Sammlung der Rechtsprechung

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Dritte Kammer)

16. April 2015 *

„Vorlage zur Vorabentscheidung — Steuerrecht — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem — Vermietung einer Immobilie — Lieferung von Elektrizität, Wärme und Wasser sowie Abfallentsorgung — Verträge zwischen dem Vermieter und den Lieferanten dieser Gegenstände und Dienstleistungen — Dem Mieter zur Verfügung gestellte Leistungen, die als vom Vermieter erbracht gelten — Mietnebenkosten — Bestimmung der Besteuerungsgrundlage — Möglichkeit, die Mietnebenkosten in die Besteuerungsgrundlage der Vermietungsdienstleistungen einzubeziehen — Aus einer Einzelleistung oder aus mehreren unabhängigen Leistungen bestehender Umsatz“

In der Rechtssache C-42/14

betreffend eine Vorlage zur Vorabentscheidung nach Art. 267 AEUV, eingereicht vom Naczelny Sąd Administracyjny (Polen) mit Entscheidung vom 22. Oktober 2013, beim Gerichtshof eingegangen am 27. Januar 2014, in dem Verfahren

Minister Finansów

gegen

Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie

erlässt

DER GERICHTSHOF (Dritte Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten M. Ilešič, des Richters A. Ó Caoimh, der Richterin C. Toader sowie der Richter E. Jarašiūnas und C. G. Fernlund (Berichterstatter),

Generalanwältin: E. Sharpston,

Kanzler: K. Malacek, Verwaltungsrat,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens und auf die mündliche Verhandlung vom 27. November 2014,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

— des Minister Finansów, vertreten durch T. Tratkiewicz und J. Kaute als Bevollmächtigte,

— der Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie, vertreten durch K. Przygodzka und A. Fajt als Bevollmächtigte im Beistand von K. Warfołomiejew, radca prawny, und Ł. Adamczyk, doradca prawny,

* Verfahrenssprache: Polnisch.

— der polnischen Regierung, vertreten durch B. Majczyna und A. Kramarczyk-Szaładzińska als Bevollmächtigte,

— der griechischen Regierung, vertreten durch K. Nasopoulou als Bevollmächtigte,

— der Regierung des Vereinigten Königreichs, vertreten durch J. Beeko als Bevollmächtigte im Beistand von R. Hill, Barrister,

— der Europäischen Kommission, vertreten durch Ł. Habiak und L. Lozano Palacios als Bevollmächtigte,

aufgrund des nach Anhörung der Generalanwältin ergangenen Beschlusses, ohne Schlussanträge über die Rechtssache zu entscheiden,

folgendes

Urteil

1 Die Vorlage zur Vorabentscheidung betrifft die Auslegung der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. L 347, S. 1) in der durch die Richtlinie 2009/162/EU des Rates vom 22. Dezember 2009 (ABl. 2010, L 10, S. 14) geänderten Fassung (im Folgenden: Mehrwertsteuerrichtlinie).

2 Sie ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen dem Minister Finansów (Finanzminister) und der Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie (Wohnungsagentur der Armee Warschau, im Folgenden: Wojskowa Agencja Mieszkaniowa) über eine Einzelfallauslegung des Minister Finansów vom 21. Juni 2011, mit der die von ihr vertretene Methode zur Berechnung und Anwendung der Mehrwertsteuer auf im Rahmen der Vermietung von Immobilien gelieferte Gegenstände und erbrachte Dienstleistungen zurückgewiesen wurde.

Rechtlicher Rahmen

Unionsrecht

3 Art. 1 Abs. 2 Unterabs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie bestimmt:

„Bei allen Umsätzen wird die Mehrwertsteuer, die nach dem auf den Gegenstand oder die Dienstleistung anwendbaren Steuersatz auf den Preis des Gegenstands oder der Dienstleistung errechnet wird, abzüglich des Mehrwertsteuerbetrags geschuldet, der die verschiedenen Kostenelemente unmittelbar belastet hat.“

4 Art. 14 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie sieht vor:

„Als ‚Lieferung von Gegenständen‘ gilt die Übertragung der Befähigung, wie ein Eigentümer über einen körperlichen Gegenstand zu verfügen.“

5 Art. 15 Abs. 1 dieser Richtlinie bestimmt:

„Einem körperlichen Gegenstand gleichgestellt sind Elektrizität, Gas, Wärme, Kälte und ähnliche Sachen.“

6 Art. 24 Abs. 1 der Richtlinie lautet:

„Als ‚Dienstleistung' gilt jeder Umsatz, der keine Lieferung von Gegenständen ist."

