

SCHLUSSANTRÄGE DER GENERALANWÄLTIN
JULIANE KOKOTT
vom 14. Oktober 2004¹

I — Einleitung

1. Gegenstand dieses Vorlagebeschlusses des Vestre Landsret (Dänemark) ist die mehrwertsteuerrechtliche Behandlung der Vermietung von Bootsliegeplätzen in einem Freizeithafen sowie von Stellplätzen zur Überwinterung von Sportbooten. Diese Leistungen könnten gemäß 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 (im Folgenden: Sechste Richtlinie)² von der Mehrwertsteuer befreit sein, sofern es sich um die Vermietung von Grundstücken handelt. Die Steuerbefreiung würde allerdings nicht eingreifen, wenn die Bootsliegeplätze und die Stellplätze als „Plätze für das Abstellen von Fahrzeugen“ einzuordnen wären.

1 — Originalsprache: Deutsch.
2 — ABl. L 145, S. 1.

II — Rechtlicher Rahmen

A — Gemeinschaftsrecht

2. Nach Artikel 2 Nr. 1 der Sechsten Richtlinie unterliegen im Inland erbrachte entgeltliche Dienstleistungen grundsätzlich der Mehrwertsteuer. Wie sich aus Artikel 4 Absatz 2 Satz 2 der Sechsten Richtlinie ergibt, stellt auch „eine Leistung, die die Nutzung von körperlichen Gegenständen ... zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen umfasst“, eine mehrwertsteuerpflichtige wirtschaftliche Tätigkeit dar.

3. Unter bestimmten Bedingungen von der Mehrwertsteuer zu befreien sind gemäß Artikel 13 Teil B Buchstabe b der Sechsten Richtlinie

„die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken mit Ausnahme

1. der Gewährung von Unterkunft im Hotelgewerbe entsprechend den gesetz-

lichen Begriffsbestimmungen der Mitgliedstaaten oder in Sektoren mit ähnlicher Zielsetzung, einschließlich der Vermietung in Ferienlagern oder auf als Campingplätze erschlossenen Grundstücken,

2. der Vermietung von Plätzen für das Abstellen von Fahrzeugen,
3. der Vermietung von auf Dauer eingebauten Vorrichtungen und Maschinen,
4. der Vermietung von Schließfächern.

Die Mitgliedstaaten können weitere Ausnahmen vom Geltungsbereich dieser Befreiung vorsehen“.

B — *Dänisches Recht*

4. Artikel 13 Absatz 1 Nr. 8 des dänischen Mehrwertsteuergesetzes sieht eine Befreiung für folgende Waren und Dienstleistungen vor:

„die Verwaltung, die Vermietung und die Verpachtung von Grundstücken einschließ-

lich der Lieferung von Gas, Wasser, Elektrizität und Wärme im Rahmen der Vermietung oder Verpachtung. Die Befreiung betrifft jedoch nicht die Vermietung von Hotelzimmern u. ä. sowie die Vermietung von Zimmern in Unternehmen für einen kürzeren Zeitraum als einen Monat, die Vermietung von Camping- und Parkplätzen sowie Reklameflächen, einschließlich der Vermietung von Aufbewahrungskästen.“

5. Ergänzend wird im Mehrwertsteuermerkblatt 2001, Punkt D.11.8, zur Verwaltungspraxis in Dänemark Folgendes ausgeführt:

„Die Vermietung von Bootsplätzen, Stellplätzen an Land, Hafen- und Hellingplätzen durch Segelvereine unterliegt der Mehrwertsteuer, auch wenn die Vermietung an Vereinsmitglieder erfolgt.

Daher ist Mehrwertsteuer auf die Platzmiete, darunter eventuelle Einlagen oder Kautionen, die bei der Vermietung an ständige Mieter erhoben wird, sowie von Hafengebühren, die bei der Hafenbenutzung durch Gäste erhoben werden, zu entrichten“

6. Nach Artikel 39 Absatz 5 des Mehrwertsteuergesetzes kann die Steuer für die Er-

richtung, Reparatur und Unterhaltung von Hafenanlagen mit Ausnahme von Gebäuden als Vorsteuer abgezogen werden.

