

SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS
FRANCIS G. JACOBS

vom 6. Juni 2002¹

1. Der deutsche Bundesfinanzhof möchte mit diesem Vorabentscheidungsersuchen wissen, wie der Begriff „Grundstücke“ in Artikel 13 Teil B Buchstabe b der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie² (im Folgenden: Richtlinie) auszulegen ist.

zielung von Einnahmen umfasst. Nach Artikel 4 Absatz 3 können die Mitgliedstaaten auch solche Personen als Steuerpflichtige betrachten, die gelegentlich eine der in Absatz 2 genannten Tätigkeiten ausüben und insbesondere eine der folgenden Leistungen erbringen:

Das einschlägige Gemeinschaftsrecht

2. Artikel 2 der Richtlinie bestimmt, dass Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher gegen Entgelt ausführt, der Mehrwertsteuer unterliegen.

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

...

3. Gemäß Artikel 4 Absatz 1 der Richtlinie gilt als Steuerpflichtiger, wer eine wirtschaftliche Tätigkeit ausübt. Als wirtschaftliche Tätigkeit gilt gemäß Artikel 4 Absatz 2 auch eine Leistung, die die Nutzung von körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Er-

Als Gebäude gilt jedes mit dem Boden fest verbundene Bauwerk;

b) die Lieferung von Baugrundstücken.

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

¹ — Originalsprache: Englisch.

² — Sechste Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (ABl. L 145, S. 1).

4. Nach Artikel 5 Absatz 1 der Richtlinie gilt als Lieferung eines Gegenstands die „Übertragung der Befähigung, wie ein Eigentümer über einen körperlichen Gegenstand zu verfügen“. Gemäß Artikel 6 Absatz 1 gilt als Dienstleistung „jede Leistung, die keine Lieferung eines Gegenstands ... ist“.

4. der Vermietung von Schließfächern.

Die Mitgliedstaaten können weitere Ausnahmen vom Geltungsbereich dieser Befreiung vorsehen;

5. Artikel 13 Teil B der Richtlinie sieht eine Reihe von Mehrwertsteuerbefreiungen vor, u. a.:

...

„b) die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken mit Ausnahme

g) die Lieferungen von Gebäuden oder Gebäudeteilen und dem dazugehörigen Grund und Boden, mit Ausnahme der in Artikel 4 Absatz 3 Buchstabe a) bezeichneten Gegenstände;

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,

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

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

6. Artikel 13 Teil C der Richtlinie bestimmt, dass „[d]ie Mitgliedstaaten ihren Steuerpflichtigen das Recht einräumen [können], für eine Besteuerung zu optieren:

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

a) bei der Vermietung und Verpachtung von Grundstücken;

- b) bei den Umsätzen nach Teil B 9. § 95 Absatz 1 BGB bestimmt:
Buchstaben ... g) und h).

...“

„Zu den Bestandteilen eines Grundstücks gehören solche Sachen nicht, die nur zu einem vorübergehenden Zweck mit dem Grund und Boden verbunden sind ...“

Das einschlägige nationale Recht

7. Nach § 4 Nr. 12 Buchstabe a des Umsatzsteuergesetzes (UStG)³ sind „die Vermietung und die Verpachtung von Grundstücken“ von der Umsatzsteuer befreit. Im Anschluss an diese Vorschrift sind zahlreiche Ausnahmen von dieser Steuerbefreiung vorgesehen, die mehr oder weniger denen des Artikels 13 Teil B Buchstabe b Nummern 1 bis 3 der Richtlinie entsprechen.

8. § 94 Absatz 1 des deutschen Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) bestimmt:

„Zu den wesentlichen Bestandteilen eines Grundstücks gehören die mit dem Grund und Boden fest verbundenen Sachen, insbesondere Gebäude, ...“

Sachverhalt und Ausgangsverfahren

10. In dieser Rechtssache geht es um die Frage, wie zwei Rechtsgeschäfte zwischen Herrn Maierhofer (im Folgenden: Kläger) und dem Freistaat Bayern im Hinblick auf Artikel 13 Teil B Buchstabe b der Richtlinie zu beurteilen sind. Das vorlegende Gericht beschreibt den Sachverhalt im Vorlagebeschluss wie folgt:

11. Der Kläger vermietete dem Freistaat Bayern mehrere Gebäude zur vorläufigen Unterbringung von Asylbewerbern. Als Dauer der beiden Mietverträge waren jeweils mindestens fünf Jahre mit Verlängerungsmöglichkeit vereinbart; nach Ende des Mietverhältnisses sollten die Grundstücke vollständig geräumt zurückgegeben werden.

12. Einige der Gebäude befanden sich auf einem Grundstück, das der Kläger von der

3 — BGBl. I 1993, 565.

Stadt Bamberg gemietet hatte, andere auf Grundstücken, die der Freistaat Bayern von der Stadt Bayreuth gemietet hatte. Die genaue Art der im letztgenannten Fall getroffenen Vereinbarungen ist unklar. Gemäß dem Vorlagebeschluss und den Erklärungen des Prozessbevollmächtigten des Klägers in der mündlichen Verhandlung wurden die Grundstücke dem Kläger ohne förmlichen Mietvertrag und ohne Verpflichtung zur Zahlung eines Entgelts zur Verfügung gestellt. Im Vorlagebeschluss wird allerdings festgestellt, dass der Kläger die Unterkünfte „mit dem dazu notwendigen Grund und Boden“ vermietetete.