7 Art. 73 der Mehrwertsteuerrichtlinie sieht vor:

„Bei der Lieferung von Gegenständen und Dienstleistungen, die nicht unter die Artikel 74 bis 77 fallen, umfasst die Steuerbemessungsgrundlage alles, was den Wert der Gegenleistung bildet, die der Lieferer oder Dienstleistungserbringer für diese Umsätze vom Erwerber oder Dienstleistungsempfänger oder einem Dritten erhält oder erhalten soll, einschließlich der unmittelbar mit dem Preis dieser Umsätze zusammenhängenden Subventionen."

Polnisches Recht

8 Art. 7 Abs. 1 der Ustawa o podatku od towarów i usług (Gesetz über die Steuer auf Waren und Dienstleistungen, Dz. U Nr. 54, Position 535) vom 11. März 2004 bestimmt:

„Als Lieferung von Gegenständen im Sinne von Art. 5 Abs. 1 Nr. 1 gilt die Übertragung der Befähigung, wie ein Eigentümer über Gegenstände zu verfügen …"

9 Art. 8 Abs. 1 dieses Gesetzes präzisiert:

„Als Dienstleistung im Sinne von Art. 5 Abs. 1 Nr. 1 gilt jede Leistung an eine natürliche Person, eine juristische Person oder eine nichtrechtsfähige Organisationseinheit, die keine Lieferung von Gegenständen im Sinne des Art. 7 ist …"

10 Art. 29 Abs. 1 dieses Gesetztes lautet wie folgt:

„Steuerbemessungsgrundlage ist der Umsatz, vorbehaltlich der Art. 2 bis 21, der Art. 30 bis 32, des Art. 119 sowie des Art. 120 Abs. 4 und 5. Als Umsatz gilt der aus dem Verkauf zustehende Betrag, abzüglich der hierauf anfallenden Steuer. Der zustehende Betrag umfasst die Gesamtheit der vom Erwerber oder einem Dritten geschuldeten Leistung. Der Umsatz erhöht sich um erhaltene Zuschüsse, Subventionen und andere Zuzahlungen ähnlicher Art – abzüglich der hierauf anfallenden Steuer –, die einen unmittelbaren Einfluss auf den Preis (den zustehenden Betrag) der vom Steuerpflichtigen gelieferten Gegenstände oder erbrachten Dienstleistungen haben."

Ausgangsrechtsstreit und Vorlagefragen

11 Bei der Wojskowa Agencja Mieszkaniowa handelt es sich um eine juristische Person des öffentlichen Rechts, die u. a. damit beauftragt ist, die ihr anvertrauten Staatsimmobilien zu vermieten. Im Rahmen dieser Tätigkeit verkauft sie Leistungen weiter, die zum einen die Lieferung bestimmter Versorgungsleistungen, nämlich Elektrizität, Wärme und Wasser, und zum anderen die Abfallentsorgung umfassen, indem sie den Mietern die Kosten weitergibt, die sie für den Erwerb dieser Gegenstände und Dienstleistungen bei dritten Lieferanten zu tragen hatte. Für die Versorgungsleistungen stellt die Wojskowa Agencja Mieszkaniowa den Mietern Vorauszahlungen in Rechnung, deren Betrag im Mietvertrag festgelegt ist, wobei sie den für jede dieser Versorgungsleistungen geltenden Steuersatz anwendet und sodann, sobald das Jahr abgelaufen ist, eine Abrechnung der Konten in Abhängigkeit des tatsächlichen Verbrauchs des Mieters an Elektrizität, Wärme und Wasser vornimmt.

12 Da die Mehrwertsteuersätze ab dem 1. Januar 2011 angehoben wurden, befasste sich die Wojskowa Agencja Mieszkaniowa mit der Frage nach den anwendbaren Steuersätzen für die in ihren nach diesem Datum ausgestellten Rechnungen aufgeführten Beträge, entweder um den von den Mietern geschuldeten Restbetrag einzufordern oder um eine Überzahlung zu korrigieren. Die Wojskowa Agencja Mieszkaniowa wandte sich unter Angabe der von ihr für anwendbar gehaltenen Steuersätze mit einem Antrag auf Einzelfallauslegung an den Minister Finansów.

