URTEIL DES GERICHTSHOFES (Sechste Kammer)

27. Januar 2000 *

In der Rechtssache C-23/98

betreffend ein dem Gerichtshof nach Artikel 177 EG-Vertrag (jetzt Artikel 234 EG) vom Hoge Raad der Nederlanden in dem bei diesem anhängigen Rechtsstreit

Staatssecretaris van Financiën

gegen

J. Heerma

vorgelegtes Ersuchen um Vorabentscheidung über die Auslegung des Artikels 4 Absatz 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)

* Verfahrenssprache: Niederländisch.

erläßt

DER GERICHTSHOF (Sechste Kammer)

unter Mitwirkung des Richters P. J. G. Kapteyn in Wahrnehmung der Aufgaben des Präsidenten der Sechsten Kammer sowie der Richter G. Hirsch (Berichterstatter) und H. Ragnemalm,

Generalanwalt: G. Cosmas
Kanzler: H. A. Rühl, Hauptverwaltungsrat

unter Berücksichtigung der schriftlichen Erklärungen

— der niederländischen Regierung, vertreten durch den Rechtsberater im Ministerium für Auswärtige Angelegenheiten A. Bos als Bevollmächtigten,

— der deutschen Regierung, vertreten durch Ministerialrat E. Röder, Bundesministerium für Wirtschaft, als Bevollmächtigten,

— der Kommission der Europäischen Gemeinschaften, vertreten durch H. van Vliet, Juristischer Dienst, als Bevollmächtigten im Beistand von Rechtsanwalt L. Vandenberghe, Brüssel,

aufgrund des Sitzungsberichts,

nach Anhörung der mündlichen Ausführungen von J. Heerma, vertreten durch J. Boele, Finanzberater bei den Accountants en bedrijfsadviseurs ALFA BEAG,

der niederländischen Regierung, vertreten durch J. S. van den Oosterkamp, stellvertretender Rechtsberater im Ministerium für Auswärtige Angelegenheiten, als Bevollmächtigten, und der Kommission, vertreten durch H. van Vliet, in der Sitzung vom 18. März 1999,

nach Anhörung der Schlußanträge des Generalanwalts in der Sitzung vom 20. Mai 1999,

folgendes

Urteil

1 Der Hoge Raad der Nederlanden hat mit Urteil vom 12. November 1997, beim Gerichtshof eingegangen am 28. Januar 1998, gemäß Artikel 177 EG-Vertrag (jetzt Artikel 234 EG) eine Frage nach der Auslegung des Artikels 4 Absatz 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; im folgenden: Sechste Richtlinie) zur Vorabentscheidung vorgelegt.

2 Diese Frage stellt sich in einem Rechtsstreit zwischen Herrn Heerma (im folgenden: Kläger) und der niederländischen Finanzverwaltung über die Steuerbarkeit der Verpachtung eines im Eigentum des Klägers stehenden unbeweglichen Gegenstands an eine niederländische Gesellschaft bürgerlichen Rechts, an der er beteiligt ist.

Rechtslage

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

4 Artikel 4 der Sechsten Richtlinie bestimmt:

„(1) Als Steuerpflichtiger gilt, wer eine der in Absatz 2 genannten wirtschaftlichen Tätigkeiten selbständig und unabhängig von ihrem Ort ausübt, gleichgültig zu welchem Zweck und mit welchem Ergebnis.

(2) Die in Absatz 1 genannten wirtschaftlichen Tätigkeiten sind alle Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden einschließlich der Tätigkeiten der Urproduzenten, der Landwirte sowie der freien Berufe und der diesen gleichgestellten Berufe. Als wirtschaftliche Tätigkeit gilt auch eine Leistung, die die Nutzung von körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen umfaßt.

(3) ...

(4) Der in Absatz 1 verwendete Begriff ‚selbständig' schließt die Lohn- und Gehaltsempfänger und sonstige Personen von der Besteuerung aus, soweit sie an

ihren Arbeitgeber durch einen Arbeitsvertrag oder ein sonstiges Rechtsverhältnis gebunden sind, das hinsichtlich der Arbeitsbedingungen und des Arbeitsentgelts sowie der Verantwortlichkeit des Arbeitgebers ein Verhältnis der Unterordnung schafft.

Vorbehaltlich der Konsultation nach Artikel 29 steht es jedem Mitgliedstaat frei, im Inland ansässige Personen, die zwar rechtlich unabhängig, aber durch gegenseitige finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Beziehungen eng miteinander verbunden sind, zusammen als einen Steuerpflichtigen zu behandeln.

(5) ..."

5 Nach Artikel 13 Teil B Buchstabe b der Sechsten Richtlinie befreien die Mitgliedstaaten die Verpachtung von Grundstücken grundsätzlich von der Steuer. Gemäß Artikel 13 Teil C Absatz 1 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie können die Mitgliedstaaten für diese Art von Umsätzen ihren Steuerpflichtigen jedoch das Recht einräumen, für eine Besteuerung zu optieren.

