Sammlung der Rechtsprechung

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Zehnte Kammer)

2. Juli 2020*

„Vorlage zur Vorabentscheidung – Mehrwertsteuer – Richtlinie 2006/112/EG – Dienstleistungen – Art. 135 Abs. 1 Buchst. l – Befreiung von der Mehrwertsteuer – Vermietung von Grundstücken – Begriff ‚Grundstück' – Nichteinbeziehung – Art. 47 – Ort des steuerbaren Umsatzes – Dienstleistungen im Zusammenhang mit Grundstücken – Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011 – Art. 13b und 31a – Geräteschränke – Hostingdienste in einem Rechenzentrum"

In der Rechtssache C-215/19

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht vom Korkein hallinto-oikeus (Oberster Verwaltungsgerichtshof, Finnland) mit Entscheidung vom 5. März 2019, beim Gerichtshof eingegangen am 8. März 2019, in dem Verfahren auf Betreiben des

Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö,

Beteiligte:

A Oy,

erlässt

DER GERICHTSHOF (Zehnte Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten I. Jarukaitis, des Präsidenten der Fünften Kammer E. Regan (Berichterstatter) und des Richters C. Lycourgos,

Generalanwältin: J. Kokott,

Kanzler: A. Calot Escobar,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

– der Europäischen Kommission, vertreten durch J. Jokubauskaitė und I. Koskinen als Bevollmächtigte,

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

folgendes

* Verfahrenssprache: Finnisch.

Urteil

1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung von Art. 47 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. 2006, L 347, S. 1) in der durch die Richtlinie 2008/8/EG des Rates vom 12. Februar 2008 (ABl. 2008, L 44, S. 11) geänderten Fassung (im Folgenden: Mehrwertsteuerrichtlinie) sowie der Art. 13b und 31a der Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011 des Rates vom 15. März 2011 zur Festlegung von Durchführungsvorschriften zur Richtlinie 2006/112 (ABl. 2011, L 77, S. 1) in der durch die Durchführungsverordnung (EU) Nr. 1042/2013 des Rates vom 7. Oktober 2013 (ABl. 2013, L 284, S. 1) geänderten Fassung (im Folgenden: Durchführungsverordnung).

2 Es ergeht im Rahmen eines Verfahrens, das der Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (Stelle zur Wahrung der Rechte der Steuerberechtigten, Finnland) eingeleitet hat, damit der Ort der Erhebung der Mehrwertsteuer auf von der A Oy erbrachte Hostingdienste in einem Rechenzentrum bestimmt wird.

Rechtlicher Rahmen

Unionsrecht

Mehrwertsteuerrichtlinie

3 Titel V („Ort des steuerbaren Umsatzes“) der Mehrwertsteuerrichtlinie enthält ein Kapitel 3 („Ort der Dienstleistung“), dessen Abschnitt 2 („Allgemeine Bestimmungen“) die Art. 44 und 45 der Richtlinie umfasst.

4 Art. 44 der Mehrwertsteuerrichtlinie lautet:

„Als Ort einer Dienstleistung an einen Steuerpflichtigen, der als solcher handelt, gilt der Ort, an dem dieser Steuerpflichtige den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit hat. Werden diese Dienstleistungen jedoch an eine feste Niederlassung des Steuerpflichtigen, die an einem anderen Ort als dem des Sitzes seiner wirtschaftlichen Tätigkeit gelegen ist, erbracht, so gilt als Ort dieser Dienstleistungen der Sitz der festen Niederlassung. In Ermangelung eines solchen Sitzes oder einer solchen festen Niederlassung gilt als Ort der Dienstleistung der Wohnsitz oder der gewöhnliche Aufenthaltsort des steuerpflichtigen Dienstleistungsempfängers.“

5 Kapitel 3 Abschnitt 3 („Besondere Bestimmungen“) enthält die Art. 46 bis 59 der Mehrwertsteuerrichtlinie.

6 Art. 47 der Richtlinie, der Dienstleistungen im Zusammenhang mit Grundstücken betrifft, bestimmt:

„Als Ort einer Dienstleistung im Zusammenhang mit einem Grundstück, einschließlich der Dienstleistungen von Sachverständigen und Grundstücksmaklern, der Beherbergung in der Hotelbranche oder in Branchen mit ähnlicher Funktion, wie zum Beispiel in Ferienlagern oder auf einem als Campingplatz hergerichteten Gelände, der Einräumung von Rechten zur Nutzung von Grundstücken sowie von Dienstleistungen zur Vorbereitung und Koordinierung von Bauleistungen, wie z. B. die Leistungen von Architekten und Bauaufsichtsunternehmen, gilt der Ort, an dem das Grundstück gelegen ist.“

7 In Titel IX („Steuerbefreiungen“) Kapitel 3 („Steuerbefreiungen für andere Tätigkeiten“) Art. 135 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie heißt es:

„Die Mitgliedstaaten befreien folgende Umsätze von der Steuer:

…

l) Vermietung und Verpachtung von Grundstücken.