13 In seiner Einzelfallauslegung vom 21. Juni 2011 führte der Minister Finansów aus, dass die von der Wojskowa Agencja Mieszkaniowa beabsichtigte Art der Mehrwertsteuerberechnung unrichtig sei und hob hervor, dass die Lieferung von Versorgungsleistungen und die Abfallentsorgung Teile einer einheitlichen Leistung darstellten, nämlich der Vermietungsdienstleistung. Daher seien die verschiedenen Leistungen in die Besteuerungsgrundlage der Dienstleistung einzubeziehen, die die Hauptleistung darstelle, und sei ein einheitlicher Steuersatz auf sie anzuwenden, nämlich der auf diese Hauptleistung anwendbare. Der Minister Finansów präzisierte, dass dieser Steuersatz ab dem 1. Januar 2011 23 % betrug und zuvor 22 %.

14 Nachdem die Behörde den in der Einzelfallauslegung dargestellten Standpunkt aufrechterhalten hatte, erhob die Wojskowa Agencja Mieszkaniowa Klage beim Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (Woiwodschaftsverwaltungsgericht Warschau), das den Bescheid des Minister Finansów mit Urteil vom 17. Juli 2012 aufhob.

15 Dieses Gericht entschied, dass die für die Lieferung der Versorgungsleistungen und die Abfallentsorgung geschuldeten Abgaben als Bestandteil der Miete in die Besteuerungsgrundlage der Vermietungsdienstleistung einzubeziehen seien, außer wenn aus dem Mietvertrag klar hervorgehe, dass alle oder einige dieser Abgaben nicht in der Miete enthalten und gesondert vom Mieter zu begleichen seien.

16 Dieses Gericht ging davon aus, dass die Wojskowa Agencja Mieszkaniowa in dieser Hinsicht keine eindeutigen Angaben zur Verfügung gestellt habe und dass der Minister Finansów sie um Erläuterungen hätte ersuchen müssen, bevor er die Einzelfallauslegung erlassen habe.

17 Der Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie präzisierte, dass das Fehlen eines unmittelbar zwischen dem Mieter und den Lieferanten der Versorgungsleistungen und der Abfallentsorgungsleistung abgeschlossenen Vertrags nicht zwangsläufig bedeute, dass der Vermieter eine einheitliche Vermietungsdienstleistung komplexer Art an den Mieter erbringe.

18 Der Minister Finansów legte beim Naczelny Sąd Administracyjny (Oberster Verwaltungsgerichtshof) Kassationsbeschwerde ein.

19 Dieses Gericht weist darauf hin, dass der Rechtssache enorme praktische Bedeutung zukomme, insbesondere bei der Lieferung von Wasser, da der Steuersatz für sie je nachdem, ob sie separat in Rechnung gestellt oder in die Miete aufgenommen werde, 8 % bzw. 23 % betrage. Es hegt allerdings Zweifel, wie die Mehrwertsteuerrichtlinie im Licht der Rechtsprechung des Gerichtshofs auszulegen ist, und im Einzelnen, ob der Vermieter eine einheitliche Leistung oder mehrere unterschiedliche Leistungen erbringt.

20 Unter diesen Umständen hat der Naczelny Sąd Administracyjny beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen:

1. Sind die Bestimmungen von Art. 14 Abs. 1, Art. 15 Abs. 1 und Art. 24 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen, dass Lieferungen von Elektrizität, Wärme und Wasser sowie von Abfallentsorgungsleistungen seitens des Vermieters an den diese Gegenstände und Dienstleistungen unmittelbar nutzenden Mieter vorliegen, wenn diese Gegenstände und Dienstleistungen durch hierauf spezialisierte Dritte an die entsprechende Räumlichkeit geliefert

werden und der Vermieter Partei der entsprechenden Verträge über ihre Lieferung ist und lediglich die hierfür anfallenden Kosten auf den diese Gegenstände und Dienstleistungen faktisch nutzenden Mieter verlagert?

2. Für den Fall, dass die erste Frage zu bejahen ist: Erhöhen die Kosten für vom Mieter der Räumlichkeit genutzte Elektrizität, Wärme, Wasserversorgung und Abfallentsorgung die Steuerbemessungsgrundlage (Mietzins) im Sinne von Art. 73 der Mehrwertsteuerrichtlinie bei der Erbringung einer Vermietungsdienstleistung, oder stellen die betreffenden Lieferungen und Dienstleistungen von der Dienstleistung der Vermietung der Räumlichkeit getrennte Leistungen dar?