III — Sachverhalt, Vorlagefragen und Verfahren

7. Fonden Marselisborg Lystbådehavn (Fonds Yachthafen Marselisborg; im Folgenden: FML) ist eine Stiftung, die einen Yachthafen unterhält und betreibt. FML vermietet Bootsliegeplätze im Hafen und Stellplätze auf dem Hafengelände für die Winterlagerung der Yachten. Diese Leistungen werden sowohl gemeinsam als getrennt voneinander angeboten. Die Liegeplätze können langfristig, aber auch kurzfristig, also monats- und tageweise, gemietet werden.

8. Im Fall der langfristigen gekoppelten Vermietung von Liegeplatz und Stellplatz muss der Mieter neben dem Mietzins noch eine Kautionszahlung entrichten. Die Höhe beider Zahlungen richtet sich u. a. nach der Größe des für das jeweilige Boot benötigten Platzes.

9. Im Gegenzug wird dem Bootseigner für ein Jahr ein bestimmter fester Liegeplatz an einem Anleger oder Schwimmsteg zur Nut-

zung zugewiesen, der der Größe des Bootes angepasst ist. Will ein Platzinhaber seinen Platz während mehr als 24 Stunden nicht benutzen, wird dieser ohne Vergütung Gästen zur Verfügung gestellt. Außerdem erhält der Mieter einen Stellplatz, der aus einem nummerierten Ständer in einem speziellen Bereich des Hafengebiets besteht, auf dem er sein Boot außerhalb der Saison aufbewahren kann, und zu dem er freien Zugang hat. Schließlich ist der Mieter berechtigt, die gemeinsamen Hafeneinrichtungen wie Toiletten und Waschräume zu benutzen.

10. Bootseigner, die langfristig oder monatsweise nur einen Liegeplatz mieten, brauchen keine Kautionszahlung zu zahlen. Stattdessen ist ein höherer Mietzins zu entrichten. Ihnen wird für die Mietzeit ebenfalls ein fester Platz eingeräumt. Gastseglern, die nur einen oder mehrere Tage im Hafen bleiben, werden freie Liegeplätze zugewiesen.

11. Die beschriebenen Stellplätze an Land können auch unabhängig von einem Wasserliegeplatz gemietet werden.

12. Die Steuerverwaltung teilte FML mit, dass dessen Tätigkeiten insgesamt der Mehrwertsteuer unterworfen seien. Auf die Klage von FML gegen diese Auskunft bestätigte das

erstinstanzliche Gericht (Landsskatteret) die Ansicht der Steuerverwaltung hinsichtlich der Liegeplätze. Deren Vermietung falle nicht unter die Befreiung für die Vermietung von Grundstücken. Die Vermietung der Stellplätze an Land hielt das Gericht dagegen für steuerfrei. Sowohl FML als auch das Skatteministeriet (Finanzministerium) haben diese Entscheidung beim Vestre Landsret angefochten, das dem Gerichtshof mit Beschluss vom 22. November 2002 folgende Fragen zur Vorabentscheidung gemäß Artikel 234 EG vorgelegt hat:

1. Ist Artikel 13 Teil B Buchstabe b der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie (Richtlinie 77/388 des Rates) dahin auszulegen, dass der Begriff „Vermietung und Verpachtung von Grundstücken“ die Vermietung eines Bootsplatzes umfasst, der aus einem Teil eines mit dem Land fest verbundenen Hafensareals sowie einem abgegrenzten und identifizierbaren Areal im Wasser besteht?

2. Ist Artikel 13 Teil B Buchstabe b Nummer 2 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie (Richtlinie 77/388 des Rates) dahin auszulegen, dass der Begriff „køretøjer“ (Fahrzeuge) Boote umfasst?

13. Im Verfahren vor dem Gerichtshof haben FML, die dänische und die griechische Regierung sowie die Kommission Stellung genommen. Mit Ausnahme von FML sind

alle Beteiligten der Ansicht, dass die Vermietung von Boots- und Stellplätzen der Mehrwertsteuer unterliegt. Während die Mitgliedstaaten meinen, dass jedenfalls die Wasserliegeplätze schon keine Immobilien im Sinne der Richtlinie darstellen, ist die Kommission in diesem Punkt anderer Ansicht. Die Kommission und die Regierungen stimmen aber darin überein, dass die (Rück-) Ausnahme von der Mehrwertsteuerbefreiung für Fahrzeugabstellplätze einschlägig ist. Nach Ansicht von FML ist die Regelung für Fahrzeugabstellplätze dagegen nicht auf Bootsplätze anwendbar.