13. Der Kläger hatte die ein- und zweistöckigen Gebäude aus vorgefertigten Teilen errichtet. Die Gebäude standen auf Sockeln aus Beton, die auf einem in das Erdreich eingelassenen Betonfundament errichtet worden waren. Die Wände bestanden aus Platten und waren mit den in das Fundament eingelassenen Befestigungsbolzen verschraubt. Das Dach war mit Ziegeln gedeckt. Die Fußböden und Wände der Sanitär- und Küchenräume waren gefliest. Das auf das Fundament aufgesetzte Gebäude konnte aufgrund des für seine Herstellung verwendeten Bau-systems jederzeit von acht Personen innerhalb von zehn Tagen zur Wiederverwertung demontiert werden.

14. Vorsteuerbeträge hatte der Kläger für die Errichtung der Gebäude im Jahr 1992 nicht abgezogen. Für die streitigen Jahre 1993 bis 1995 meldete er steuerfreie Umsätze (nämlich die ihm vom Freistaat Bayern gezahlte Miete aus Vermietung) von Grundstücken an. Das Finanzamt (im Folgenden: Beklagter) besteuerte die Umsätze des Klägers, weil er nicht Grundstücke, sondern nur Gebäude als so genannte

Scheinbestandteile vermietet habe. Der Beklagte berücksichtigte bei der Steuerfestsetzung auch Vorsteuerbeträge.

15. Die Entscheidung des Beklagten entspricht der bisherigen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, wonach der Begriff „Grundstück“ in § 4 UStG bürgerlich-rechtlich zu verstehen und somit nach den Bestimmungen des BGB auszulegen sei. Der Begriff umfasse demnach auch Gebäude und Gebäudeteile, denn gemäß § 94 Absatz 1 Satz 1 BGB seien diese, wenn sie mit dem Grund und Boden fest verbunden seien, wesentliche Bestandteile des Grundstücks. Zu den Bestandteilen eines Grundstücks gehörten Gebäude und Gebäudebestandteile aber gemäß § 95 Absatz 1 Satz 1 BGB nicht, wenn sie nur zu einem vorübergehenden Zweck mit dem Grund und Boden verbunden seien. Die Vermietung dieser sog. Scheinbestandteile werde daher nicht als Grundstücksvermietung im Sinne des Ausnahmetatbestands des § 4 UStG angesehen.

16. Das Finanzgericht bestätigte die Beurteilung des Beklagten und erklärte, dass die vermieteten Gebäude keine Bestandteile des Grundstücks seien, da sie nur zu einem vorübergehenden Zweck mit dem Grund und Boden verbunden seien. Der Kläger sei nach den für die Grundstücksüberlassungen maßgebenden Vereinbarungen verpflichtet gewesen, die Grundstücke geräumt zurückzugeben. Die Inhaber der Grundstücke hätten auch kein Wahlrecht auf Übernahme der Gebäude gehabt. Da

die Gebäude als Scheinbestandteile zu beurteilen seien, habe der Kläger bewegliche Sachen vermietet und könne keine Steuerbefreiung beanspruchen.

17. Der Kläger legte beim Bundesfinanzhof Revision ein. Dieser erklärte in seinem Vorlagebeschluss, offenbar in Abweichung von der bisherigen Rechtsprechung, dass der Begriff Vermietung eines Grundstücks in Artikel 13 Teil B Buchstabe b der Richtlinie ein eigenständiger Begriff des Gemeinschaftsrechts sei. Selbst wenn Artikel 13 Teil B Buchstabe b den Mitgliedstaaten hinsichtlich der Steuerbefreiung oder der Besteuerung ein weites Ermessen einräume⁴, könne die Auslegung des Grundstücksbegriffs nicht von dem Zivilrecht eines Mitgliedstaats abhängen, da sonst die einheitliche Anwendung der Vorschrift in allen Mitgliedstaaten nicht gewährleistet sei.

18. Der Bundesfinanzhof stellte außerdem fest, dass der Begriff „Vermietung von Grundstücken“ nach der Rechtsprechung des Gerichtshofes die Vermietung von Gebäuden einschließe⁵, nicht aber die Vermietung von Zelten, Mobilheimen und Wohnanhängern⁶. Welche Voraussetzungen für eine Vermietung von „Grundstücken“ erfüllt sein müssten, sei also noch nicht geklärt. Es sei daher nicht auszuschließen, dass der in den Artikeln 9 Absatz 2 Buchstabe a und 13 Teil B Buchstabe b der Richtlinie verwendete Begriff

„Grundstück“ nach dem Wortsinn eine unbewegliche, fest mit dem Grund und Boden verbundene Sache bezeichne und diese von beweglichen Sachen abgrenze. Für vorübergehende Zwecke errichtete Gebäude wären dann als Vermietung von Grundstücken zu beurteilen, weil die Vorschrift eine bestimmte Dauer der Verbindung mit dem Grundstück nicht voraussetze.

