URTEIL DES GERICHTSHOFES (Fünfte Kammer)

4. Oktober 2001 *

In der Rechtssache C-326/99

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

Stichting „Goed Wonen"

gegen

Staatssecretaris van Financiën

vorgelegtes Ersuchen um Vorabentscheidung über die Auslegung der Artikel 5 Absatz 3 sowie 13 Teil B Buchstabe b und Teil C Buchstabe a 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 (Fünfte Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten A. La Pergola (Berichterstatter) sowie der Richter M. Wathelet, D. A. O. Edward, P. Jann und C. W. A. Timmermans,

Generalanwalt: F. G. Jacobs
Kanzler: D. Louterman-Hubeau, Abteilungsleiterin

unter Berücksichtigung der schriftlichen Erklärungen

— der niederländischen Regierung, vertreten durch A. Fierstra als Bevollmächtigten,

— der Kommission der Europäischen Gemeinschaften, vertreten durch E. Traversa und H. M. H. Speyart als Bevollmächtigte,

aufgrund des Sitzungsberichts,

nach Anhörung der mündlichen Ausführungen der Stichting „Goed Wonen", vertreten durch G. Vos, Gemachtigde, der niederländischen Regierung, vertreten durch J. S. van den Oosterkamp als Bevollmächtigten, der deutschen Regierung,

vertreten durch W.-D. Plessing als Bevollmächtigten, und der Kommission, vertreten durch H. M. H. Speyart, in der Sitzung vom 7. Dezember 2000,

nach Anhörung der Schlussanträge des Generalanwalts in der Sitzung vom 22. Februar 2001,

folgendes

Urteil

1 Der Hoge Raad der Nederlanden hat mit Urteil vom 24. August 1999, beim Gerichtshof eingegangen am 31. August 1999, gemäß Artikel 234 EG zwei Fragen nach der Auslegung der Artikel 5 Absatz 3 sowie 13 Teil B Buchstabe b und Teil C Buchstabe a 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 Fragen stellen sich in einem Rechtsstreit zwischen der Stichting „Goed Wonen", einer Stiftung niederländischen Rechts, und dem Staatssecretaris van Financiën über einen Nacherhebungsbescheid des Inspecteur van de belastingsdienst (im Folgenden: Inspecteur) betreffend die von dieser Stiftung für den Zeitraum 1. April bis 30. Juni 1995 erklärte Mehrwertsteuer.

Rechtlicher Rahmen

Gemeinschaftsregelung

3 Der Anwendungsbereich der Sechsten Richtlinie wird in deren Artikel 2 wie folgt definiert:

„Der Mehrwertsteuer unterliegen:

1. Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Inland gegen Entgelt ausführt;

2. die Einfuhr von Gegenständen."

4 Artikel 5, „Lieferung von Gegenständen", in Abschnitt V, „Steuerbarer Umsatz", der Sechsten Richtlinie bestimmt:

„(1) Als Lieferung eines Gegenstands gilt die Übertragung der Befähigung, wie ein Eigentümer über einen körperlichen Gegenstand zu verfügen.

...

(3) Die Mitgliedstaaten können als körperlichen Gegenstand behandeln:

...

b) dingliche Rechte, die ihrem Inhaber ein Nutzungsrecht an Grundstücken geben;

..."

5 Artikel 6 der Sechsten Richtlinie, der ebenfalls in deren Abschnitt V steht und die Überschrift „Dienstleistungen" trägt, sieht vor:

„(1)Als Dienstleistung gilt jede Leistung, die keine Lieferung eines Gegenstands im Sinne des Artikels 5 ist.

..."

6 Artikel 13, „Steuerbefreiungen im Inland", in Abschnitt X, „Steuerbefreiungen", der Sechsten Richtlinie enthält folgende Bestimmungen, die für die vorliegende Rechtssache gleichfalls einschlägig sind:

„...

B. *Sonstige Steuerbefreiungen*

Unbeschadet sonstiger Gemeinschaftsvorschriften befreien die Mitgliedstaaten unter den Bedingungen, die sie zur Gewährleistung einer korrekten und einfachen Anwendung der nachstehenden Befreiungen sowie zur Verhütung von Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und etwaigen Missbräuchen festsetzen, von der Steuer:

...

b) die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken mit Ausnahme

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,

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 vorgesehen;

...

C. *Optionen*

Die Mitgliedstaaten können ihren Steuerpflichtigen das Recht einräumen, für eine Besteuerung zu optieren:

a) bei der Vermietung und Verpachtung von Grundstücken;

...

Die Mitgliedstaaten können den Umfang des Optionsrechts einschränken; sie bestimmen die Modalitäten seiner Ausübung."

7 Artikel 17 der Sechsten Richtlinie, „Entstehung und Umfang des Rechts auf Vorsteuerabzug", bestimmt in Absatz 2 Buchstabe a:

„Soweit die Gegenstände und Dienstleistungen für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden, ist der Steuerpflichtige befugt, von der von ihm geschuldeten Steuer folgende Beträge abzuziehen:

a) die geschuldete oder entrichtete Mehrwertsteuer für Gegenstände und Dienstleistungen, die ihm von einem anderen Steuerpflichtigen geliefert wurden oder geliefert werden bzw. erbracht wurden oder erbracht werden."

8 Artikel 27 in Abschnitt XV, „Vereinfachungsmaßnahmen", der Sechsten Richtlinie sieht vor:

„(1) Der Rat kann auf Vorschlag der Kommission einstimmig jeden Mitgliedstaat ermächtigen, von dieser Richtlinie abweichende Sondermaßnahmen einzuführen, um die Steuererhebung zu vereinfachen oder Steuerhinterziehungen oder -umgehungen zu verhüten. Die Maßnahmen zur Vereinfachung der Steuererhebung dürfen den Betrag der im Stadium des Endverbrauchs fälligen Steuer nur in unerheblichem Masse beeinflussen.