Zu den Vorlagefragen

Zur ersten Frage

21 Mit seiner ersten Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob Art. 14 Abs. 1, Art. 15 Abs. 1 und Art. 24 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen sind, dass die im Rahmen der Vermietung einer Immobilie von Dritten erbrachten Lieferungen von Elektrizität, Wärme und Wasser sowie die Abfallentsorgung zugunsten der Mieter, die diese Gegenstände und Dienstleistungen unmittelbar nutzen, als vom Vermieter bewirkt anzusehen sind, wenn dieser die Verträge für die Lieferung dieser Leistungen abgeschlossen hat und lediglich deren Kosten an die Mieter weitergibt.

22 Das vorlegende Gericht präzisiert, dass es insbesondere wegen des Wortlauts des Urteils Auto Lease Holland (C-185/01, EU:C:2003:73) – das die Auslegung von Art. 5 Abs. 1 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 (ABl. L 145, S. 1), nunmehr Art. 14 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie, betraf – in dieser Hinsicht Zweifel hat.

23 In diesem Urteil, das sich auf einen Kraftfahrzeugleasingvertrag bezieht, der es dem Leasingnehmer erlaubt, das Fahrzeug im Namen und für Rechnung des Leasinggebers mit Kraftstoff zu betanken, hat der Gerichtshof geprüft, ob davon auszugehen sei, dass Letzterer eine Kraftstofflieferung an den Leasingnehmer dieses Fahrzeugs vornehme.

24 Der Gerichtshof hat dies mit dem Hinweis verneint, dass nach Art. 5 Abs. 1 der Richtlinie 77/388 „[a]ls Lieferung eines Gegenstands … die Übertragung der Befähigung [gilt], wie ein Eigentümer über einen körperlichen Gegenstand zu verfügen“. Der Gerichtshof hat hervorgehoben, dass der Begriff der Lieferung eines Gegenstands jede Übertragung eines körperlichen Gegenstands durch eine Partei umfasst, die die andere Partei ermächtigt, über diesen Gegenstand faktisch so zu verfügen, als wäre sie sein Eigentümer. Er hat die Auffassung vertreten, dass die Mineralölgesellschaften dem Leasingnehmer die Befähigung, über den Kraftstoff faktisch wie ein Eigentümer zu verfügen, übertragen hatten, und dass weder eine Kraftstofflieferung dieser Gesellschaften an den Leasinggeber noch folglich eine des Letzteren an den Leasingnehmer vorliegt (Urteil Auto Lease Holland, C-185/01, EU:C:2003:73, Rn. 31 bis 36).

25 Es ist festzustellen, dass sich der einem solchen Vertrag zugrunde liegende Sachverhalt von dem Sachverhalt unterscheidet, der einem Mietvertrag über eine Immobilie zugrunde liegt, der von Leistungen wie den im Ausgangsverfahren in Rede stehenden begleitet wird.

26 Im Rahmen eines Vertrags wie dem in der Rechtssache, die zu dem Urteil Auto Lease Holland (C-185/01, EU:C:2003:73) geführt hat, kauft der Leasingnehmer nämlich selbst an Tankstellen den Kraftstoff, wobei er dessen Qualität und Menge sowie den Zeitpunkt des Kaufs frei wählt. Der

Gerichtshof hat entschieden, dass die Übereinkunft über die Kraftstoffverwaltung zwischen dem Leasinggeber und dem Leasingnehmer kein Vertrag über Kraftstofflieferung ist, sondern vielmehr einen Vertrag über die Finanzierung des Bezugs von Kraftstoff darstellt (Urteil Auto Lease Holland, C-185/01, EU:C:2003:73, Rn. 36).

