der allgemeinen Anwendung der Mehrwertsteuer abweicht. Wenn ein Steuerpflichtiger gegen Vergütung eine Dienstleistung erbringt, die zum Gegenstand hat, die Zahlung unbeglichener Forderungen an seinen Kunden zu erwirken, wobei der Kunde von den Mühen und Risiken entlastet wird, die mit einem Zahlungsausfall des Schuldners verbunden sind, kann dieser Steuerpflichtige die in der genannten Vorschrift vorgesehene Steuerbefreiung daher nicht in Anspruch nehmen[66].

70. Selbst wenn die streitige Transaktion als Dienstleistung einzustufen wäre, kann die Abtretung, die der betreffende Steuerpflichtige, d. h. PNC, vorgenommen hat, vorliegend jedenfalls keineswegs als entgeltliche Dienstleistung angesehen werden, die auf die Einziehung einer Forderung ihres Vertragspartners – Starplant[67] – gerichtet ist, so dass diese Abtretung von der im letzten Teil des besagten Buchst. d aufgeführten Ausnahme erfasst wäre.

71. Demnach sind die Buchst. b und d von Art. 135 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 meiner Meinung nach dahin auszulegen, dass weder der eine noch der andere auf einen Umsatz wie den im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Anwendung findet.

61 Wobei Art. 9 Nr. 27 Buchst. c des Mehrwertsteuergesetzbuchs „as operações … relativas a … transferências, *recebimentos* …" und die portugiesische Sprachfassung von Art. 135 Abs. 1 Buchst. d der Richtlinie 2006/112 „[a]s operações … relativas a … transferências, *créditos* …" lauten (die nur hier hervorgehobenen Begriffe lassen sich mit „Inkassoverkehr" bzw. „Kreditgeschäft" übersetzen).

62 Nach der in Nr. 53 der vorliegenden Schlussanträge angeführten Rechtsprechung.

63 In der mündlichen Verhandlung hat die portugiesische Regierung die Ansicht vertreten, der nationale Gesetzgeber sei vielleicht davon ausgegangen, dass es nicht erforderlich sei, den Begriff „Forderungen" zu erwähnen, da dies auf eine Wiederholung des Begriffs „Zahlungsverkehr" hinauslaufe, der in demselben Buchst. d verwendet werde. Die Kommission hat ausgeführt, der im portugiesischen Recht gewählte Wortlaut stelle kein Problem dar, sofern die Verwaltungsbehörden eine Praxis verfolgten, die im Einklang mit dem Unionsrecht stehe.

64 Ich erinnere daran, dass zum Zeitpunkt des Abschlusses der Vereinbarung mit Starplant nicht nur die Forderung von PNC sowohl dem Grunde nach als auch in der Höhe bereits gerichtlich anerkannt worden war, sondern außerdem die tatsächliche Einziehung dieser Forderung garantiert und die Schuld praktisch beglichen war, nachdem PNC der Zuschlag für das ihrer Schuldnerin gehörende und zuvor beschlagnahmte Grundstück erteilt worden war (vgl. auch Nr. 34 der vorliegenden Schlussanträge).

65 Diese Rechte gehen mit einer Verpflichtung einher, an die Exekutivagentur die Differenz zwischen dem Betrag der Forderung von PNC gegenüber ihrer Schuldnerin und dem Preis zu zahlen, zu dem PNC der Zuschlag für das der Schuldnerin gehörende Grundstück erteilt worden ist (vgl. Nr. 16 der vorliegenden Schlussanträge).

66 Vgl. u. a. Urteile vom 26. Juni 2003, MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring (C-305/01, EU:C:2003:377, Rn. 49, 58 und 72 bis 80), sowie vom 28. Oktober 2010, Axa UK (C-175/09, EU:C:2010:646, Rn. 29 bis 36).

67 In ihren schriftlichen Erklärungen hat die Kommission darauf hingewiesen, dass Starplant – als Erwerberin bzw. Zessionarin – hingegen dann besteuert werden könnte, wenn sich herausstellen würde, dass die in Rede stehende Abtretung eine „Einziehung von Forderungen" darstellt. In ihrem Plädoyer hat die portugiesische Regierung bezweifelt, dass die von Starplant erbrachte Dienstleistung in Anbetracht der Zahlungsgarantie, über die Starplant zum Zeitpunkt der Abtretung bereits verfügte, als eine solche Einziehung von Forderungen eingestuft werden kann. Wie dem auch sei: Ich möchte hervorheben, dass diese Fallkonstellation im Ausgangsrechtsstreit, in dem sich lediglich PNC und die portugiesische Steuerverwaltung gegenüberstehen, nicht vorliegt.

V. Ergebnis

72. In Anbetracht der vorstehenden Erwägungen schlage ich dem Gerichtshof vor, die Vorlagefrage des Supremo Tribunal Administrativo (Oberstes Verwaltungsgericht, Portugal) wie folgt zu beantworten:

Art. 135 Abs. 1 Buchst. b und d der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem ist dahin auszulegen, dass die in den Buchst. b und d vorgesehenen Mehrwertsteuerbefreiungen für Umsätze der Gewährung und Vermittlung von Krediten oder deren Verwaltung sowie im Geschäft mit Forderungen keine Anwendung finden auf einen Vorgang wie den im Ausgangsverfahren in Rede stehenden, der darin besteht, dass ein Steuerpflichtiger seine Position in einem Zwangsvollstreckungsverfahren zur Einziehung einer durch gerichtliche Entscheidung zugesprochenen Forderung, deren Begleichung durch ein Recht an einem beschlagnahmten und ihm zugeschlagenen Grundstück gesichert ist, gegen Zahlung einer Vergütung durch einen Dritten an diesen abtritt.