(2) Der Mitgliedstaat, der die in Absatz 1 bezeichneten Maßnahmen einführen möchte, befasst die Kommission damit und übermittelt ihr alle zur Beurteilung zweckdienlichen Angaben.

(3) Die Kommission macht den anderen Mitgliedstaaten hiervon innerhalb eines Monats Mitteilung.

(4) Der Beschluss des Rates gilt als gefasst, wenn innerhalb von zwei Monaten nach der Mitteilung nach Absatz 3 weder die Kommission noch ein Mitgliedstaat beantragt hat, die Angelegenheit im Rat zu erörtern.

...“

Nationale Regelung

9 Artikel 3 der Wet houdende vervanging van de bestaande omzetbelasting door een omzetbelasting volgens het stelsel van heffing over de toegevoegde waarde (Gesetz über die Ersetzung der bestehenden Umsatzsteuer durch eine Umsatzsteuer nach dem Mehrwertsteuersystem; *Staatsblad* 1968, S. 329) vom 28. Juni 1968 in der Fassung der Wet ter bestrijding van constructies met betrekking tot onroerende zaken (Gesetz zur Bekämpfung von steuerlichen Konstruktionen im Zusammenhang mit Grundstücken, *Staatsblad* 1995, S. 659) vom 18. Dezember 1995 (im Folgenden: Mehrwertsteuergesetz), der rückwirkend zum 31. März 1995 in Kraft trat, bezweckt die Umsetzung von Artikel 5 Absatz 3 Buchstabe b der Sechsten Richtlinie. Artikel 3 Absatz 2 Unterabsatz 1 des Mehrwertsteuergesetzes bestimmt:

„Als Lieferung von Gegenständen gilt auch die Begründung, die Übertragung und die Änderung von Rechten an Gegenständen mit Ausnahme von Hypotheken und Reallasten, der Verzicht auf solche Rechte und die Kündigung solcher Rechte, es sei denn, die Vergütung zuzüglich der Umsatzsteuer ergibt einen Betrag, der geringer ist als der Wert, den diese Rechte im Wirtschaftsverkehr haben. Der Wert im Wirtschaftsverkehr entspricht mindestens dem Gestehungspreis — einschließlich Umsatzsteuer — des Grundstücks, auf das sich das Recht bezieht, wie dieses durch Begründung durch einen unabhängigen Dritten zum Zeitpunkt der Handlung entstanden wäre.“

10 Artikel 11 Absatz 1 Buchstabe b Nummer 5 des Mehrwertsteuergesetzes bezweckt die Umsetzung von Artikel 13 Teil B Buchstabe b und Teil C Buchstabe a der Sechsten Richtlinie. Er sieht vor:

„Unter durch Verordnung festzulegenden Voraussetzungen sind von der Steuer befreit:

...

b) die Vermietung (einschließlich Verpachtung) von Grundstücken außer

...

5. der Vermietung anderer Grundstücke als zu Wohnzwecken genutzter Gebäude und Gebäudeteile an Personen, die die Grundstücke zu Zwecken nutzen, für die ein Recht auf vollen oder nahezu vollen Abzug der Steuer nach Artikel 15 besteht, sofern der Vermieter und der Mieter gemeinsam beim Inspecteur einen entsprechenden Antrag gestellt haben und darüber hinaus durch ministerielle Regelung aufzustellende Voraussetzungen erfüllen; unter Vermietung von Grundstücken ist auch jede andere Form der Überlassung von Grundstücken zum Zweck der Nutzung als die Lieferung zu verstehen."

11 In der Begründung des Gesetzentwurfs, der zum Gesetz vom 18. Dezember 1995 geführt hat, heißt es hierzu:

„Von den umsatzsteuerrechtlichen Vorschriften wird in Bezug auf Grundstücke in stark zunehmendem Maße in einer vom Gesetzgeber nicht beabsichtigten Weise Gebrauch gemacht. Der Umsatzsteuer nicht unterliegende Unternehmer, wie Krankenhäuser, Banken und Versicherungsgesellschaften, sowie Nichtunternehmer, wie Gemeinden, machen — zumeist mit Hilfe einer speziell aus diesem Anlass gegründeten Stiftung oder Gesellschaft — von der so genannten Optionsregelung für steuerpflichtige Vermietungen oder von den Regelungen über die steuerpflichtige Lieferung von Grundstücken Gebrauch (gemeint ist hier die innerstaatliche Auswirkung der Wahlmöglichkeiten des Artikels 13 Teil C der Sechsten Richtlinie). Hierdurch erreichen sie, dass Grundstücke mit einer — in bestimmten Fällen erheblich — niedrigeren Abgabe belastet werden als vom Gesetzgeber gewollt.

Nach der Richtlinie können bestimmte Rechte an Grundstücken als Gegenstände angesehen werden (Artikel 5 Absatz 3). Eine dahin gehende Verpflichtung besteht nicht. Grundsätzlich sieht die Richtlinie daher u. a. die Begründung und Übertragung des Rechts als Dienstleistung an. Zur Bekämpfung [uneigentlicher steuerlicher Konstruktionen in Bezug auf Grundstücke] bedarf es somit einer Steuerbefreiung der Dienstleistungen, so dass der Mehrwertsteuervorteil entfällt. Soweit hier von Bedeutung, spricht die Richtlinie in Artikel 13 Teil B Buchstabe b von einer Steuerbefreiung für ‚Vermietung und Verpachtung', ohne dass dabei ein Bezug auf die entsprechenden zivilrechtlichen Begriffe der Mitgliedstaaten hergestellt wird. Vor allem weil die beschränkten Rechte [wie u. a. Nießbrauch und Erbpacht], um die es hier geht, ihrem Wesen nach große Ähnlichkeit mit der Vermietung und Verpachtung aufweisen, entspricht eine Analogie zur Vermietung, wie [in Artikel 11 Absatz 1 Buchstabe b Unterabsatz 2 des Mehrwertsteuergesetzes] vorgeschlagen wird, der Systematik der Richtlinie. Die Mitgliedstaaten können den in der Richtlinie verwendeten Begriff ‚Vermietung' frei definieren und vom innerstaatlichen zivilrechtlichen Vermietungsbegriff abweichen, da die Richtlinie nicht auf diesen verweist."