19. Für den Fall, dass dies zutrifft, wirft der Bundesfinanzhof die weitere Frage auf, ob dies auch dann gelte, wenn der Vermieter nur das Wohngebäude, nicht aber den Grund und Boden, auf dem das Wohngebäude errichtet worden sei, vermiete. Bei der Vermietung des Gebäudes auf einem Grundstück der Stadt Bayreuth habe der Freistaat Bayern als Mieter dieses Grundstück gemietet und dem Kläger lediglich gestattet, das Gebäude darauf zu errichten. Es sei nicht ausgeschlossen, dass sich die Vermietung deswegen nicht mehr auf ein Grundstück beziehe.

20. Der Bundesfinanzhof hat deshalb folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

1. Fällt unter den Begriff „Vermietung von Grundstücken“ in Artikel 13 Teil B Buchstabe b der Richtlinie 77/388/EWG die entgeltliche Überlassung eines aus Fertigteilen errichteten Gebäudes, das nach Vertragsbeendigung entfernt werden muss und auf einem anderen Grundstück wieder verwendet werden kann?

4 — Urteil in der Rechtssache C-12/98 (Amengual Far, Slg. 2000, I-527).

5 — Urteil in der Rechtssache C-346/95 (Blasi, Slg. 1998, I-481).

6 — Urteil in der Rechtssache C-60/96 (Kommission/Frankreich, Slg. 1997, I-3827).

2. Ist insoweit von Bedeutung, ob der Vermieter dem Mieter das Grundstück und das Gebäude oder nur das Gebäude überlässt, das er auf dem Grundstück des Mieters errichtet hat?
- ob der Begriff „Grundstück“ in Artikel 13 Teil B Buchstabe b der Richtlinie Gebäude wie die im Ausgangsverfahren streitigen einschließt.

21. Der Kläger, die deutsche Regierung und die Kommission haben beim Gerichtshof schriftliche Erklärungen eingereicht und waren ebenso wie die Regierung des Vereinigten Königreichs in der mündlichen Verhandlung vertreten.

24. Der Kläger, das Vereinigte Königreich und die Kommission sind der Ansicht, dass solche Gebäude „Grundstücke“ im Sinne von Artikel 13 Teil B Buchstabe b seien. Die deutsche Regierung macht in erster Linie geltend, dass diese Frage unerheblich sei, hilfsweise, dass solche Gebäude keine „Grundstücke“ im Sinne von Artikel 13 Teil B Buchstabe b seien.

Erste Vorlagefrage

22. Der Bundesfinanzhof fragt, ob unter den Begriff „Vermietung von Grundstücken“ in Artikel 13 Teil B Buchstabe b der Richtlinie die entgeltliche Überlassung eines aus Fertigteilen errichteten Gebäudes fällt, das nach Vertragsbeendigung entfernt werden muss und auf einem anderen Grundstück wieder verwendet werden kann.

Zur Bedeutung der Frage

23. Nach dem Vorlagebeschluss insgesamt und dem Sachverhalt beziehen sich die Zweifel des vorlegenden Gerichts hauptsächlich auf die Auslegung des Begriffes „Grundstück“ und nicht auf die Einordnung der vom Kläger mit dem Freistaat Bayern getätigten Rechtsgeschäfte als „Vermietungen“. Die Hauptfrage ist also,

25. Die deutsche Regierung trägt im Wesentlichen vor, dass die Frage deshalb unerheblich sei, weil das deutsche Recht bei der Anwendung von Artikel 13 Teil B Buchstabe b zweiter Unterabsatz der Richtlinie eine weitere Ausnahme vom Geltungsbereich der Mehrwertsteuerbefreiung vorsehe. Hierzu habe das Bundesfinanzministerium Verwaltungsanweisungen erlassen, die der Zustimmung des Bundesrates, der zweiten parlamentarischen Kammer, bedürften. Diese Anweisungen entsprächen offensichtlich der vorstehend in Nummer 15 erwähnten

Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, so dass der in § 4 Nummer 12 Buchstabe a UStG verwendete Begriff „Grundstück“ nach bürgerlichem Recht und somit nach den Bestimmungen des BGB einschließlich der Bestimmungen über Scheinbestandteile auszulegen sei. Gemäß den Anweisungen liege also die Vermietung eines Grundstücks nicht vor, wenn das vermietete Gebäude nur zu einem vorübergehenden Zweck mit dem Grund und Boden verbunden sei; die Vermietung von Fertighäusern könne somit der Mehrwertsteuer unterworfen werden.

26. Ich kann diese Auffassung nicht teilen.

27. Ich habe in meinen Schlussanträgen in der Rechtssache *Henriksen*⁷ den Geltungsbereich der Option in Artikel 13 Teil B Buchstabe b der Richtlinie untersucht und darauf hingewiesen, dass diese Vorschrift zwar ein weites Ermessen einräumt und die Frage, ob der Ausnahmetatbestand in bestimmter Weise ausgedehnt wurde, eine Frage der Auslegung der nationalen Rechtsvorschriften ist, die der Zuständigkeit der nationalen Gerichte unterliegt, dass sich aber aus „der Systematik und dem Aufbau der Richtlinie ... meiner Ansicht nach ... klar [ergibt], dass nach zutreffender Auslegung der Richtlinienbestimmungen die nationalen Rechtsvorschriften diese Wirkung nicht haben können, sofern sie nicht selbst eine entsprechende spezifische Bestimmung enthalten. Beschränken sich die nationalen Rechtsvorschriften jedoch darauf, die Bestimmungen der Richtlinie mit ihren spezifischen Befreiungen und

spezifischen Ausnahmen zu reproduzieren, müssen sie auch in Übereinstimmung mit diesen Bestimmungen ausgelegt werden, und es steht den nationalen Steuerbehörden nicht frei, weitere Ausnahmen anzuwenden, wenn der Mitgliedstaat keine zusätzlichen gesetzgeberischen Maßnahmen zur Erstreckung der Steuerpflicht auf derartige Vermietungen erlassen hat.“