…“

Durchführungsverordnung

8 Kapitel V („Ort des steuerbaren Umsatzes“) Abschnitt 1 („Begriffe“) Art. 13b der Durchführungsverordnung lautet:

„Für die Zwecke der Anwendung der [Mehrwertsteuerrichtlinie] gilt als ‚Grundstück‘

…

c) jede Sache, die einen wesentlichen Bestandteil eines Gebäudes oder eines Bauwerks bildet, ohne die das Gebäude oder das Bauwerk unvollständig ist, wie zum Beispiel Türen, Fenster, Dächer, Treppenhäuser und Aufzüge;

d) Sachen, Ausstattungsgegenstände oder Maschinen, die auf Dauer in einem Gebäude oder einem Bauwerk installiert sind, und die nicht bewegt werden können, ohne das Gebäude oder das Bauwerk zu zerstören oder zu verändern.“

9 In Kapitel V Abschnitt 4 („Ort der Dienstleistung [Artikel 43 bis 59 der (Mehrwertsteuerrichtlinie)]“) Unterabschnitt 6a („Dienstleistungen im Zusammenhang mit Grundstücken“) Art. 31a der Durchführungsverordnung heißt es:

„(1) Dienstleistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück im Sinne von Artikel 47 der [Mehrwertsteuerrichtlinie] umfassen nur Dienstleistungen, die in eine[m] hinreichend direkten Zusammenhang mit dem Grundstück stehen. In folgenden Fällen sind Dienstleistungen als in einem hinreichend direkten Zusammenhang mit einem Grundstück stehend anzusehen:

a) wenn sie von einem Grundstück abgeleitet sind und das Grundstück einen wesentlichen Bestandteil der Dienstleistung darstellt und zentral und wesentlich für die erbrachte Dienstleistung ist;

b) wenn sie für das Grundstück selbst erbracht werden oder auf das Grundstück selbst gerichtet sind, und deren Zweck in rechtlichen oder physischen Veränderungen an dem Grundstück besteht.

(2) Unter Absatz 1 fällt insbesondere Folgendes:

…

h) Vermietung und Verpachtung von Grundstücken mit der Ausnahme der unter Absatz 3 Buchstabe c genannten Dienstleistungen, einschließlich der Lagerung von Gegenständen, wenn hierfür ein bestimmter Teil des Grundstücks der ausschließlichen Nutzung durch den Dienstleistungsempfänger gewidmet ist;

…

(3) Absatz 1 findet keine Anwendung auf

…

b) Lagerung von Gegenständen auf einem Grundstück, wenn dem Kunden kein bestimmter Teil des Grundstücks zur ausschließlichen Nutzung zur Verfügung steht;

…“

Finnisches Recht

10 § 1 Abs. 1 des Arvonlisäverolaki (1501/1993) (Gesetz [1501/1993] über die Mehrwertsteuer) vom 30. Dezember 1993 (im Folgenden: AVL) bestimmt in seiner für den Sachverhalt des Ausgangsverfahrens maßgeblichen Fassung:

„Die Mehrwertsteuer wird zugunsten des Staates nach Maßgabe dieses Gesetzes erhoben:

1) auf den Verkauf von Gegenständen und die Erbringung von Dienstleistungen in Finnland im Rahmen einer geschäftlichen Tätigkeit;

…“

11 § 27 des Gesetzes lautet:

„Der Verkauf eines Grundstücks sowie die Verpachtung, die Vermietung, die Grunddienstbarkeiten oder jede andere Abtretung von Rechten, die mit einem Grundstück im Zusammenhang stehen können, sind von der Steuer befreit.

Die Überlassung von Elektrizität, Gas, Wärme, Wasser und anderen gleichartigen Gütern, die im Zusammenhang mit der Überlassung eines Nutzungsrechts an einem Grundstück erfolgt, die selbst steuerfrei ist, ist ebenfalls von der Steuer befreit.“

12 § 28 des Gesetzes bestimmt:

„Als ‚Grundstück‘ gilt ein Grundstück im Sinne der Definition von Art. 13b der [Durchführungsverordnung].“

13 § 65 AVL lautet:

„Sofern nachstehend nichts anderes bestimmt ist, gilt als der Ort der Dienstleistung, die an einen Gewerbetreibenden erbracht wird, der als solcher tätig ist, Finnland, wenn die Dienstleistung an der in Finnland gelegenen festen Niederlassung des Kunden erbracht wird. Der Ort der Erbringung einer solchen Dienstleistung, ist, wenn sie nicht an der festen Niederlassung erbracht wird, Finnland, wenn sich der Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit des Kunden in Finnland befindet.“

14 § 67 AVL lautet:

„Als Ort von Dienstleistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück gilt Finnland, wenn das betreffende Grundstück in Finnland belegen ist.