IV — Rechtliche Würdigung

14. Die Vorlagefragen sind auf die Auslegung der Regelung über die Mehrwertsteuerbefreiung für die Vermietung von Grundstücken in Artikel 13 Teil B Buchstabe b gerichtet. Dabei zielt die erste Frage darauf, ob ein Boots- und Stellplatz in einem Hafen bzw. Bootsstellplatz an Land als Grundstück anzusehen ist. Für die Beantwortung der zweiten Frage ist zu klären, ob die Rückausnahme von der Freistellung für die Vermietung von Abstellplätzen für Fahrzeuge auch auf derartige Plätze für Boote anwendbar ist.

A — Vorbemerkungen

15. Bevor näher auf die Vorlagefragen eingegangen wird, ist daran zu erinnern, dass die in Artikel 13 der Sechsten Richtlinie vorgesehenen Befreiungen eigenständige Begriffe des Gemeinschaftsrechts darstellen und daher eine gemeinschaftsrechtliche Definition erfordern.³

16. Aus der Systematik der Richtlinie ergeben sich folgende Auslegungsmaximen für die vorliegend zu prüfenden Bestimmungen: Da die Steuerbefreiungen Ausnahmen von dem allgemeinen Grundsatz bilden, dass jede Dienstleistung, die ein Steuerpflichtiger gegen Entgelt erbringt, der Mehrwertsteuer unterliegt, ist der Begriff der Grundstücksrente eng auszulegen.⁴ Durch die in Nummer 2 des Artikels 13 Teil B Buchstabe b der Sechsten Richtlinie genannte Rückausnahme von der Steuerbefreiung im Hinblick auf Abstellplätze für Fahrzeuge werden die betreffenden Umsätze wieder der allgemeinen Regelung dieser Richtlinie unterstellt; diese Bestimmung darf daher nicht eng ausgelegt werden.⁵

3 — Urteile vom 12. September 2000 in der Rechtssache C-358/97 (Kommission/Irland, Slg. 2000, I-6301, Randnr. 51), vom 16. Januar 2003 in der Rechtssache C-315/00 (Maierhofer, Slg. 2003, I-563, Randnr. 25) und vom 12. Juni 2003 in der Rechtssache C-275/01 (Sinclair Collis, Slg. 2003, I-5965, Randnr. 22).

4 — Urteil Kommission/Irland (zitiert in Fußnote 3, Randnr. 52), Urteil vom 18. Januar 2001 in der Rechtssache C-150/99 (Stockholm Lindöpark, Slg. 2001, I-493, Randnr. 25) und Urteil Sinclair Collis (zitiert in Fußnote 3, Randnr. 23).

5 — Urteil vom 12. Februar 1998 in der Rechtssache C-346/95 (Blasi, Slg. 1998, I-481, Randnr. 19).

17. Allerdings könnte sich die Auslegung der Richtlinie erübrigen, wenn Dänemark von der Möglichkeit Gebrauch gemacht hätte, über die in Artikel 13 Teil B Buchstabe b Nrn. 1 bis 4 der Sechsten Richtlinie geregelten Fälle hinaus weitere Ausnahmen vom Geltungsbereich der Befreiung vorzusehen. Die Sechste Richtlinie räumt den Mitgliedstaaten hierfür nämlich einen großen Spielraum ein, wie die Kommission zutreffend unter Berufung auf das Urteil Far⁶ ausgeführt hat. So könnte Dänemark insbesondere die Vermietung von Bootsliegeplätzen ausdrücklich zu einer weiteren mehrwertsteuersteuerpflichtigen Tätigkeit neben der Vermietung von Parkplätzen erklären.