28. Wie der Kläger und die Kommission vorgetragen haben, lässt sich nicht die Ansicht vertreten, dass der deutsche Gesetzgeber die geltend gemachte Ausnahme für Scheinbestandteile als gesetzliche Bestimmung erlassen und damit die in Artikel 13 Teil B Buchstabe b der Richtlinie vorgesehene Option zur Einschränkung der Ausnahmeregelung ausgeübt hat. Diese Ausnahme für Scheinbestandteile beruht auf Grundsätzen, die von der Rechtsprechung entwickelt wurden und in bestimmten Verwaltungsanweisungen zum Ausdruck kommen. Aus den Ausführungen in der mündlichen Verhandlung ergibt sich, dass diese Anweisungen weder für die Gerichte noch für die Regierung verbindlich sind: Es sind lediglich Kriterien, die von der Verwaltung zu berücksichtigen sind. Der Bundesrat muss die Anweisungen zwar genehmigen, doch werden sie von ihm nicht erlassen. Verwaltungsanweisungen können vorrangige Rechtsvorschriften wie Gesetze nicht ändern⁸. Für diese Auffassung spricht die Tatsache, dass der Bundesfinanzhof die Verwaltungsanweisungen in seinem Vorlagebeschluss nicht erwähnt hat.

7 — Rechtssache 173/88 (*Henriksen*, Slg. 1989, 2763, Nummer 22).

8 — Siehe in diesem Sinne die Urteile in den Rechtssachen 167/73 (*Kommission/Frankreich*, Slg. 1974, 359, Randnrn. 41 f.) und 116/86 (*Kommission/Italien*, Slg. 1988, 1323, Randnr. 14).

Der Begriff „Grundstücke“ in Artikel 13 Teil B Buchstabe b der Richtlinie

— waren für eine Vertragsdauer von mindestens fünf Jahren mit Verlängerungsmöglichkeit zur Verfügung gestellt worden und nach Beendigung des Vertrages zu beseitigen.

29. Die fraglichen Gebäude

- wurden als ein- und zweistöckige Gebäude aus vorgefertigten Teilen errichtet;
- standen auf Sockeln aus Beton, die auf einem in das Erdreich eingelassenen Betonfundament errichtet worden waren, und waren mit dem Fundament durch dort eingelassene Befestigungsbolzen verschraubt;
- verfügten in den Sanitär- und Küchenräumen über geflieste Fußböden und Wände und hatten ziegelgedeckte Dächer;
- konnten jederzeit mit acht Personen innerhalb von zehn Tagen zur Wiederverwertung demontiert werden;

30. Die deutsche Regierung trägt vor, dass in der Überlassung von aus Fertigteilen errichteten Gebäuden keine „Vermietung von Grundstücken“ im Sinne von Artikel 13 Teil B Buchstabe b zu sehen sei. Erstens werde in den meisten Sprachfassungen von Artikel 13 Teil B Buchstabe b, wenngleich nicht in der deutschen Fassung, auf die Unbeweglichkeit des Gegenstands abgestellt; die vom Kläger zur Verfügung gestellten, aus Fertigteilen errichteten Gebäude könnten jedoch demontiert und anderenorts wieder verwendet werden. Außerdem seien die fraglichen Gebäude mit den Zelten, Mobilheimen und Freizeitunterkünften in Leichtbauweise in der Rechtssache Kommission/Frankreich vergleichbar⁹, denn auch wenn sie mit dem Grund und Boden fest verbunden seien, könnten sie, ohne Schaden zu nehmen, demontiert und anderenorts wieder errichtet werden. Schließlich sei das gemeinsame Merkmal der gemäß Artikel 13 Teil B Buchstabe b der Richtlinie von der Steuerbefreiung ausdrücklich ausgenommenen Umsätze, dass sie mit einer aktiveren Nutzung des Grundstücks verbunden seien, die eine über den ursprünglichen Verkauf hinausgehende weitere Besteuerung rechtfertige¹⁰. Insofern könne das Vermieten von Fertighäusern nicht nach Artikel 13 Teil B Buchstabe b von der Steuer befreit sein: Gebäude, die nur vorübergehend errichtet worden seien und, ohne Schaden zu nehmen, demontiert werden könnten, seien auf mehreren Grundstücken nutzbar. Die

⁹ — Zitiert in Fußnote 6.

¹⁰ — Siehe meine Schlussanträge in der Rechtssache Blasi (Nr. 16), zitiert in Fußnote 5.