6 Im Einklang mit diesen Bestimmungen sieht das niederländische Recht die Möglichkeit vor, bei der Verpachtung für eine Besteuerung zu optieren.

Der Ausgangsrechtsstreit

7 Der Kläger, der Inhaber eines landwirtschaftlichen Betriebes war, gründete zum 1. Januar 1994 zusammen mit seiner Ehefrau eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts (im folgenden: GbR Heerma), in die er die beweglichen Betriebsmittel seines Betriebes einbrachte.

8 Die niederländische Gesellschaft bürgerlichen Rechts hat keine Rechtspersönlichkeit. Sie besitzt jedoch in tatsächlicher Hinsicht die Selbständigkeit einer Gesellschaft mit Rechtspersönlichkeit und übt selbständig wirtschaftliche Tätigkeiten aus, so daß nach Artikel 4 der Sechsten Richtlinie die Gesellschaft und nicht der oder die geschäftsführenden Gesellschafter als Steuerpflichtige zu behandeln ist.

9 1994 begann der Kläger mit dem Bau eines Stalles, den er ab 1. November 1994 für die Dauer von sechs Jahren gegen einen jährlichen Pachtzins von 12 000 NLG an die GbR Heerma verpachtete.

10 Der Kläger und die GbR Heerma stellten den Antrag, sie hierfür von der Steuerbefreiung auszunehmen. Die niederländische Finanzverwaltung lehnte diesen Antrag ab und wies den gegen diese Ablehnung gerichteten Rechtsbehelf zurück. Daraufhin erhob der Kläger Klage beim Gerechtshof Leeuwarden, der die ablehnenden Entscheidungen der Verwaltung aufhob und feststellte, daß die Verpachtung des Stalles durch den Kläger nicht von der Mehrwertsteuer ausgenommen sei.

11 Die Finanzverwaltung legte gegen diese Entscheidung beim Hoge Raad der Nederlanden Kassationsbeschwerde ein. Dieser führt aus, es sei unstreitig, daß der Kläger der Verpachtung im Hinblick auf die nachhaltige Erzielung von Einnahmen zugestimmt habe, so daß sie als eine wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne von Artikel 4 Absatz 2 der Sechsten Richtlinie anzusehen sei. Im Hinblick auf die im vorliegenden Fall bestehende Verbindung zwischen Verpächter und Pächter stelle sich jedoch die Frage, ob Artikel 4 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen sei, daß die Verpachtung eines unbeweglichen Gegenstands als selbständig ausgeübte wirtschaftliche Tätigkeit zu qualifizieren oder ob davon auszugehen sei, daß die in dieser Bestimmung vorausgesetzte Selbständigkeit fehle. Die letztere Annahme könnte nach Auffassung des vorlegenden Gerichts dazu führen, daß der Gesellschafter als Verpächter mit der Gesellschaft als Pächterin gleichzusetzen wäre und es folglich nur einen einzigen Steuerpflichtigen im Sinne dieser Bestimmung gäbe.

12 Der Hoge Raad der Nederlanden hat das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof folgende Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt:

Ist Artikel 4 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen, daß, wenn die einzige wirtschaftliche Tätigkeit einer Person darin besteht, einen körperlichen Gegenstand an eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts zu vermieten, zu deren Gesellschaftern sie gehört, diese Vermietung, auch wenn es sich um eine wirtschaftliche Tätigkeit handelt, als nicht selbständig ausgeübt anzusehen ist, so daß der Gesellschafter zusammen mit der Gesellschaft als ein einziger Steuerpflichtiger im Sinne dieses Artikels 4 Absatz 1 anzusehen ist?

Zur Vorlagefrage

13 Vorab ist darauf hinzuweisen, daß der Kläger den Stall nicht gegen eine Beteiligung am Gewinn und Verlust der Gesellschaft eingebracht, sondern ihn ihr im Wege der Verpachtung gegen Zahlung von Pachtzins zur Verfügung gestellt hat. Er hat seine Leistung daher im Sinne von Artikel 2 der Sechsten Richtlinie gegen Entgelt erbracht.

14 Außerdem hat das vorlegende Gericht, gestützt auf das Urteil vom 26. September 1996 in der Rechtssache C-230/94 (Enkler, Slg. 1996, I-4517), festgestellt, daß der Kläger eine wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne von Artikel 4 Absatz 2 der Sechsten Richtlinie ausübe, da er den Stall zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen verpachtet habe.

15 Die niederländische Regierung macht geltend, eine wirtschaftliche Selbständigkeit im Sinne von Artikel 4 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie liege nicht vor, wenn die Vermietung eines körperlichen Gegenstands nur ein Geschäft im geschlossenen Kreis darstelle, wie es bei dem Gesellschafter einer niederländischen Gesellschaft bürgerlichen Rechts der Fall sei, der dieser Gesellschaft einen Gegenstand vermiete. Der Vermieter, der zugleich Gesellschafter sei, sei nämlich für die Einhaltung der sich für die mietende Gesellschaft aus dem Mietvertrag ergebenden Verpflichtungen mitverantwortlich.