18. Will ein Mitgliedstaat jedoch von dieser Befugnis Gebrauch machen, so muss er dies durch eine entsprechende Ausgestaltung der gesetzlichen Regelungen über die Mehrwertsteuer verwirklichen. Es genügt insoweit nicht, dass die weitgehend der Sechsten Richtlinie entsprechenden nationalen Bestimmungen durch eine Verwaltungspraxis oder durch nur intern verbindliche Verwaltungsanweisungen dahin gehend ergänzt werden, dass weitere Tatbestände der Steuer unterworfen werden.⁷

6 — Urteil vom 3. Februar 2000 in der Rechtssache C-12/98 (Far, Slg. 2000, I-527). Siehe auch Urteil vom 4. Oktober 2001 in der Rechtssache C-326/99 („Goed Wonen“, Slg. 2001, I-6831, Randnr. 45).

7 — Vgl. Schlussanträge des Generalanwalts Jacobs vom 6. Juni 2002 in der Rechtssache C-315/00 (Maierhofer, Slg. 2003, I-565, Nrn. 27 und 28) und vom 17. Mai 1989 in der Rechtssache 173/88 (Henriksen, Slg. 1989, I-2763, I-2770, Nr. 22).

19. Die in dem Mehrwertsteuermerkblatt 2001⁸ niedergelegte Verwaltungspraxis, wonach Bootsliegeplätze als steuerpflichtig gelten, kann daher nicht als weitergehende nationale Ausnahme von dem Befreiungstatbestand zugunsten der Vermietung und Verpachtung von Grundstücken angesehen werden.

20. Nach den nationalen Bestimmungen sind die Steuerpflichtigen hinsichtlich der Aufwendungen für die Errichtung, die Reparatur und den Betrieb von Hafenanlagen zum Vorsteuerabzug berechtigt, soweit sich diese Aufwendungen nicht auf Gebäude beziehen. Dies deutet darauf hin, dass der dänische Gesetzgeber diese Aufwendungen einer steuerpflichtigen Tätigkeit zuordnet. Aber auch dieser indirekte Hinweis stellt keine eindeutige weitere Ausnahmeregelung von der Steuerbefreiung der Vermietung von Grundstücken dar.

21. Mangels einer gesonderten Regelung für die steuerliche Behandlung der Vermietung von Bootsliegeplätzen im dänischen Mehrwertsteuerrecht muss ermittelt werden, ob eine solche Tätigkeit als Vermietung eines Grundstücks und gegebenenfalls auch als Vermietung eines Abstellplatzes für Fahrzeuge im Sinne der Sechsten Richtlinie anzusehen ist.

8 — Siehe oben, Nr. 5.

B — *Vermietung eines Grundstücks (erste Vorlagefrage)*

22. Artikel 13 Teil B Buchstabe b der Sechsten Richtlinie definiert den Begriff der „Vermietung von Grundstücken“ nicht und verweist auch nicht auf seine Definition in den Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten.⁹

23. Aus der ständigen Rechtsprechung ergibt sich jedoch zum einen, dass das grundlegende Merkmal der Vermietung von Grundstücken im Sinne von Artikel 13 Teil B Buchstabe b der Sechsten Richtlinie darin besteht, dass dem Betreffenden auf bestimmte Zeit gegen eine Vergütung das Recht eingeräumt wird, ein Grundstück so in Besitz zu nehmen, als ob er dessen Eigentümer wäre, und jede andere Person von diesem Recht auszuschließen.¹⁰

24. Zum anderen ist für die Frage, wie ein steuerbarer Umsatz einzuordnen ist, eine Gesamtbetrachtung aller Umstände anzustellen, unter denen der Umsatz erfolgt¹¹.

9 — Urteile „Goed Wonen“ (zitiert in Fußnote 6, Randnr. 44) und Sinclair Collis (zitiert in Fußnote 3, Randnr. 24).

10 — Urteile „Goed Wonen“ (zitiert in Fußnote 6, Randnr. 55) und Sinclair Collis (zitiert in Fußnote 3, Randnr. 25) sowie Urteil vom 9. Oktober 2001 in der Rechtssache C-108/99 (Cantor Fitzgerald International, Slg. 2001, I-7257, Randnr. 21).

11 — Urteile vom 2. Mai 1996 in der Rechtssache C-231/94 (Faaborg-Gelting Linien, Slg. 1996, I-2395, Randnr. 12), Stockholm Lindöpark, (zitiert in Fußnote 4, Randnr. 26) und Sinclair Collis (zitiert in Fußnote 3, Randnr. 26).