27 In einem Vertrag wie dem im Ausgangsverfahren in Rede stehenden, wo der Vermieter den Vertrag für die Lieferung von Leistungen abschließt, die in der Erbringung von Versorgungsleistungen und der Abfallentsorgung bestehen, ist es im Gegensatz dazu der Vermieter, der die in Rede stehenden Leistungen für die von ihm vermietete Immobilie erwirbt. Der Mieter nutzt diese Leistungen zwar unmittelbar, erwirbt sie aber nicht bei hierauf spezialisierten Dritten. Somit sind die Erwägungen zum Kauf von Kraftstoff im Urteil Auto Lease Holland (C-185/01, EU:C:2003:73), die für Art. 14 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie gelten, im Rahmen eines Mietvertrags wie des im Ausgangsverfahren in Rede stehenden weder auf die Lieferung von Elektrizität, Wärme und Wasser, die nach Art. 15 der Mehrwertsteuerrichtlinie ebenfalls als Gegenstände gelten, noch auf die Erbringung einer Dienstleistung nach Art. 24 der Mehrwertsteuerrichtlinie wie der Abfallentsorgung anwendbar. Da der Vermieter die Leistungen erwirbt, die in der Lieferung dieser Gegenstände und Dienstleistungen bestehen, ist er folglich als Erbringer dieser Leistungen an den Mieter anzusehen.

28 Damit ist auf die erste Frage zu antworten, dass Art. 14 Abs. 1, Art. 15 Abs. 1 und Art. 24 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen sind, dass die im Rahmen der Vermietung einer Immobilie von Dritten erbrachten Lieferungen von Elektrizität, Wärme und Wasser sowie die Abfallentsorgung zugunsten der Mieter, die diese Gegenstände und Dienstleistungen unmittelbar nutzen, als vom Vermieter erbracht anzusehen sind, wenn dieser die Verträge für die Lieferung dieser Leistungen abgeschlossen hat und lediglich deren Kosten an die Mieter weitergibt.

Zur zweiten Frage

29 Mit seiner zweiten Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob die Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen ist, dass die Vermietung einer Immobilie und die Lieferung von Wasser, Elektrizität und Wärme sowie die Abfallentsorgung, die diese Vermietung begleiten, als einheitliche Leistung anzusehen sind oder als mehrere unterschiedliche und unabhängige Leistungen, die unter Mehrwertsteuergesichtspunkten getrennt zu beurteilen sind.

30 Zunächst ist zu beachten, dass im Hinblick auf die Mehrwertsteuer jede Leistung in der Regel als eigene und selbständige Leistung zu betrachten ist, wie sich aus Art. 1 Abs. 2 Unterabs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie ergibt (Urteile Field Fisher Waterhouse, C-392/11, EU:C:2012:597, Rn. 14, und BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, Rn. 29).

31 Allerdings sind nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs mehrere formal eigenständige Leistungen, die getrennt erbracht werden und damit jede für sich zu einer Besteuerung oder Befreiung führen könnten, unter bestimmten Umständen als einheitlicher Umsatz anzusehen, wenn sie nicht voneinander unabhängig sind. Ein einheitlicher Umsatz liegt namentlich vor, wenn die Leistung des Steuerpflichtigen aus zwei oder mehreren Elementen oder Handlungen besteht, die so eng miteinander verbunden sind, dass sie objektiv eine einzige untrennbare wirtschaftliche Leistung bilden, deren Aufspaltung wirklichkeitsfremd wäre. Dies ist auch dann der Fall, wenn eine oder mehrere Leistungen die Hauptleistung und der oder die anderen Leistungen Nebenleistungen darstellen, die steuerlich ebenso zu behandeln sind wie die Hauptleistung (Urteil BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, Rn. 30). Eine Leistung ist insbesondere dann als Nebenleistung zu einer Hauptleistung anzusehen, wenn sie für die Kunden keinen eigenen Zweck, sondern das Mittel darstellt, um die Hauptleistung des Leistungserbringers unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen (Urteil Field Fisher Waterhouse, C-392/11, EU:C:2012:597, Rn. 17 und die dort angeführte Rechtsprechung).

32 Zur Klärung der Frage, ob die erbrachten Leistungen mehrere voneinander unabhängige Leistungen oder eine einheitliche Leistung darstellen, sind die charakteristischen Merkmale des betreffenden Umsatzes zu ermitteln (Urteil BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, Rn. 32).

33 Im Zusammenhang mit Mietnebenkosten wie den im Ausgangsverfahren in Rede stehenden war der Gerichtshof bereits zwei mal zu der Klarstellung veranlasst, welche Bestandteile als charakteristisch anzusehen sind.