16 Die deutsche Regierung und die Kommission sind hingegen der Meinung, daß ein Gesellschafter, der einen Gegenstand an eine Gesellschaft vermiete, an der er beteiligt sei, dies unter den Umständen des vorliegenden Falles selbständig tue. Nach dem Vorbringen der Kommission reicht der Umstand, daß die Vertrags-

parteien, also der Gesellschafter und die Gesellschaft, keine gegensätzlichen, sondern vielmehr übereinstimmende Interessen hätten, nicht aus, um sie als einen einzigen Steuerpflichtigen zu behandeln.

17 Ein Gesellschafter, der — wie der Kläger im Ausgangsverfahren — einen unbeweglichen Gegenstand an eine Gesellschaft vermietet, die die Eigenschaft eines Steuerpflichtigen besitzt und an der er beteiligt ist, übt diese Tätigkeit selbständig im Sinne von Artikel 4 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie aus.

18 In bezug auf diese Tätigkeit besteht nämlich zwischen der Gesellschaft und dem Gesellschafter kein Verhältnis der Unterordnung, das dem in Artikel 4 Absatz 4 Unterabsatz 1 der Sechsten Richtlinie genannten entspräche und das die Selbständigkeit auf seiten des Gesellschafters entfallen ließe. Vielmehr handelt dieser bei der Vermietung eines körperlichen Gegenstands an die Gesellschaft selbst dann im eigenen Namen, auf eigene Rechnung und auf eigenes Risiko, wenn er zugleich Geschäftsführer der mietenden Gesellschaft ist. Denn eine solche Vermietung gehört nicht zur Geschäftsführung oder Vertretung der Gesellschaft.

19 In diesem Zusammenhang spielt es entgegen dem Vorbringen der niederländischen Regierung keine Rolle, daß der Gesellschafter seine Tätigkeit auf die Vermietung eines körperlichen Gegenstands an eine Gesellschaft, an der er beteiligt ist, beschränkt. Dieser Umstand hat nämlich keinen Einfluß auf die Beantwortung der Frage, ob der Gesellschafter die betreffende wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne von Artikel 4 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie selbständig ausübt, sondern kann sich allenfalls auf die Qualifizierung der wirtschaftlichen Tätigkeit im Sinne dieses Artikels als solche auswirken. Insoweit geht allerdings, wie das vorlegende Gericht ausgeführt hat, aus Randnummer 22 des Urteils Enkler hervor, daß die Vermietung eines körperlichen Gegenstands eine Nutzung dieses Gegenstands darstellt, die als wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne von Artikel 4 Absatz 2 der Sechsten Richtlinie zu beurteilen ist, wenn sie zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen ausgeübt wird.

20 Zwar können nach Artikel 4 Absatz 4 Unterabsatz 2 der Sechsten Richtlinie die Mitgliedstaaten vorbehaltlich der Konsultation nach Artikel 29 im Inland ansässige Personen, die zwar rechtlich unabhängig, aber durch gegenseitige finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Beziehungen eng miteinander verbunden sind, zusammen als einen Steuerpflichtigen behandeln.

21 Jedoch ist, wie der Generalanwalt in Randnummer 22 seiner Schlußanträge ausgeführt hat, diese Bestimmung im vorliegenden Fall nicht zu prüfen, da die niederländische Verwaltung im Ausgangsverfahren nicht darauf abgestellt hat, daß nur ein Steuerpflichtiger im Sinne dieser Bestimmung vorliege.

22 Auf die Frage ist daher zu antworten, daß, wenn die einzige wirtschaftliche Tätigkeit einer Person im Sinne des Artikels 4 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie darin besteht, einen körperlichen Gegenstand an eine Gesellschaft wie eine niederländische Gesellschaft bürgerlichen Rechts zu vermieten, deren Gesellschafter sie ist, diese Vermietung als im Sinne dieser Bestimmung selbständig ausgeübt anzusehen ist.

Kosten

23 Die Auslagen der niederländischen und der deutschen Regierung sowie der Kommission, die vor dem Gerichtshof Erklärungen abgegeben haben, sind nicht erstattungsfähig. 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.

Aus diesen Gründen

hat

DER GERICHTSHOF (Sechste Kammer)

auf die ihm vom Hoge Raad der Nederlanden mit Urteil 12. November 1997 vorgelegte Frage für Recht erkannt:

Besteht die einzige wirtschaftliche Tätigkeit einer Person im Sinne des Artikels 4 Absatz 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 darin, einen körperlichen Gegenstand an eine Gesellschaft wie eine niederländische Gesellschaft bürgerlichen Rechts zu vermieten, deren Gesellschafter sie ist, so ist diese Vermietung als im Sinne dieser Bestimmung selbständig ausgeübt anzusehen.

Kapteyn Hirsch Ragnemalm

Verkündet in öffentlicher Sitzung in Luxemburg am 27. Januar 2000.

Der Kanzler

R. Grass

Der Präsident der Sechsten Kammer

J. C. Moitinho de Almeida