25. Das Angebot des FML umfasst sowohl die Vermietung von Liegeplätzen im Hafen als auch von Stellplätzen für die Überwinterung der Boote an Land. Obwohl diese Leistungen auch kombiniert angeboten werden, ist die Frage, ob es sich um die Vermietung eines Grundstücks handelt, für beide Arten der Bootsplätze getrennt zu untersuchen.

26. Dem Umstand, dass für die kombinierte Liege- und Stellplatzmiete ein Gesamtpreis in Rechnung gestellt wird, kommt nämlich keine entscheidende Bedeutung zu.¹²

27. Ausschlaggebend ist vielmehr, dass ein Bootsliegeplatz und ein Stellplatz an Land jeweils unabhängig von einander gemietet werden können, so dass tatsächlich zwei selbständige, voneinander abtrennbare Hauptleistungen vorliegen und nicht eine integrierte eigenständige wirtschaftliche Leistung.¹³ Auch bildet keine der Formen der Vermietung eines Bootsplatzes die Hauptleistung und die andere die Nebenleistung, die das steuerliche Schicksal der Hauptleistung teilt.¹⁴

12 — Vgl. Urteil vom 25. Februar 1999 in der Rechtssache C-349/96 (CPP, Slg. 1999, I-973, Randnr. 31).

13 — Urteil CCP (zitiert in Fußnote 12, Randnr. 29).

14 — Urteil CCP (zitiert in Fußnote 12, Randnr. 30) und Urteil vom 22. Oktober 1998 in den verbundenen Rechtssachen C-308/96 und C-94/97 (Madgett und Baldwin, Slg. 1998, I-6229, Randnr. 24); siehe insbesondere auch Urteil vom 13. Juli 1989 in der Rechtssache 173/88 (Henriksen, Slg. 1989, I-2763, Randnrn. 14 bis 16), in dem der Gerichtshof die Vermietung einer Garage als Nebenleistung zu der Vermietung einer Wohnung angesehen hat, die ebenfalls unter die Steuerbefreiung für die Vermietung von Grundstücken fällt.

28. Hinsichtlich der Stellplätze an Land ergibt sich aus den Angaben im Vorabentscheidungsersuchen, dass die jeweiligen Flächen klar abgegrenzt und gekennzeichnet sind. Der Mieter hat für einen bestimmten Zeitraum das ausschließliche Recht zur Nutzung des Stellplatzes. Er hat unbeschränkten Zugang zu dem Platz. Während der Mietdauer kann kein anderer Bootseigner ohne das Einverständnis des Mieters den Platz belegen. Folglich handelt es sich um die Vermietung eines Grundstücks im Sinne von Artikel 13 Teil B Buchstabe b der Sechsten Richtlinie.

29. Etwas größere Schwierigkeiten bereitet hingegen die Qualifikation der Liegeplätze im Hafenbecken. Fest steht hier ebenfalls, dass die Liegeplätze durch Anleger und Pfähle klar vom übrigen Hafenbecken abgegrenzt sind. Die dänische und die griechische Regierung zweifeln jedoch daran, dass es sich bei Liegeplätzen überhaupt um Grundstücke handelt.

30. Ein Grundstück kann definiert werden als ein bestimmter Abschnitt der Erdoberfläche einschließlich der fest darauf errichteten Gebäude, an dem Eigentum und Besitz begründet werden kann. Anders als die Hohe See können Binnengewässer im Eigentum und Besitz einer Person stehen. So ist FML Eigentümer des Hafengeländes, wie sich aus dem Vorabentscheidungsersuchen ergibt. Dass ein Areal ganz oder teilweise von Wasser überflutet ist, steht der Einordnung als Grundstück nicht entgegen, das gemietet

oder gepachtet werden kann. Ebenso wie FML Eigentum an dem Hafengelände einschließlich des Hafenbeckens erwerben konnte, hätte es das Gelände auch pachten können. Was aber für das Gelände als Ganzes gilt, muss auch für abgegrenzte Teile davon gelten.