Leistung führe also zu einem Mehrwert, der weit über den bei einer einfachen Vermietung von Grundstücken hinausgehe, und sei daher mit den in Artikel 13 Teil B Buchstabe b der Richtlinie vorgesehenen Ausnahmen vergleichbar.

31. Ich bin von diesen Argumenten nicht überzeugt und stimme dem Kläger, der Regierung des Vereinigten Königreichs und der Kommission zu, dass Gebäude der im Ausgangsverfahren fraglichen Art als „Grundstücke“ im Sinne von Artikel 13 Teil B Buchstabe b der Richtlinie anzusehen sind.

32. Das einzige naturgemäß unbewegliche Eigentum ist Grund und Boden als solcher: Selbst konventionell errichtete, als dauerhafter Bestandteil gedachte Gebäude können oft mit ausreichender Sorgfalt demontiert und wieder aufgebaut werden. Andererseits gibt es bei anderem Eigentum als Grund und Boden eindeutig unterschiedliche Grade von „Beweglichkeit“. Ein wirkliches Gebäude mit Mauern und Fundament dürfte in Anbetracht der Kosten nur in sehr außergewöhnlichen Fällen bewegt werden, wohingegen die wesentliche Funktion eines Zirkuszelt gerade seine Beweglichkeit ist.

33. Die Frage, ob Gebäude oder andere im wörtlichen Sinne bewegliche Gegenstände rechtlich betrachtet Grundstücke sind, kann grundsätzlich entweder anhand objektiver Kriterien, die die Art der Verbindung des fraglichen Gegenstands mit dem Grundstück betreffen — z. B. anhand der Stärke der Verbindung („fest verbunden“) oder der Untrennbarkeit der Verbindung („untrennbar verbunden“) — oder anhand

subjektiver Kriterien, z. B. der beabsichtigten Dauer der Verbindung, beantwortet werden.

34. Der Begriff „Grundstück“ ist in der Richtlinie nicht ausdrücklich definiert¹¹. Die Richtlinie überlässt diese Begriffsbestimmung aber auch nicht den Rechtsordnungen der Mitgliedstaaten¹². Nach ständiger Rechtsprechung ergibt sich aus der elften Begründungserwägung der Richtlinie, dass die in Artikel 13 der Richtlinie vorgesehenen Befreiungen eigenständige Begriffe darstellen, die grundsätzlich unabhängig von den zivilrechtlichen Begriffen der einzelnen Mitgliedstaaten zu sehen sind: Die zur Festlegung der Steuerbefreiung in Artikel 13 Teil B Buchstabe b der Richtlinie verwendeten Begriffe erfordern daher eine gemeinschaftsrechtliche Definition¹³.

35. Meines Erachtens muss Ausgangspunkt und Grundlage einer Untersuchung des Begriffes „Grundstück“ die „Unbeweglichkeit“ sein. Während in der deutschen Fassung das Wort „Grundstück“ verwendet

11 — Vgl. für eine ausdrückliche Begriffsbestimmung die Definition des „Gebäudes“ in Artikel 4 Absatz 3 Buchstabe a der Richtlinie.

12 — Vgl. demgegenüber den Begriff „Baugrundstücke“ in Artikel 4 Absatz 3 Buchstabe b der Richtlinie: „Als Baugrundstücke gelten erschlossene oder unerschlossene Grundstücke entsprechend den Begriffsbestimmungen der Mitgliedstaaten“ sowie den Begriff „[zu den Gebäuden oder Gebäudeteilen] dazugehöriger Grund und Boden“ in Artikel 4 Absatz 3 Buchstabe a der Richtlinie, zu dem die Mitgliedstaaten die „Einzelheiten der Anwendung ... festlegen“ können.

13 — Vgl. z. B. die Urteile vom 12. September 2000 in den Rechtsachen C-358/97 (Kommission/Irland, Slg. 2000, I-6301, Randnr. 51) und C-359/97 (Kommission/Vereinigtes Königreich, Slg. 2000, I-6355, Randnr. 63, und die dort zitierte Rechtsprechung).

wird, was im Englischen wörtlich „plot of land“ bedeutet, wird in allen anderen Sprachfassungen der Richtlinie ein Begriff verwendet, der dem Wort „unbeweglich“ entspricht.

36. Nach der einschlägigen Rechtsprechung umfasst der Begriff „Vermietung von Grundstücken“ in Artikel 13 Teil B Buchstabe b nicht nur die Vermietung von Grund und Boden, sondern auch die Vermietung konventionell errichteter Gebäude und Gebäudeteile. Das ergibt sich stillschweigend aus den zahlreichen Urteilen¹⁴ in den Rechtssachen über andere Aspekte der Auslegung von Artikel 13 Teil B Buchstabe b der Richtlinie, in denen weder der Gerichtshof noch die Parteien die Einordnung konventionell errichteter Gebäude als Grundstücke in Frage stellten. Bislang hat der Gerichtshof allerdings noch keine entscheidenden Hinweise zu den Kriterien gegeben, die in Grenzfällen anzuwenden sind. Das Urteil in der Rechtssache *Kommission/Frankreich*¹⁵ betraf zwar indirekt die Frage, ob Zelte, Mobilheime und Freizeitunterkünfte in Leichtbauweise „Grundstücke“ im Sinne von Artikel 13 Teil B Buchstabe b der Richtlinie sind, aber als Präzedenzfall ist das Urteil von begrenztem Wert, weil Frankreich auf die Klage der Kommission nicht antwortete und der Verstoß nicht geprüft wurde.