34 Im Urteil RLRE Tellmer Property (C-572/07, EU:C:2009:365) hat der Gerichtshof festgestellt, dass bei der Reinigung der Gemeinschaftsräume eines Gebäudes die Dienstleistung in unterschiedlicher Weise vorgenommen werden kann, nämlich u. a. durch einen Dritten, der die Kosten für diese Dienstleistung den Mietern unmittelbar in Rechnung stellt, oder durch den Vermieter, der sich hierzu seines eigenen Personals bedient oder ein Reinigungsunternehmen in Anspruch nimmt. Da die Dienstleistung in dem betreffenden Fall separat zu der Miete vom Vermieter in Rechnung gestellt wurde und die beiden Leistungen voneinander getrennt werden konnten, hat der Gerichtshof entschieden, dass sie nicht als einheitliche Leistung angesehen werden können (Urteil RLRE Tellmer Property, C-572/07, EU:C:2009:365, Rn. 22 und 24).

35 Im Urteil Field Fisher Waterhouse (C-392/11, EU:C:2012:597) hat der Gerichtshof entschieden, dass der Inhalt eines Mietvertrags einen wichtigen Hinweis darstellen kann. Da es sich im entschiedenen Fall um einen Mietvertrag über Geschäftsräume einer Anwaltskanzlei handelte, hat er unterstrichen, dass dieser nach den ihm vorliegenden Informationen bestimmte, dass der Vermieter neben der Vermietung der Räumlichkeiten auch eine Reihe bestimmter Dienstleistungen an den Mieter erbringt, für die Nebenkosten anfallen, deren Nichtzahlung eine Kündigung des Mietvertrags nach sich ziehen kann. Der Gerichtshof hat angenommen, dass der wirtschaftliche Grund für den Abschluss dieses Vertrags nicht nur darin bestand, das Recht auf Nutzung der betreffenden Räumlichkeiten zu erhalten, sondern auch darin, dass der Mieter eine Gesamtheit von Dienstleistungen erhält. Der Gerichtshof hat daraus gefolgert, dass der Mietvertrag eine einheitliche Leistung zwischen dem Vermieter und dem Mieter darstellt. In seiner Beurteilung hat sich der Gerichtshof auf den Standpunkt eines durchschnittlichen Mieters der betreffenden Geschäftsräume, mithin von Anwaltskanzleien, gestellt (Urteil Field Fisher Waterhouse, C-392/11, EU:C:2012:597, Rn. 23).

36 Diese beiden Urteile beziehen sich auf Leistungen, die wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden grundsätzlich für die Nutzung einer gemieteten Immobilie nützlich oder sogar notwendig sind. Aus dieser Rechtsprechung ergibt sich, dass diese Leistungen unabhängig von der Vermietung einer Immobilie bestehen können. Sie können allerdings im Einzelfall, insbesondere in Anbetracht des Vertragsinhalts, Nebenleistungen darstellen oder von der Vermietung untrennbar sein und mit dieser eine einheitliche Leistung bilden.

37 Es geht u. a. aus dem Urteil BGŻ Leasing (C-224/11, EU:C:2013:15, Rn. 44 und 45) hervor, dass die Bestandteile, die die Interessen der Vertragsparteien widerspiegeln, wie z. B. die Preisbildungs- und Rechnungsstellungsmodalitäten, berücksichtigt werden können, um die charakteristischen Merkmale des betroffenen Umsatzes festzustellen. Zu prüfen ist insbesondere, ob der Mieter und der Vermieter nach dem Vertrag vor allem eine mietweise Überlassung einer Immobilie erhalten bzw. anbieten wollen und der eine nur subsidiär andere Leistungen von dem anderen erhalten bzw. für ihn erbringen möchte, selbst wenn diese zur Nutzung des Gegenstands notwendig sind.

38 Demnach sind die folgenden Umstände zu berücksichtigen, die es ermöglichen, zwei Fallgruppen zu unterscheiden.

39 Erstens, wenn der Mieter über die Möglichkeit verfügt, die Lieferanten und/oder die Nutzungsmodalitäten der in Rede stehenden Gegenstände oder Dienstleistungen auszuwählen, können die Leistungen, die sich auf diese Gegenstände oder Dienstleistungen beziehen, grundsätzlich als von der Vermietung getrennt angesehen werden. Insbesondere wenn der Mieter über seinen Verbrauch von

Wasser, Elektrizität oder Wärme, die durch die Anbringung von individuellen Zählern kontrolliert und in Abhängigkeit dieses Verbrauchs abgerechnet werden können, entscheiden kann, können die Leistungen, die sich auf diese Gegenstände oder Dienstleistungen beziehen, grundsätzlich als von der Vermietung getrennt angesehen werden. Bei Dienstleistungen wie der Reinigung der Gemeinschaftsräume eines im Miteigentum stehenden Gebäudes sind diese als von der Vermietung getrennt anzusehen, wenn sie von jedem Mieter einzeln oder von den Mietern gemeinsam organisiert werden können und wenn in jedem Fall die an den Mieter versandten Rechnungen die Lieferung dieser Gegenstände und Dienstleistungen getrennt von der Miete ausweisen.