Ausgangsrechtsstreit und Vorlagefragen

12 Die Stichting „Goed Wonen", die Kassationsbeschwerdeführerin des Ausgangsverfahrens, ist Rechtsnachfolgerin der Woningbouwvereniging „Goed Wonen" (im Folgenden: Wohnungsbauvereinigung GW).

13 Im zweiten Quartal des Jahres 1995 wurden der Wohnungsbauvereinigung drei neue Wohngebäude mit Mietwohnungen geliefert.

14 Mit notariellen Urkunden vom 28. April 1995 gründete die Wohnungsbauvereinigung die Stiftung „De Goede Woning" (im Folgenden: Stiftung GW) und bestellte ihr den Nießbrauch an den Neubauwohnungen für die Dauer von zehn Jahren gegen ein Entgelt, das niedriger als der Gestehungspreis dieser Wohnungen war. Die Stiftung GW als Nießbraucherin bevollmächtigte die Wohnungsbauvereinigung GW, die Wohnungen zu verwalten, größere und kleinere Instandsetzungsarbeiten auszuführen oder ausführen zu lassen, die Mieten zu vereinnahmen und zu verwalten, die Mieteinnahmen zu quittieren, Mietverträge über die Wohnungen abzuschließen, zu ändern und zu kündigen, Mieterhöhungen in Rechnung zu stellen und alle von der Wohnungsbauvereinigung GW für zweckmäßig gehaltenen Rechtshandlungen in Bezug auf diese Verwaltung vorzunehmen.

15 In ihrer Steuererklärung für den Zeitraum 1. April bis 30. Juni 1995 gab die Wohnungsbauvereinigung GW zum einen die Mehrwertsteuer in Höhe von 645 067 NLG an, die sie der Stiftung GW für die Bestellung des Nießbrauchs in Rechnung gestellt hatte, zum anderen den ihr für den Bau der Wohnungen in Rechnung gestellten Mehrwertsteuerbetrag von 1 285 059 NLG, den sie als Vorsteuer abzog. Aufgrund dieser Steuererklärung wurde der Wohnungsbauvereinigung GW ein Betrag von 639 992 NLG erstattet.

16 In der Folge erließ der Inspecteur einen Nacherhebungsbescheid über den von der Wohnungsbauvereinigung GW in Abzug gebrachten Betrag. Dieser Bescheid wurde durch Bescheid vom 12. Dezember 1996 bestätigt, den die Wohnungsbauvereinigung GW vor dem Gerechtshof Arnheim anfocht. Mit Bescheid vom 14. Februar 1997 setzte der Inspecteur jedoch den in seinem Nacherhebungsbescheid festgesetzten Betrag auf 639 992 NLG herab, der dem Betrag entsprach, den die Steuerverwaltung der Wohnungsbauvereinigung GW auf der Grundlage ihrer Steuererklärung erstattet hatte.

17 Mit Wirkung vom 21. August 1997 wurde die Wohnungsbauvereinigung GW in eine Stiftung, die Stichting „Goed Wonen", umgewandelt.

18 Mit Urteil vom 20. Mai 1998 erhielt der Gerechtshof Arnheim den Nacherhebungsbescheid mit dem vom Inspecteur zwischenzeitlich herabgesetzten Betrag aufrecht. Gegen dieses Urteil legte die Stichting „Goed Wonen" beim vorlegenden Gericht Kassationsbeschwerde ein.

19 Wie der Hoge Raad der Nederlanden darlegt, vertrat der Gerechtshof Arnheim die Ansicht, indem die Wohnungsbauvereinigung GW die Stiftung GW gegründet und ihr den Nießbrauch an den Wohnungen bestellt habe, habe sie keine andere Situation als die geschaffen, in der sie die neuen Wohnungen selbst vermietet hätte. Die Stiftung GW sei angesichts ihrer stark beschränkten Handlungsfreiheit und wegen der uneingeschränkten Machtstellung der Wohnungsbauvereinigung GW, wie sie in der mit der Bestellung des Nießbrauchs erteilten Vollmacht zum Ausdruck komme, sowie wegen der gegenseitigen administrativen Verwobenheit der beiden juristischen Personen der Wohnungsbauvereinigung GW gleichzusetzen. Daher könne die Bestellung des Nießbrauchs keinen mehrwertsteuerpflichtigen Umsatz darstellen.

20 Der Gerechtshof vertrat außerdem die Auffassung, selbst wenn die Stiftung GW nicht der Wohnungsbauvereinigung GW gleichgesetzt werden könne, sei der Nacherhebungsbescheid doch aus folgenden Gründen aufrechtzuerhalten:

— Die Begründung eines beschränkten Rechts wie die Bestellung des Nießbrauchs stelle keine Lieferung von Gegenständen im Sinne von Artikel 3 Absatz 1 Buchstabe e des Mehrwertsteuergesetzes oder von Artikel 5 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie dar, da sich dieser Begriff nur auf die Übertragung des Rechts, wie ein Eigentümer über einen Gegenstand zu verfügen, erstrecke.

— Nach der Sechsten Richtlinie sei es nicht unzulässig, dass die Begründung eines beschränkten dinglichen Rechts nur unter der Voraussetzung des Artikels 3 Absatz 2 Unterabsatz 1 des Mehrwertsteuergesetzes als Lieferung eines Gegenstands angesehen werde.

— Die Bestellung des Nießbrauchs unter den Umständen des Ausgangsverfahrens sei als „Vermietung" im Sinne von Artikel 13 Teil B Buchstabe b der Sechsten Richtlinie anzusehen, so dass die in dieser Bestimmung vorgesehene Steuerbefreiung anwendbar sei.