31. Grundstücke sind außerdem von beweglichen Sachen abzugrenzen. Zwar trifft es zu, dass das Wasser, in dem die Boote unmittelbar liegen, eine bewegliche Sache ist. Von diesem Gedanken ausgehend scheint auch die dänische Regierung allein die mit dem Erdboden verbundenen Pfähle oder Stege, an denen die Boote festgemacht werden, als unbewegliche Sachen anzusehen, deren Bereitstellung sie allerdings nur als Nebenleistung ansieht. Gegenstand der Vermietung ist indes nicht irgendeine bewegliche Menge Wasser, sondern ein bestimmter Teil des Hafenbeckens. Diese mit Wasser bedeckte Fläche ist fest abgegrenzt und nicht verlegbar.

32. Auch bei enger Auslegung des Artikels 13 Teil B Buchstabe b der Sechsten Richtlinie erfüllt ein Liegeplatz in einem Hafenbecken somit die Definition des Grundstücks im Sinne dieser Bestimmung.

33. Das Vorliegen eines Mietverhältnisses ist überdies nicht deswegen ausgeschlossen, weil FML einen Liegeplatz bei vorübergehender Abwesenheit des Liegeplatzinhabers an Gäste vergeben kann.

34. Zwar ist die Vermietung eines Grundstücks grundsätzlich dadurch gekennzeichnet, dass der Mieter das Grundstück in Besitz nimmt und andere jederzeit davon ausschließen kann. Jedoch kann es auch Mietverhältnisse geben, in denen mehrere Mieter dieselbe Mietsache benutzen dürfen, wobei ein Mieter ein vorrangiges Nutzungsrecht hat.

35. So liegt es hier. Der Langzeitmieter kann frei entscheiden, ob er sein Boot von dem Liegeplatz entfernt oder nicht. Weder FML noch ein anderer Bootsinhaber kann von dem Mieter während der Mietzeit die Räumung des Liegeplatzes verlangen. Nur wenn der Mieter sich entscheidet, seinen Liegeplatz für länger als 24 Stunden nicht in Anspruch zu nehmen, kann die Hafenverwaltung den Platz vorübergehend anderen Bootseignern zur Verfügung stellen.

36. Auf die erste Frage ist daher zu antworten, dass der Begriff „Vermietung und Verpachtung von Grundstücken“ im Sinne des Artikels 13 Teil B Buchstabe b der Sechsten Richtlinie sowohl die Vermietung eines bestimmten abgegrenzten Areals eines Hafenbeckens als Bootsliegeplatz als auch eines abgegrenzten Stellplatzes für ein Boot an Land umfasst.

C — Vermietung von Plätzen für das Abstellen von Fahrzeugen (zweite Vorlagefrage)

37. Mit der zweiten Vorlagefrage möchte das vorliegende Gericht wissen, ob Artikel 13 Teil B Buchstabe b Nr. 2 der Sechsten Richtlinie Abstellplätze für Boote von der Steuerbefreiung für die Vermietung von Grundstücken ausnimmt. Zweifel ergeben sich für das vorliegende Gericht vor allem deswegen, weil in der dänischen Fassung der Bestimmung der Begriff „køretøjer“ verwendet wird, der seinem Wortsinn nach nur Fahrzeuge auf Rändern einschließt. Folglich wäre es mit dem Wortlaut der dänischen Fassung nicht zu vereinbaren, Boote als Fahrzeuge im Sinne der Bestimmung anzusehen.
38. Wie das vorliegenden Gericht, die Kommission und die beteiligten Regierungen jedoch zu Recht hervorheben, stellt sich dieses Problem in den anderen Sprachfassungen der Richtlinie nicht in gleicher Weise, weil in diesen neutralere Begriffe verwendet werden, die auch Boote umfassen können.¹⁵
39. In einem solchen Fall, in dem die verschiedenen Sprachfassungen voneinander abweichen, muss die fragliche Bestimmung nach ständiger Rechtsprechung unter Berücksichtigung des Zusammenhangs und des Zwecks der Regelung ausgelegt werden, zu der sie gehört.¹⁶
40. Selbst in den anderen Sprachfassungen als der dänischen ist es allerdings nicht ganz klar, ob der Begriff der Plätze zum Abstellen von Fahrzeugen auch Bootsliegeplätze bzw. -stellplätze einschließt. Lässt sich die Bedeutung eines Ausdrucks nicht aufgrund einer ausschließlich wörtlichen Auslegung ermitteln, so ist zur näheren Bestimmung der Bedeutung auf den Zusammenhang einzugehen, in dem er steht, wobei die Systematik der Sechsten Richtlinie zu berücksichtigen ist.¹⁷
41. FML versucht nachzuweisen, dass in der Sechsten Richtlinie als Oberbegriff für Land-, Wasser- und Luftfahrzeuge der Begriff des Transportmittels verwendet werde, während mit „Fahrzeug“ nur Landfahrzeuge gemeint seien.
42. Ein Blick auf die deutsche Fassung der Sechsten Richtlinie lässt jedoch Zweifel