40 In diesem Fall ändert der bloße Umstand, dass die Nichtzahlung der Nebenkosten dem Vermieter die Kündigung des Mietvertrags ermöglicht, nichts daran, dass die Leistungen, auf die sich diese Nebenkosten beziehen, von der Vermietung getrennte Leistungen darstellen (vgl. in diesem Sinne Urteil BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, Rn. 47).

41 Im Übrigen ist der Umstand an sich, dass der Mieter über die Möglichkeit verfügt, diese Leistungen bei einem Lieferanten seiner Wahl zu erhalten, ebenfalls nicht entscheidend, da die Möglichkeit, dass Teile einer einheitlichen Leistung unter anderen Umständen getrennt erbracht werden, zum Konzept des zusammengesetzten einheitlichen Umsatzes gehört (Urteil Field Fisher Waterhouse, C-392/11, EU:C:2012:597, Rn. 26).

42 Zweitens kann, wenn ein zur Miete angebotenes Gebäude in wirtschaftlicher Hinsicht offensichtlich mit den begleitenden Leistungen objektiv eine Gesamtheit bildet, davon ausgegangen werden, dass Letztere mit der Vermietung eine einheitliche Leistung bilden. Das kann u. a. bei der Vermietung schlüsselfertiger, mit der Lieferung von Versorgungsleistungen und bestimmten anderen Leistungen einsatzbereiter Büroräume der Fall sein, und bei der Vermietung von Immobilien für kurze Zeiträume, insbesondere für die Ferienzeit oder aus beruflichen Gründen, die mit diesen Leistungen angeboten wird, ohne dass diese davon getrennt werden können.

43 Im Übrigen sind die in Rede stehenden Leistungen, wenn der Vermieter selbst nicht über die Möglichkeit verfügt, die Lieferanten und Modalitäten der Verwendung der die Vermietung begleitenden Gegenstände oder Dienstleistungen frei und unabhängig, insbesondere von anderen Vermietern zu wählen, grundsätzlich von der Vermietung nicht trennbar und können ebenfalls als eine Gesamtheit und damit eine einheitliche Leistung mit der Vermietung bildend angesehen werden. Das ist insbesondere der Fall, wenn der Vermieter als Teileigentümer eines im Mitbesitz stehenden Gebäudes gehalten ist, Lieferanten in Anspruch zu nehmen, die von allen Mitbesitzern gemeinsam bestimmt wurden, und einen Anteil der Gemeinkosten zu bezahlen, die sich auf solche Leistungen beziehen und die er in der Folge an den Mieter weitergibt.

44 In diesem zweiten Fall würde eine getrennte Beurteilung der Erbringung der Mietleistungen in Bezug auf ihre Mehrwertsteuerpflichtigkeit eine künstliche Aufspaltung einer einheitlichen wirtschaftlichen Leistung darstellen.

45 Im einem Fall wie dem im Ausgangsverfahren in Rede stehenden, der sich nach den in der mündlichen Verhandlung erfolgten Klarstellungen auf die Vermietung einer großen Anzahl von Immobilien für verschiedene Nutzungszwecke vom Hangar bis zur Nutzung als Wohnung durch den Mieter erstreckt, ist daher im Rahmen jeder Vermietung zu prüfen, ob der Mieter in Bezug auf die Versorgungsleistungen frei über die gewünschte Verbrauchsmenge entscheiden kann. In dieser Hinsicht ist das Vorhandensein von individuellen Zählern und eine Rechnungsstellung nach der Menge der genutzten Gegenstände ein wichtiges Indiz dahin, dass die Lieferung von Versorgungsleistungen als von der Vermietung getrennte Leistung anzusehen ist. Bezogen auf die Abfallentsorgung stellt der Umstand, dass der Mieter, wenn er den Leistungserbringer auswählen oder unmittelbar einen Vertrag mit ihm schließen kann, auch wenn er diese Wahl oder diese Möglichkeit aus Gründen der Einfachheit nicht ausübt, sondern die Leistung von dem durch den Vermieter beauftragten Betreiber auf der Grundlage eines zwischen diesen beiden geschlossenen Vertrags erhält,