37. Meines Erachtens sollten zur Bestimmung des Begriffes „unbeweglich“ im

14 — Vgl. z. B. Urteil *Blasi* (zitiert in Fußnote 5) und die Urteile vom 4. Oktober 2001 in der Rechtssache C-326/99 (*Goed Wonen*, Slg. 2001, I-6831), vom 9. Oktober 2001 in der Rechtssache C-108/99 (*Cantor Fitzgerald International*, Slg. 2001, I-7257), vom 9. Oktober 2001 in der Rechtssache C-409/98 (*Mirror Group*, Slg. 2001, I-7175), vom 15. Dezember 1993 in der Rechtssache C-63/92 (*Lubbock Fine*, Slg. 1993, I-6665) sowie vom 3. Februar 2000 in der Rechtssache C-12/98 (*Amengual Far*, Slg. 2000, I-527).

15 — Zitiert in Fußnote 6.

Sinne von Artikel 13 Teil B Buchstabe b der Richtlinie keine subjektiven Kriterien wie die beabsichtigte Dauer der Verbindung berücksichtigt werden. In der deutschen Regelung liegt, wie gesagt, das Gewicht auf der beabsichtigten zeitlichen Begrenztheit der Verbindung der Gebäude mit dem Grund und Boden. Dies ist, wie aus dem Vorlagebeschluss klar hervorgeht, der zentrale Punkt für das vorlegende Gericht. Eine Absicht ist allerdings stets ein unzuverlässiges Kriterium, da subjektive Kriterien schwer überprüfbar sind. Nur weil bei der Errichtung eines Gebäudes die Absicht besteht, es nicht auf Dauer auf seinem Platz stehen zu lassen, kann man nicht ohne weiteres annehmen, dass es später tatsächlich beseitigt wird. Viele Fertighäuser, die unmittelbar nach dem Zweiten Weltkrieg ausdrücklich als vorübergehende Maßnahme errichtet wurden, um die damalige Wohnungsnot zu lindern, stehen heute noch immer. Außerdem spricht in der Richtlinie nichts dafür, dass zur Abgrenzung von unbeweglichen und beweglichen Gegenständen subjektive Kriterien zu verwenden sind. Im Gegenteil, in Artikel 4 Absatz 3 Buchstabe a der Richtlinie wird der Begriff „Gebäude“ objektiv als „jedes mit dem Boden fest verbundene Bauwerk“ definiert. Schließlich ist vor allem im Steuerwesen die Rechtssicherheit von größter Bedeutung, und subjektive Kriterien schwächen diese eher.

38. Deshalb sollte die Frage, ob ein Gebäude oder ein entsprechendes Bauwerk ein Grundstück im Sinne von Artikel 13 Teil B Buchstabe b der Richtlinie darstellt, nach einem objektiven Maßstab beurteilt werden. Meines Erachtens ist — wie vor allem die Regierung des Vereinigten Königreichs und die Kommission vorgetragen haben —

maßgebend, ob das Bauwerk mit dem Grund und Boden fest verbunden ist. Diese Schlussfolgerung ergibt sich daraus, dass der Begriff „Grundstücke“ in Artikel 13 Teil B Buchstabe b der Richtlinie im Licht der in Artikel 4 Absatz 3 verwendeten Begriffe auszulegen ist.

39. Nach Artikel 13 Teil B Buchstabe b der Richtlinie sind die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken von der Mehrwertsteuer befreit. Nach Artikel 13 Teil B Buchstabe g sind die Lieferungen von Gebäuden oder Gebäudeteilen und dem dazugehörigen Grund und Boden mit Ausnahme der in Artikel 4 Absatz 3 Buchstabe a bezeichneten Gegenstände (also mit Ausnahme der Lieferungen vor dem Erstbezug) von der Umsatzsteuer befreit. Artikel 13 Teil B Buchstabe g sieht also für den Kauf von Gebäuden oder Gebäudeteilen und den dazugehörigen Grund und Boden „aus zweiter Hand“ eine Steuerbefreiung vor. Parallel dazu gewährt Artikel 13 Teil B Buchstabe b eine Steuerbefreiung für die Vermietung von Grundstücken. Aus dem Wortlaut von Artikel 13 Teil B Buchstabe g wird deutlich, dass die in dieser Vorschrift verwendeten Begriffe in Einklang mit Artikel 4 Absatz 3 zu verstehen sind, wo die Begriffe „Grund und Boden“ und „Gebäude“ verwendet werden und „Gebäude“ als „jedes mit dem Boden fest verbundene Bauwerk“ definiert wird. Ich halte daher die Begriffe „Grund und Boden“ und „Gebäude“, wie sie in Artikel 4 Absatz 3 umschrieben sind, für die beiden grundlegenden Elemente des in Artikel 13 Teil B Buchstabe b verwendeten Begriffes „Grundstück“. Wenn der Gemeinschaftsgesetzgeber bestimmte „Gebäude“ im Sinne von Artikel 4 Absatz 3 nicht unter den Begriff „Grundstück“ in Artikel 13 Teil B Buchstabe b hätte fassen wollen — und damit die Lieferung bestimmter mit dem Boden fest verbundener Bauwerke gemäß

Artikel 13 Teil B Buchstabe g hätte befreien, gleichzeitig die gleichen Bauwerke aber vom parallelen Befreiungstatbestand des Artikels 13 Teil B Buchstabe b hätte ausnehmen wollen —, hätte er das meiner Ansicht nach wahrscheinlich in der Richtlinie ausdrücklich erklärt¹⁶.