15 — In der englischen Fassung wird der Begriff „vehicles“ verwendet, in der französischen der Begriff „véhicules“, in der spanischen der Begriff „vehículos“, in der portugiesischen der Begriff „veículos“, in der italienischen der Begriff „veicoli“, in der niederländischen der Begriff „voertuigen“ und in der schwedischen der Begriff „fordon“.

16 — Urteile vom 27. März 1990 in der Rechtssache C-372/88 (Cricket St. Thomas, Slg. 1990, I-1345, Randnr. 19) und vom 14. September 2000 in der Rechtssache C-384/98 (D., Slg. 2000, I-6795, Randnr. 16).

17 — Urteil vom 5. Juni 1997 in der Rechtssache C-2/95 (SDC, Slg. 1997, I-3017 Randnr. 22) und Urteil Henriksen (zitiert in Fußnote 14, Randnrn. 10 und 11).

daran aufkommen, dass der Richtlinie eine entsprechende terminologische Systematik zugrunde liegt. So wird in dem von FML zitierten Artikel 15 Absatz 1 Nr. 2 zwar der Begriff des Beförderungsmittels verwendet. In weiteren Bestimmungen, die FML anführt (Artikel 28a Absatz 2 Buchstabe a, 28n Absatz 4 Buchstabe b und c, 28o Absatz 1 Buchstabe g und 28p Absatz 7 Buchstaben b und c der Sechsten Richtlinie), findet sich hingegen der Begriff „Fahrzeug“ und nicht der allgemeinere Begriff „Transportmittel“.

43. Zudem verweist die Kommission zu Recht auf Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe p der Sechsten Richtlinie als Gegenbeispiel, der die Steuerbefreiung von Krankentransporten in besonders eingerichteten Fahrzeugen (*véhicules spécialement aménagés*) regelt. Auch hier schließt der Begriff des Fahrzeugs Boote und Luftfahrzeuge ein.

44. Da also die Untersuchung der an verschiedenen Stellen der Richtlinie verwendeten Begriffe des Fahrzeugs und des Transportmittels nicht weiterhilft, ist unter Berücksichtigung von Sinn und Zweck der Steuerbefreiung für die Vermietung von Grundstücken und der Ausnahmen von dieser Befreiung zu prüfen, ob Boote dem Fahrzeugbegriff des Artikels 13 Teil B Buchstabe b Nr. 2 der Sechsten Richtlinie unterfallen.

45. Die Befreiung der Vermietung von Grundstücken hat vor allem zwei Gründe.

Zum einen geht ein bereits genutztes Grundstück nicht aus einem Produktionsprozess hervor, wie Generalanwalt Jacobs in seinen Schlussanträgen in der Rechtssache Blasi¹⁸ herausgearbeitet hat. Nach der erstmaligen Erschließung und der Errichtung eines Gebäudes wird ein Grundstück in der Regel eher passiv genutzt, ohne dass ein Mehrwert hinzugefügt würde.¹⁹ Deswegen ist nur die erstmalige Lieferung eines erschlossenen Baugrundstücks sowie die Lieferung eines Gebäudes vor dem Erstbezug der Mehrwertsteuer unterworfen,²⁰ während die weitere Übertragung eines bereits zuvor bezogenen Gebäudes und auch dessen Vermietung mehrwertsteuerfrei sind.

46. Zum anderen war in den meisten Mitgliedstaaten jedenfalls die Vermietung von Wohnraum vor der Harmonisierung durch die Sechste Richtlinie aus sozialen Gründen nicht mehrwertsteuerpflichtig.²¹ Daran sollte in der Sechsten Richtlinie festgehalten werden, um eine Verteuerung der Wohnraummiete zu vermeiden.