ein Indiz zugunsten einer von der Vermietung getrennten Leistung dar. Wenn darüber hinaus der für die Abfallentsorgung geschuldete Betrag und der für die Miete geschuldete getrennt in der Rechnung ausgewiesen werden, ist anzunehmen, dass der Vermieter keine einheitliche Leistung erbringt, die die Vermietung und diese Leistung umfasst.

46 In jedem Fall obliegt es dem nationalen Gericht, die notwendigen Bewertungen unter Berücksichtigung der Gesamtumstände, unter denen die Vermietung und die sie begleitenden Leistungen abgewickelt werden, und insbesondere des eigentlichen Vertragsinhalts vorzunehmen.

47 Nach den vorstehenden Erwägungen ist auf die zweite Frage zu antworten:

— Die Mehrwertsteuerrichtlinie ist dahin auszulegen, dass die Vermietung einer Immobilie und die Lieferung von Wasser, Elektrizität und Wärme sowie die Abfallentsorgung, die diese Vermietung begleiten, grundsätzlich als mehrere unterschiedliche und unabhängige Leistungen anzusehen sind, die unter Mehrwertsteuergesichtspunkten getrennt zu beurteilen sind, es sei denn, dass gewisse Bestandteile des Umsatzes, einschließlich derer, die die wirtschaftliche Grundlage des Vertragsabschlusses bilden, so eng miteinander verbunden sind, dass sie objektiv eine einzige untrennbare wirtschaftliche Leistung bilden, deren Aufspaltung wirklichkeitsfremd wäre.

— Es obliegt dem nationalen Gericht, die notwendigen Bewertungen unter Berücksichtigung der Gesamtumstände, unter denen die Vermietung und die sie begleitenden Leistungen abgewickelt werden, und insbesondere des eigentlichen Vertragsinhalts vorzunehmen.

Kosten

48 Für die Parteien des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren ein Zwischenstreit in dem bei dem vorlegenden Gericht anhängigen Rechtsstreit; die Kostenentscheidung ist daher Sache dieses Gerichts. Die Auslagen anderer Beteiligter für die Abgabe von Erklärungen vor dem Gerichtshof sind nicht erstattungsfähig.

Aus diesen Gründen hat der Gerichtshof (Dritte Kammer) für Recht erkannt:

1. **Art. 14 Abs. 1, Art. 15 Abs. 1 und Art. 24 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem in der durch die Richtlinie 2009/162/EU des Rates vom 22. Dezember 2009 geänderten Fassung sind dahin auszulegen, dass die im Rahmen der Vermietung einer Immobilie von Dritten erbrachten Lieferungen von Elektrizität, Wärme und Wasser sowie die Abfallentsorgung zugunsten der Mieter, die diese Gegenstände und Dienstleistungen unmittelbar nutzen, als vom Vermieter erbracht anzusehen sind, wenn dieser die Verträge für die Lieferung dieser Leistungen abgeschlossen hat und lediglich deren Kosten an die Mieter weitergibt.**

2. **Diese Richtlinie ist dahin auszulegen, dass die Vermietung einer Immobilie und die Lieferung von Wasser, Elektrizität und Wärme sowie die Abfallentsorgung, die diese Vermietung begleiten, grundsätzlich als mehrere unterschiedliche und unabhängige Leistungen anzusehen sind, die unter Mehrwertsteuergesichtspunkten getrennt zu beurteilen sind, es sei denn, dass gewisse Bestandteile des Umsatzes, einschließlich derer, die die wirtschaftliche Grundlage des Vertragsabschlusses bilden, so eng miteinander verbunden sind, dass sie objektiv eine einzige untrennbare wirtschaftliche Leistung bilden, deren Aufspaltung wirklichkeitsfremd wäre.**

   Es obliegt dem nationalen Gericht, die notwendigen Bewertungen unter Berücksichtigung der Gesamtumstände, unter denen die Vermietung und die sie begleitenden Leistungen abgewickelt werden, und insbesondere des eigentlichen Vertragsinhalts vorzunehmen.

Unterschriften