40. Ich bin daher mit dem Vorschlag der deutschen Regierung, das strengere Kriterium einer untrennbaren Verbindung mit dem Grund und Boden anzuwenden, nicht einverstanden. Ich habe vorstehend bereits ausgeführt, dass selbst konventionell erstellte Gebäude demontiert und anderenorts wieder errichtet werden können. Ich halte es daher nicht für sinnvoll, den Begriff „unbeweglich“ als eine untrennbare Verbindung mit dem Grund und Boden aufzufassen. Dieses Kriterium könnte nicht nur dazu führen, dass praktisch alle Gebäude ausgeschlossen wären, sondern auch eine komplexe Beurteilung erforderlich machen, ob das jeweilige Gebäude tatsächlich demontiert und neu errichtet werden kann.

41. Auch halte ich die Annahme für unzutreffend, dass das Vermieten von Bauwerken, die mit dem Grund und Boden fest verbunden sind, jedoch demontiert und anderenorts wieder errichtet werden können, zwangsläufig mit einer aktiveren Nutzung des Grundstücks verbunden sei, die mit den in Artikel 13 Teil B Buchstabe b Nummern 1 bis 4 aufgezählten Umsätzen vergleichbar sei. Im vorliegenden Fall z. B. werden die fraglichen Gebäude vom Kläger an den Freistaat Bayern lediglich vermietet. Dadurch nutzt er das Grundstück nicht

16 — Für diese Auslegung spricht auch, dass in der französischen, der portugiesischen und der spanischen Fassung von Artikel 4 Absatz 3 der Richtlinie im selben Absatz zwei Begriffe ohne Unterscheidung verwendet werden; der eine entspricht dem Begriff „Gebäude“ und der andere eher dem Begriff „unbewegliche Gegenstände“.

aktiver, als er es bei der Vermietung eines von ihm in konventioneller Weise errichteten Gebäudes täte. Es ist durchaus möglich, dass die fraglichen Gebäude nach Ablauf eines jeden Mietvertrags demontiert, anderenorts neu errichtet und wieder vermietet werden. Die deutsche Regierung ist offenbar in Sorge, dass der aus jedem dieser Umsätze resultierende Mehrwert des fraglichen Grundstücks nicht, wie gewollt, steuerlich erfasst wird. Die Wahrscheinlichkeit einer solchen Folge von Ereignissen halte ich jedoch für rein hypothetisch; sie kann die zutreffende Einordnung eines Gebäudes zu einem gegebenen Zeitpunkt als „Grundstück“ im Sinne von Artikel 13 Teil B Buchstabe b nicht ohne Beeinträchtigung der Rechtssicherheit beeinflussen.

42. Meines Erachtens sind Gebäude wie die hier streitigen als mit dem Grund und Boden fest verbunden im Sinne des vorgeschlagenen Kriteriums anzusehen. Die Gebäude standen auf Sockeln aus Beton auf einem in das Erdreich eingelassenen Betonfundament und waren mit dem Fundament durch dort eingelassene Befestigungsbolzen verschraubt. Sie waren offenbar solide genug gebaut, um mindestens fünf Jahre lang zu halten. Für die Demontage benötigen acht Personen zehn Tage. Die Gebäude unterscheiden sich dadurch von Zelten, Wohnanhängern und Mobilheimen, die zum einen naturgemäß mobil und zum anderen mit dem Grund und Boden weniger fest verbunden sind.

43. Ich komme daher zu dem Ergebnis, dass aus Fertigteilen errichtete Gebäude wie die im Ausgangsverfahren streitigen unter den Begriff „Grundstück“ in Artikel 13 Teil B Buchstabe b der Richtlinie fallen, wenn sie mit dem Grund und Boden fest verbunden sind.

Zweite Vorlagefrage

44. Mit seiner zweiten Frage möchte der Bundesfinanzhof im Wesentlichen wissen, ob es insoweit von Bedeutung ist, ob der Vermieter dem Mieter sowohl das Gebäude als auch das Grundstück oder nur das Gebäude überlässt, das er auf dem Grundstück des Mieters errichtet hat.

45. Nach Ansicht des Klägers und der Kommission ist dieser Umstand unerheblich: Das Eigentum an dem Grund und Boden, auf dem ein bestimmtes Gebäude steht, ist für die Entscheidung nicht maßgebend, ob das Gebäude ein „Grundstück“ ist und deshalb das Vermieten des Gebäudes nach Artikel 13 Teil B Buchstabe b der Richtlinie von der Steuer befreit ist.