47. Beide Rechtfertigungen für die Steuerbefreiung greifen in den Fällen des Artikels 13 Teil B Buchstabe b Nrn. 1 bis 4 der

18 — Schlussanträge des Generalanwalts Jacobs vom 25. September 1997 in der Rechtssache C-346/95 (Blasi, Slg. 1998, I-483, Nrn. 15 und 16).

19 — Etwas anderes mag gelten, wenn auf dem Grundstück die Betriebsstätte eines Unternehmens errichtet wurde und das Grundstück somit als Produktionsfaktor zum Einsatz kommt.

20 — Vgl. Artikel 4 Absatz 3 Buchstaben a und b der Sechsten Richtlinie.

21 — Vgl. den Vorschlag der Kommission für die Sechste Richtlinie (*Bulletin der Europäischen Gemeinschaften*, Beiheft 11/73, S. 17).

Sechsten Richtlinie nicht durch, so dass diese Sonderfälle der Vermietung von Immobilien von der Befreiung ausgenommen und wieder der Mehrwertsteuer unterworfen wurden.

48. Diese Leistungen zeichnen sich nämlich zum einen in der Regel durch eine aktivere Nutzung des Grundstücks aus. So umfasst etwa die Vermietung von Hotelzimmern und Stellplätzen auf einem Campingplatz im Sinne der Nummer 1 zahlreiche weitere Serviceleistungen, die über die bloße Bereitstellung der Räumlichkeiten bzw. der Stellfläche hinausgehen.

49. Dieses Argument hat zwar im Bezug auf die Vermietung von Abstellplätzen für Fahrzeuge im Sinne der Nummer 2 geringeres Gewicht, obwohl auch hier Zusatzleistungen wie z. B. die Bewachung der Stellplätze hinzukommen können. In diesem Zusammenhang ist jedoch der zweite Aspekt von besonderer Bedeutung, nämlich das Fehlen einer sozialpolitischen Begründung für die Steuerbefreiung.

50. Mit der Vermietung der Bootsliegeplätze geht ebenfalls eine intensivere Grundstücks-

nutzung einher, wie sie für die Rückausnahmetatbestände des Artikels 13 Teil B Buchstabe b Nrn. 1 bis 4 der Sechsten Richtlinie im Allgemeinen kennzeichnend ist. So werden — ähnlich wie auf einem Campingplatz — über den bloßen Liege- und Stellplatz hinaus weitere Einrichtungen bereitgestellt, z. B. Sanitäranlagen. Außerdem ist es erforderlich, dass die Liegeplätze mit Stegen und speziellen Vorrichtungen für das Festmachen der Boote ausgestattet sind, die wegen der Einflüsse des Wassers regelmäßig kontrolliert und in Stand gesetzt werden müssen.

51. Auch die sozialen Gründe, die ursprünglich bei der Ausnahme der Vermietung von Grundstücken eine Rolle gespielt haben, treffen bei der Vermietung von Liegeplätzen für Freizeitboote ersichtlich nicht zu.

52. Berücksichtigt man die Ziele von Artikel 13 Teil B Buchstabe b der Sechsten Richtlinie, so erscheint es sinnvoll, Nummer 2 dieser Bestimmung dahin gehend auszulegen, dass sie auch auf die Vermietung von Liege- und Stellplätzen für Freizeitboote anwendbar ist. Diese Auslegung entspricht auch der Vorgabe, dass die Bestimmung nicht eng auszulegen ist.

V — Ergebnis

53. Im Ergebnis schlage ich vor, die Vorlagefragen des Vestre Landsret wie folgt zu beantworten:

1. Der Begriff „Vermietung und Verpachtung von Grundstücken“ im Sinne des Artikels 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 sowohl die Vermietung eines bestimmten abgegrenzten Areals eines Hafenbeckens als Bootsliegeplatz als auch eines abgegrenzten Stellplatzes für ein Boot an Land.
2. Artikel 13 Teil B Buchstabe b Nummer 2 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG ist auch auf die Vermietung von Liege- und Stellplätzen für Boote anzuwenden.