21 Das vorlegende Gericht meint, soweit der erste von der Stichting „Goed Wonen" angeführte Beschwerdegrund gegen die Auffassung des Gerechtshof Arnheim gerichtet sei, dass sie der Stiftung GW gleichzusetzen sei, sei er begründet. Es stehe nämlich fest, dass die im Ausgangsverfahren vorgenommenen Rechtshandlungen zur Schaffung einer neuen juristischen Person durch die Wohnungsbauvereinigung GW geführt hätten, die sich von dieser unterscheide.

22 Zur Beantwortung der Frage, ob der nationale Gesetzgeber Artikel 5 Absatz 3 Buchstabe b der Sechsten Richtlinie so umsetzen durfte, dass dingliche Rechte, die ihrem Inhaber ein Nutzungsrecht an Grundstücken geben, je nach der Höhe des Entgelts für die Übertragung dieser Rechte als körperliche Gegenstände angesehen werden können, bezieht sich das vorlegende Gericht auf die im Urteil vom 8. Februar 1990 in der Rechtssache C-320/88 (SAFE, Slg. 1990, I-285, Randnrn. 8 f.) aufgestellten Grundsätze. In diesem Urteil habe der Gerichtshof die Entscheidung, die Übertragung der Befähigung, wie ein Eigentümer über einen körperlichen Gegenstand zu verfügen, als „Lieferung eines Gegenstands" anzusehen, auch wenn ein Übergang des Eigentums am Gegenstand nicht stattgefunden habe, mit der Notwendigkeit begründet, das gemeinsame Mehrwertsteuersystem auf eine einheitliche Definition der steuerbaren Umsätze zu gründen.

23 Weiter stellt das vorlegende Gericht fest, da die Sechste Richtlinie die Begriffe „Vermietung" und „Verpachtung" nicht definiere, werfe das Ausgangsverfahren die Frage auf, ob der Rat in Artikel 13 Teil B Buchstabe b der Sechsten Richtlinie nicht die Bedeutung dieser Begriffe auf diejenige habe beschränken wollen, die sie im Zivilrecht des betreffenden Mitgliedstaats hätten.

24 Da der Hoge Raad der Nederlanden unter diesen Umständen für die Entscheidung des Rechtsstreits eine Auslegung der Sechsten Richtlinie für erforderlich hält, hat er das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof die folgenden beiden Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

1. Ist Artikel 5 Absatz 3 der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen, dass es dem nationalen Gesetzgeber freisteht, dingliche Rechte, die ihrem Inhaber ein Nutzungsrecht an Grundstücken geben, nur dann als körperliche Gegenstände zu behandeln, wenn das Entgelt, das für die Begründung, die Übertragung oder die Änderung dieser Rechte, den Verzicht auf sie oder ihre Kündigung vereinbart war, mindestens dem wirtschaftlichen Wert des betreffenden Grundstücks entspricht?

2. Ist Artikel 13 Teil B Buchstabe b und Teil C Buchstabe a der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen, dass es dem nationalen Gesetzgeber freisteht, unter den Begriffen „Vermietung und Verpachtung" neben der Vermietung und Verpachtung im zivilrechtlichen Sinn auch jede andere Form der Überlassung von Grundstücken zum Zweck der Nutzung als die Lieferung zu verstehen?

Vorbemerkung

25 Diese Fragen stellen sich in einem Rechtsstreit, der anlässlich eines Rechtsgeschäfts entstanden ist, durch das der Eigentümer eines unbeweglichen körperlichen Gegenstands — eines in mehrere Wohnungen unterteilten Wohnhauses — einer juristischen Person auf bestimmte Zeit gegen Entgelt das Recht eingeräumt hat, das Wohnhaus so in Besitz zu nehmen, als wäre sie der Eigentümer, und jede andere Person von diesem Recht auszuschließen. Es ist unstreitig, dass die Vergütung für die Übertragung des Rechts, um das es im Ausgangsverfahren geht, niedriger war als der Gestehungspreis des betreffenden Wohnhauses.

Zur ersten Frage

26 Mit seiner ersten Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob Artikel 5 Absatz 3 Buchstabe b der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen ist, dass er einer nationalen Rechtsvorschrift wie Artikel 3 Absatz 2 des Mehrwertsteuergesetzes entgegensteht, wonach die Begründung, die Übertragung oder die Änderung dinglicher Rechte an Grundstücken, der Verzicht auf sie oder ihre Kündigung nur dann als „Lieferung von Gegenständen" eingestuft werden kann, wenn der als Entgelt für diese Umsätze gezahlte Betrag zuzüglich des Betrages der Mehrwertsteuer mindestens dem wirtschaftlichen Wert des Grundstücks entspricht, auf das sich diese Rechte beziehen.

27 Die Stichting „Goed Wonen" vertritt die Ansicht, die Bestellung des Nießbrauchs an die Stiftung GW sei eine mehrwertsteuerpflichtige Lieferung von Gegenständen gewesen, da die Stiftung GW die Befähigung erlangt habe, wie ein Eigentümer über die fraglichen Wohnungen zu verfügen.

28 Außerdem sei Artikel 3 Absatz 2 des Mehrwertsteuergesetzes mit Artikel 5 Absatz 3 der Sechsten Richtlinie unvereinbar. Diese Bestimmung ermächtige die Mitgliedstaaten lediglich, unter den in ihrem nationalen Recht bekannten dinglichen Rechten diejenigen auszuwählen, die einem körperlichen Gegenstand gleichzustellen seien. Dagegen seien die Mitgliedstaaten nach dieser Bestimmung nicht befugt, eine Unterscheidung nach dem Betrag zu treffen, der für einen auf diese Rechte bezogenen Umsatz gezahlt worden sei.

29 Nach Ansicht der Stichting „Goed Wonen" hätte das vom Königreich der Niederlande herangezogene Kriterium zur Folge, dass ein und dasselbe dingliche Recht je nach der Höhe des gezahlten Betrages in bestimmten Fällen als körperlicher Gegenstand anzusehen sei, in anderen Fällen aber nicht. Außerdem sei der gezahlte Preis, der das Entgelt für die Bestellung eines Nießbrauchs auf bestimmte Zeit darstelle, zwangsläufig niedriger als der wirtschaftliche Wert des betreffenden Grundstücks.