46. Die deutsche Regierung äußert sich zur zweiten Frage nicht. Das Vereinigte Königreich meint allerdings, dass das Eigentum an dem Grund und Boden, auf dem die Gebäude errichtet seien, für die Einordnung des Umsatzes im Sinne von Artikel 13 Teil B Buchstabe b der Richtlinie sehr wichtig sei. Soweit der Kläger nicht in der Lage gewesen sei, dem Freistaat Bayern sowohl den Grund und Boden als auch die Gebäude zur Verfügung zu stellen, seien die Umsätze nicht als Vermietung oder Verpachtung von Grundstücken anzusehen; der Kläger habe dann lediglich Gebäude

errichtet und dadurch eine steuerpflichtige Baudienstleistung erbracht.

47. Ich meine jedoch, dass nichts in Artikel 13 Teil B Buchstabe b der Richtlinie für die Annahme spricht, dass das Eigentum an dem Grundstück und einem darauf errichteten Gebäude zu den Kriterien gehört, anhand deren zu bestimmen ist, was eine „Vermietung und Verpachtung von Grundstücken“ im Sinne dieser Vorschrift ist.

48. Auch bin ich von dem Argument des Vereinigten Königreichs nicht überzeugt, dass es „außerordentliche Konsequenzen“ hätte, wenn die Vermietung eines Gebäudes, das auf einem dem Vermieter nicht gehörenden Grundstück errichtet worden ist, nach Artikel 13 Teil B Buchstabe b der Richtlinie von der Steuer befreit wäre; so könnte, wie das Vereinigte Königreich meint, der vom Hausbesitzer mit der Ersetzung des Dachs — oder auch nur eines Dachziegels — beauftragte Unternehmer in diesem Fall geltend machen, dass seine Leistungen von der Steuer befreit seien, da das Haus selbst als Grundstück anzusehen sei. Das Vereinigte Königreich räumt ein, dass die Vertragsparteien in diesem Beispiel die Zahlungsmodalitäten wie bei einer Vermietung gestalten müssten, was aber in geschäftlicher Hinsicht keine Schwierigkeit bereite, sofern der Preis in Raten gezahlt werde. Demnach könnten sehr viele Bauarbeiten in den Genuss einer Befreiung nach Artikel 13 Teil B Buchstabe b der Richtlinie kommen.

49. Nach ständiger Rechtsprechung hängt jedoch der steuerliche Status, wie das Ver-

einigte Königreich in einem etwas anderen Zusammenhang in der mündlichen Verhandlung erklärt hat, vom Wesen der fraglichen Tätigkeit und nicht von der Form der von den Parteien getroffenen Vereinbarungen ab. Der Gerichtshof hat unlängst den Anwendungsbereich des Begriffes „Vermietung und Verpachtung“ bestimmt. Erstens hat er festgestellt, dass der Begriff nicht auf Verträge bezogen werden kann, in denen die Zeitdauer der Grundstücksnutzung, die im Mietvertrag ein Hauptelement bildet, in der Parteivereinbarung ohne Beachtung bleibt¹⁷. Zweitens hat er festgestellt, dass die Vermietung von Grundstücken im Sinne von Artikel 13 Teil B Buchstabe b der Richtlinie im Wesentlichen darin besteht, dass der Vermieter eines Grundstücks dem Mieter gegen Zahlung des Mietzinses für eine vereinbarte Dauer das Recht überträgt, seine Sache zu gebrauchen und andere davon auszuschließen¹⁸. Ich kann daher nicht erkennen, wie Instandsetzungs- oder Bauarbeiten an einem Gebäude als Vermietung von Grundstücken im Sinne von Artikel 13 Teil B Buchstabe b der Richtlinie aufgefasst werden könnten.

50. Demzufolge komme ich bei der zweiten Frage zu dem Ergebnis, dass es für die Entscheidung, ob die Vermietung eines Gebäudes unter die Ausnahme des Artikels 13 Teil B Buchstabe b der Richtlinie fällt, ohne Bedeutung ist, ob der Vermieter dem Mieter sowohl das Gebäude als auch das Grundstück oder nur das Gebäude überlässt, das er auf dem Grundstück des Mieters errichtet hat.

17 — Urteile Kommission/Irland (Randnr. 56), zitiert in Fußnote 13, und Kommission/Vereinigtes Königreich (Randnr. 68), ebenfalls zitiert in Fußnote 13.

18 — Urteile Mirror Group (Randnr. 31), zitiert in Fußnote 14, und Cantor Fitzgerald International (Randnr. 21), ebenfalls zitiert in Fußnote 14, sowie die dort angeführten Entscheidungen.

Ergebnis

51. Daher schlage ich dem Gerichtshof vor, auf die Vorlagefragen des Bundesfinanzhofs folgendermaßen zu antworten:

1. Die „Vermietung von Grundstücken“ im Sinne von Artikel 13 Teil B Buchstabe b der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage umfasst die Vermietung von aus Fertigteilen errichteten Gebäuden wie die im Ausgangsverfahren streitigen, sofern die Gebäude mit dem Boden fest verbunden sind.
2. Für die Entscheidung, ob die Vermietung eines Gebäudes unter die Ausnahme des Artikels 13 Teil B Buchstabe b der Richtlinie fällt, ist es ohne Bedeutung, ob der Vermieter dem Mieter sowohl das Gebäude als auch das Grundstück oder nur das Gebäude überlässt, das er auf dem Grundstück des Mieters errichtet hat.