30 Vor einer Änderung des Artikels 3 Absatz 2 des Mehrwertsteuergesetzes hätte das Königreich der Niederlande die in Artikel 27 der Sechsten Richtlinie vorgesehene Ermächtigung einholen müssen. Die Niederlande hätten jedoch zum Zeitpunkt des Erlasses der Bestimmungen zur Änderung der genannten nationalen Rechtsvorschrift durch den Gesetzgeber nicht über eine solche Ermächtigung verfügt. Die Entscheidung 96/432/EG des Rates vom 8. Juli 1996 zur Ermächtigung der Niederlande, eine von Artikel 11 der Richtlinie 77/388 abweichende Maßnahme anzuwenden (ABl. L 179, S. 51), sei nämlich zu spät gekommen, sie habe eine Abweichung von einer anderen Bestimmung der Sechsten Richtlinie betroffen, und jedenfalls hätten die Niederlande nie Gebrauch von ihr gemacht.

31 Die niederländische Regierung und die Kommission tragen vor, aufgrund der im Ausgangsverfahren angewandten steuerlichen Konstruktion sei der von der Wohnungsbauvereinigung GW und der Stiftung GW insgesamt gezahlte Mehrwertsteuerbetrag viel niedriger gewesen als der, den die Wohnungsbauvereinigung GW hätte zahlen müssen, wenn sie selbst als Vermieter der Wohnungen aufgetreten wäre. Da die meisten Mieter wahrscheinlich der Mehrwertsteuer nicht unterliegende Privatleute gewesen seien, hätte die Wohnungsbauvereinigung GW in diesem Fall nicht mit diesen zusammen einen gemeinsamen Besteuerungsantrag aufgrund des Wahlrechts nach Artikel 11 Absatz 1 Buchstabe b Nummer 5 des Mehrwertsteuergesetzes stellen können. Demnach wäre die Steuerbefreiung für die Vermietung von Grundstücken anwendbar gewesen, und die Wohnungsbauvereinigung GW hätte nicht die beim Erwerb der Wohnungen gezahlte Mehrwertsteuer als Vorsteuer abziehen können.

32 Daher falle die dem Ausgangsverfahrens zugrunde liegende Situation in die Kategorie der steuerlichen Konstruktionen, mit denen bezweckt werde, die Mehrwertsteuer im Fall der Übertragung von Grundstücken künstlich zu mindern; solche Konstruktionen habe der niederländische Gesetzgeber aber mit der 1995 eingeführten Änderung des Mehrwertsteuergesetzes gerade verhindern wollen.

33 Hierzu ist zunächst festzustellen, dass die Mitgliedstaaten nach Artikel 5 Absätze 1 und 3 der Sechsten Richtlinie nur die Übertragung dinglicher Rechte, die ihrem Inhaber ein Nutzungsrecht an Grundstücken geben, als einer „Lieferung" zugängliche körperliche Gegenstände behandeln können. Der Gerichtshof hat jedoch im Urteil vom 4. Dezember 1990 in der Rechtssache C-186/89 (Van Tiem, Slg. 1990, I-4363) für Recht erkannt, dass, sofern ein Mitgliedstaat von dieser Möglichkeit Gebrauch gemacht hat, der in Artikel 5 Absatz 1 enthaltene Begriff „Übertragung" dahin auszulegen ist, dass er auch die Begründung eines der in Artikel 5 Absatz 3 Buchstabe b genannten dinglichen Rechte umfasst.

34 Außerdem können die Mitgliedstaaten, wie die niederländische Regierung und die Kommission zu Recht hervorheben, von der ihnen in Artikel 5 Absatz 3 der Sechsten Richtlinie eingeräumten Wahlmöglichkeit freien Gebrauch machen, und zwar auch in der Weise, dass sie bestimmte Voraussetzungen festlegen, sofern diese die Natur der Wahlmöglichkeit nicht grundlegend verändern; denn keine

Bestimmung der Sechsten Richtlinie beschränkt in irgendeiner Weise das insoweit bestehende Ermessen der Mitgliedstaaten. Wenn Artikel 5 Absatz 3 der Sechsten Richtlinie es also zulässt, alle genannten Rechte oder auch nur eines oder einige von ihnen körperlichen Gegenständen gleichzustellen, so erlaubt er es auch, diese Gleichstellung auf solche Rechte zu beschränken, die bestimmte, von dem betreffenden Mitgliedstaat festgelegte Voraussetzungen erfüllen.

35 Die in Artikel 3 Absatz 2 des Mehrwertsteuergesetzes genannte Bedingung, dass die für die Begründung der in dieser Bestimmung genannten Rechte vereinbarte Vergütung zuzüglich der Umsatzsteuer mindestens dem Gestehungspreis für das betreffende Grundstück entsprechen muss, dient ungeachtet des Umstands, dass diese Bedingung in der Praxis selten erfüllt sein wird, dem mit der Sechsten Richtlinie verfolgten Ziel, eine realistische, korrekte Erhebung der Mehrwertsteuer zu gewährleisten.

36 Eine solche Bedingung verstößt daher nicht gegen Artikel 5 Absatz 3 der Sechsten Richtlinie.

37 Unter diesen Umständen ist das Vorbringen der Stichting „Goed Wonen" nicht zu prüfen, dass die 1995 erfolgte Änderung des Mehrwertsteuergesetzes eine abweichende Sondermaßnahme im Sinne von Artikel 27 der Sechsten Richtlinie dargestellt habe, für die eine Ermächtigung des Rates erforderlich gewesen sei.

38 Demgemäß ist auf die erste Frage zu antworten, dass Artikel 5 Absatz 3 Buchstabe b der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen ist, dass er einer nationalen Rechtsvorschrift wie Artikel 3 Absatz 2 des Mehrwertsteuergesetzes nicht entgegensteht, wonach die Begründung, die Übertragung oder die Änderung dinglicher Rechte an Grundstücken, der Verzicht auf sie oder ihre Kündigung nur dann als „Lieferung von Gegenständen" eingestuft werden kann, wenn der als Entgelt für diese Umsätze gezahlte Betrag zuzüglich des Betrages der Mehrwertsteuer mindestens dem wirtschaftlichen Wert des Grundstücks entspricht, auf das sich diese Rechte beziehen.

Zur zweiten Frage

39 Mit seiner zweiten Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob Artikel 13 Teil B Buchstabe b und Teil C Buchstabe a der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen ist, dass er einer nationalen Rechtsvorschrift wie Artikel 11 Absatz 1 Buchstabe b Nummer 5 des Mehrwertsteuergesetzes entgegensteht, die es bei der Anwendung der Mehrwertsteuerbefreiung zulässt, dass die befristete Bestellung des Nießbrauchs an Grundstücken der Vermietung oder Verpachtung dieser Grundstücke gleichgestellt wird.

40 Nach Ansicht der Stichting „Goed Wonen" und der Kommission fällt die Bestellung dinglicher Rechte, durch die ein Grundstück in anderer Weise als durch Lieferung überlassen wird, nicht unter die Begriffe „Vermietung" und „Verpachtung". Infolgedessen verstoße die im Mehrwertsteuergesetz für den Fall der Bestellung des Nießbrauchs vorgesehene Steuerbefreiung gegen die Sechste Richtlinie.

41 Die Befreiungsvorschriften der Sechsten Richtlinie, die eine Unterbrechung der sich aus Artikel 17 der Sechsten Richtlinie ergebenden Kette von Abzügen zwischen Steuerpflichtigen ermöglichten und damit wegen des Wegfalls der Möglichkeit des Vorsteuerabzugs zu einer steuerlichen Belastung führen könnten, seien eng auszulegen.

42 Die Kommission verweist insbesondere auf die erheblichen Unterschiede zwischen den Begriffen „Vermietung" und „Verpachtung" einerseits und dem Begriff „Nießbrauch" andererseits in den aus dem römischen Recht hervorgegangenen Zivilrechtsordnungen, wie sie in den meisten Mitgliedstaaten bestünden. Zunächst erhalte der Nießbraucher neben dem Recht auf Nutzung des betreffenden Gegenstands auch das Recht zur Fruchtziehung. Sodann sei der Nießbrauch an einem Grundstück ein dingliches Recht, während die Vermietung und die Verpachtung persönliche Rechte seien. Zudem erlösche der Nießbrauch beim Tod des Nießbrauchers von Rechts wegen, während ein Mietvertrag grundsätzlich mit den Erben des Mieters fortgesetzt werde. Anders als der Nießbrauch schließlich diene der Mietvertrag im Allgemeinen dazu, die Mietsache dem Mieter zum

Zweck des Wohnens zu überlassen. Daher sei die Untervermietung des Gegenstands durch den Mieter, wenn sie nicht ausnahmsweise vom Eigentümer gestattet worden sei, grundsätzlich ausgeschlossen, während der Nießbraucher zur umfassenden Nutzung des fraglichen Gegenstands berechtigt sei, wobei eine solche Nutzung auch das Recht zur Vermietung umfasse. Außerdem könne nur der Nießbrauch unentgeltlich bestellt werden.

43 Im Übrigen hätte der Gemeinschaftsgeber, wenn er die Begründung dinglicher Rechte, die ihrem Inhaber ein Nutzungsrecht an den Grundstücken gäben, von der Mehrwertsteuerpflicht hätte befreien wollen, solche Rechte ausdrücklich nennen müssen, wie er es in Artikel 4 Absatz 2 oder Artikel 5 Absatz 3 Buchstabe b der Sechsten Richtlinie getan habe, anstatt sich auf die Nennung von Vermietung und Verpachtung in Artikel 13 der Sechsten Richtlinie zu beschränken.

44 Zur Prüfung der Stichhaltigkeit dieser Argumentation ist zunächst festzustellen, dass die Sechste Richtlinie die Begriffe „Vermietung" und „Verpachtung" nicht definiert und auch nicht auf ihre jeweilige Definition in den Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten verweist, wie sie es z. B. bei dem Begriff „Baugrundstücke" getan hat (vgl. Artikel 4 Absatz 3 Buchstabe b der Sechsten Richtlinie, wonach „[a]ls Baugrundstücke... erschlossene oder unerschlossene Grundstücke entsprechend den Begriffsbestimmungen der Mitgliedstaaten [gelten]").

45 Wie sich bereits aus dem Wortlaut ihres Artikels 13 Teil B Buchstabe b und Teil C ergibt, räumt die Sechste Richtlinie den Mitgliedstaaten hinsichtlich der Frage, ob die betreffenden Umsätze von der Steuer zu befreien oder zu besteuern sind, ein weites Ermessen ein (vgl. Urteil vom 3. Februar 2000 in der Rechtssache C-12/98, Amengual Far, Slg. 2000, I-527, Randnr. 13).

46 Nach ständiger Rechtsprechung sind die in der Sechsten Richtlinie, insbesondere ihrem Artikel 13, vorgesehenen Steuerbefreiungen eng auszulegen, da sie Ausnahmen von dem allgemeinen Grundsatz des Artikels 2 der Richtlinie darstellen,

dass jede Dienstleistung, die ein Steuerpflichtiger gegen Entgelt erbringt, der Umsatzsteuer unterliegt (namentlich zur Steuerbefreiung für die Vermietung und die Verpachtung von Grundstücken vgl. Urteile vom 12. September 2000 in der Rechtssache C-358/97, Kommission/Irland, Slg. 2000, I-6301, Randnr. 55, und vom 18. Januar 2001 in der Rechtssache C-150/99, Stockholm Lindöpark, Slg. 2001, I-493, Randnr. 25).

47 Schließlich hat der Rat nach der elften Begründungserwägung der Sechsten Richtlinie mit der Aufstellung der gemeinsamen Liste der Steuerbefreiungen bezweckt, die eigenen Mittel in allen Mitgliedstaaten gleichmäßig zu erheben. Folglich müssen die in Artikel 13 Teil B der Sechsten Richtlinie vorgesehenen Steuerbefreiungen, auch wenn diese Bestimmung auf die von den Mitgliedstaaten festgelegten Befreiungstatbestände verweist, eigenständigen Begriffen des Gemeinschaftsrechts entsprechen, damit die Bemessungsgrundlage für die Mehrwertsteuer einheitlich nach Gemeinschaftsregeln festgelegt werden kann (vgl. Urteile Kommission/Irland, Randnr. 51, und vom 8. März 2001 in der Rechtssache C-240/99, Försäkringsaktiebolaget Skandia, Slg. 2001, I-1951, Randnr. 23).

48 Insoweit ist das Vorbringen der Stichting „Goed Wonen" und der Kommission zurückzuweisen, wonach sich die gemeinschaftsrechtliche Definition der Begriffe „Vermietung" und „Verpachtung" auf die Ähnlichkeiten gründen müsse, die zwischen den entsprechenden Rechtsbegriffen des Zivilrechts der vom römischen Recht am meisten beeinflussten Mitgliedstaaten bestünden.

49 Ein solcher Lösungsansatz würde nämlich, wie der Generalanwalt in den Nummern 71 bis 75 seiner Schlussanträge festgestellt hat, dazu führen, dass die erheblichen Unterschiede außer Acht gelassen würden, die zwischen den Rechtsordnungen der Mitgliedstaaten in Bezug auf dingliche Rechte bestehen, die ihrem Inhaber ein Nutzungsrecht an Grundstücken geben. Im Übrigen hat der Gerichtshof bereits festgestellt, dass der Ausdruck „Vermietung und Verpachtung" in Artikel 13 Teil B Buchstabe b der Sechsten Richtlinie weiter ist als die entsprechenden Begriffe der einzelnen nationalen Rechte (vgl. Urteil Kommission/Irland, Randnr. 54).

50 Daher ist im Hinblick auf eine zweckdienliche Beantwortung der zweiten Frage, wie sie in Randnummer 39 dieses Urteils umformuliert worden ist, erstens der Sinn und Zweck der mit Artikel 13 Teil B Buchstabe b der Sechsten Richtlinie eingeführten Steuerbefreiung für die Vermietung und Verpachtung zu untersuchen. Zweitens ist zu prüfen, ob nach diesem Sinn und Zweck eine Ausweitung dieser Steuerbefreiung auf die Begründung eines dinglichen Rechts zulässig ist, das, wie der Nießbrauch, seinem Inhaber ein Nutzungsrecht an einem Grundstück gibt, so dass dieser Umsatz als von dem gemeinschaftsrechtlichen Begriff der Vermietung und Verpachtung umfasst angesehen werden kann, wie er nach seinem Sachzusammenhang sowie nach dem Zweck und der Systematik der Sechsten Richtlinie auszulegen ist.

51 Hierzu heißt es in der Begründung des dem Rat von der Kommission am 29. Juni 1973 vorgelegten Vorschlags für die Sechste Richtlinie zu Abschnitt X (Steuerbefreiungen) der Sechsten Richtlinie: „Bei der Aufstellung des Katalogs der Steuerbefreiungen wurde einerseits den in den Mitgliedstaaten bereits bestehenden Steuerbefreiungen und andererseits der Notwendigkeit Rechnung getragen, die Zahl der Steuerbefreiungen so niedrig wie möglich zu halten ... [D]ie Vermietung von Grundstücken [ist] in den Mitgliedstaaten aus technischen, wirtschaftlichen und sozialen Gründen im Allgemeinen steuerbefreit. Die Gründe, die für die Steuerbefreiung bei der Vermietung von Wohngebäuden... sprechen, gelten nicht für die Fälle einer Vermietung im Rahmen des Hotelgewerbes und einer Vermietung von Grundstücken, die gewerblichen Zwecken dienen."

52 Obwohl nämlich die Vermietung von Grundstücken grundsätzlich zum Begriff der wirtschaftlichen Tätigkeit im Sinne von Artikel 4 der Sechsten Richtlinie gehört, stellt sie normalerweise eine verhältnismäßig passive Tätigkeit dar, die nicht zu einer signifikanten Wertschöpfung führt. Wie die Verkäufe eines neuen Bauwerks, die auf dessen Erstlieferung an einen Endverbraucher folgen, die das Ende des Produktionsprozesses kennzeichnet, ist somit die Vermietung eines Grundstücks ungeachtet des Optionsrechts für die Besteuerung, das die Mitgliedstaaten den Steuerpflichtigen nach Artikel 13 Teil C der Sechsten Richtlinie einräumen können, grundsätzlich von der Steuer zu befreien.

53 Es entspricht jedoch ebenfalls dem allgemeinen Zweck der Sechsten Richtlinie, dass ein Grundstück, das einem Steuerpflichtigen durch Vermietung oder Ver-

pachtung als Mittel zur Herstellung von Gegenständen oder zur Erbringung von Dienstleistungen zur Verfügung gestellt worden ist, deren Kosten in ihren Preis eingehen, im Wirtschaftskreislauf verbleibt oder in ihn zurückkehrt und zu steuerbaren Umsätzen führen können muss. Gemeinsames Merkmal der Umsätze, die nach Artikel 13 Teil B Buchstabe b der Sechsten Richtlinie vom Anwendungsbereich der Steuerbefreiung ausgenommen sind, ist nämlich gerade, dass diese Umsätze eine aktivere Nutzung der Grundstücke zur Folge haben, was eine zusätzliche Besteuerung rechtfertigt, die zu derjenigen hinzutritt, der der ursprüngliche Verkauf des Gegenstands unterworfen war.

54 Das gilt entsprechend auch für die Begründung eines dinglichen Rechts, das seinem Inhaber ein Nutzungsrecht an einem Grundstück gibt, wie dies bei dem im Ausgangsverfahren fraglichen Nießbrauch der Fall ist.

55 Das grundlegende Merkmal eines solchen Umsatzes, das er mit einer Vermietung teilt, besteht nämlich darin, 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.

56 Daher führen die Beachtung des Grundsatzes der Neutralität der Mehrwertsteuer und das Erfordernis einer kohärenten Anwendung der Bestimmungen der Sechsten Richtlinie, insbesondere der korrekten, einfachen und einheitlichen Anwendung der vorgesehenen Befreiungen (vgl. Urteil vom 11. Juni 1998 in der Rechtssache C-283/95, Fischer, Slg. 1998, I-3369, Randnr. 28), dazu, die Gewährung eines Rechts wie des Nießbrauchs, um das es im Ausgangsverfahren geht, im Rahmen der Anwendung des Artikels 13 Teil B Buchstabe b und Teil C Buchstabe a der Sechsten Richtlinie der Vermietung und Verpachtung gleichzustellen.

57 Denn wie die niederländische Regierung zu Recht festgestellt hat, kann dadurch, dass eine solche Form der Nutzung von Grundstücken der Vermietung gleichgestellt wird, die missbräuchliche Begründung eines Rechts auf Abzug der für Grundstücke gezahlten Vorsteuer verhindert werden, was einem in Artikel 13 der Richtlinie ausdrücklich genannten Ziel entspricht.

58 Dem steht auch nicht entgegen, dass der Nießbrauch, wie die Stichting „Goed Wonen" und die Kommission geltend machen, im Zivilrecht mehrerer Mitgliedstaaten Merkmale aufweist, die ihn von der Vermietung oder der Verpachtung abheben. Wie der Generalanwalt in den Nummern 87 bis 91 seiner Schlussanträge festgestellt hat, handelt es sich hierbei um Gesichtspunkte, die für die Entscheidung des Ausgangsrechtsstreits unerheblich sind. Die fraglichen Besonderheiten, die sich aus der Zugehörigkeit dieser Rechtsfiguren zu unterschiedlichen rechtlichen Kategorien ergeben, sind nämlich zweitrangig gegenüber dem Umstand, dass ein Recht wie der Nießbrauch, um das es im Ausgangsverfahren geht, und die Vermietung oder Verpachtung in wirtschaftlicher Hinsicht das in Randnummer 55 dieses Urteils bezeichnete wesentliche gemeinsame Merkmal aufweisen.

59 Infolgedessen ist auf die zweite Frage zu antworten, dass Artikel 13 Teil B Buchstabe b und Teil C Buchstabe a der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen ist, dass er einer nationalen Rechtsvorschrift wie Artikel 11 Absatz 1 Buchstabe b Nummer 5 des Mehrwertsteuergesetzes nicht entgegensteht, die es bei der Anwendung der Mehrwertsteuerbefreiung zulässt, dass die Begründung — für eine vereinbarte Dauer und gegen Vergütung — eines dinglichen Rechts, das wie der im Ausgangsverfahren fragliche Nießbrauch seinem Inhaber ein Nutzungsrecht an einem Grundstück gibt, der Vermietung oder Verpachtung von Grundstücken gleichgestellt wird.

Kosten

60 Die Auslagen der niederländischen und der deutschen Regierung sowie der Kommission, die Erklärungen vor dem Gerichtshof 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 (Fünfte Kammer)

auf die ihm vom Hoge Raad der Nederlanden mit Urteil vom 24. August 1999 vorgelegten Fragen für Recht erkannt:

1. Artikel 5 Absatz 3 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 ist dahin auszulegen, dass er einer nationalen Rechtsvorschrift wie Artikel 3 Absatz 2 der Wet houdende vervanging van de bestaande omzetbelasting door een omzetbelasting volgens het stelsel van heffing over de toegevoegde waarde (Gesetz über die Ersetzung der bestehenden Umsatzsteuer durch eine Umsatzsteuer nach dem Mehrwertsteuersystem) vom 28. Juni 1968 in der Fassung der Wet ter bestrijding van constructies met betrekking tot onroerende zaken (Gesetz zur Bekämpfung von steuerlichen Konstruktionen im Zusammenhang mit Grundstücken) vom 18. Dezember 1995 nicht entgegensteht, wonach die Begründung, die Übertragung oder die Änderung dinglicher Rechte an Grundstücken, der Verzicht auf sie oder ihre Kündigung nur dann als „Lieferung von Gegenständen" eingestuft werden kann, wenn der als Entgelt für diese Umsätze gezahlte Betrag zuzüglich des Betrages der Mehrwertsteuer mindestens dem wirtschaftlichen Wert des Grundstücks entspricht, auf das sich diese Rechte beziehen.

2. **Artikel 13 Teil B Buchstabe b und Teil C Buchstabe a der Richtlinie 77/388 ist dahin auszulegen, dass er einer nationalen Rechtsvorschrift wie Artikel 11 Absatz 1 Buchstabe b Nummer 5 des genannten Gesetzes vom 28. Juni 1968 in der Fassung des Gesetzes vom 18. Dezember 1995 nicht entgegensteht, die es bei der Anwendung der Mehrwertsteuerbefreiung zulässt, dass die Begründung — für eine vereinbarte Dauer und gegen Vergütung — eines dinglichen Rechts, das wie der im Ausgangsverfahren fragliche Nießbrauch seinem Inhaber ein Nutzungsrecht an einem Grundstück gibt, der Vermietung oder Verpachtung von Grundstücken gleichgestellt wird.**

La Pergola Wathelet Edward

Jann Timmermans

Verkündet in öffentlicher Sitzung in Luxemburg am 4. Oktober 2001.

Der Kanzler

R. Grass

Der Präsident der Fünften Kammer

A. La Pergola