Als ‚Dienstleistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück' gelten u. a. Dienstleistungen von Sachverständigen und Grundstücksmaklern, Beherbergungsleistungen, die Gewährung von Nutzungsrechten an einem Grundstück sowie Bauleistungen."

Ausgangsverfahren und Vorlagefragen

15 Die A Oy, eine Gesellschaft nach finnischem Recht, ist Netzbetreiberin für drahtlose Telekommunikationsnetze, deren Tätigkeit auch die Entwicklung von Telekommunikationsnetzen und von Netzinfrastruktur umfasst.

16 Sie bietet u. a. Betreibern, die in Finnland und in anderen Mitgliedstaaten auf dem Gebiet der Informationstechnologie tätig sind und ihre eigenen Server nutzen, um ihre Kunden mit Datenverkehrsverbindungen zu versorgen, Hostingdienste in einem Rechenzentrum an. Die Server sind in Räumlichkeiten untergebracht, die über die erforderlichen Datenverkehrsverbindungen verfügen und in denen Luftfeuchtigkeit und Wärme präzise geregelt sind, um so die bestimmungsgemäße Nutzung der Server in einer gekühlten Umgebung zu ermöglichen.

17 Die von der A Oy im Rechenzentrum angebotenen Hostingdienste umfassen die Bereitstellung eines Geräteschranks, der mit einer abschließbaren Tür ausgestattet ist, von Strom sowie von Dienstleistungen, deren Zweck darin besteht, sicherzustellen, dass die Server unter optimalen Bedingungen genutzt werden können. Hierzu gehören die Überwachung von Temperatur und Luftfeuchtigkeit, die Kühlung, die Überwachung von Ausfällen der Stromzufuhr, Rauchmelder, um eventuelle Brände in den Geräteschränken zu erkennen, sowie eine elektronische Zugangskontrolle. Darüber hinaus sorgt die A Oy u. a. für die allgemeine Raumpflege und die Auswechslung elektrischer Leuchtmittel.

18 Die Geräteschränke sind in einem von der A Oy angemieteten Gebäude im Boden festgeschraubt. Die Nutzer bringen in den Geräteschränken anschließend ihre eigenen Geräte unter, die selbst in den Geräteschränken festgeschraubt werden und innerhalb einiger Minuten ausgebaut werden können.

19 Die Kunden verfügen nicht über einen Schlüssel zu dem Geräteschrank, in dem sie ihren Server untergebracht haben, können den Schlüssel jedoch nach Überprüfung ihrer Identität von einem jederzeit bereit stehenden Wachdienst erhalten. Die A Oy hat kein Zugangsrecht zu den Geräteschränken ihrer Kunden.

20 Die A Oy beantragte bei der Steuerverwaltung einen Vorbescheid über die für diese Dienstleistungen geltende Mehrwertsteuerregelung.

21 Die Steuerverwaltung stellte mit Bescheid vom 27. Februar 2017 fest, dass die im Zeitraum vom 27. Februar 2017 bis zum 31. Dezember 2018 von der A Oy im Rechenzentrum erbrachten Hostingdienste nicht unter die allgemeine Regelung über den Ort der Dienstleistung gemäß § 65 AVL fielen, sondern als Dienstleistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück im Sinne von § 67 AVL anzusehen seien, wonach deren Ort der Belegenheitsort des Grundstücks sei. Die Vermietung des für die Unterbringung der Kundenserver benötigten Gerätestellplatzes stelle nämlich die Hauptleistung des von der A Oy erbrachten Bündels an Dienstleistungen dar, so dass die Vermietung für diese zentral und wesentlich sei. Bei dieser Leistung handele es sich somit um die Überlassung eines Nutzungsrechts an einem Grundstück im Sinne von § 27 AVL.

22 Mit Urteil vom 27. Oktober 2017 hob das von der A Oy angerufene Helsingin hallinto-oikeus (Verwaltungsgericht Helsinki, Finnland) diesen Bescheid auf. Es war der Auffassung, dass die von der A Oy im Rechenzentrum erbrachten Hostingdienste nicht als Dienstleistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück im Sinne von § 67 AVL anzusehen seien und somit der allgemeinen Regelung nach § 65 AVL unterfielen. Die für die Unterbringung der Server bestimmten Geräteschränke

könnten trotz ihrer Befestigung am Fußboden ohne Zerstörung oder Veränderung des Gebäudes oder Bauwerks im Sinne von Art. 13b Buchst. d der Durchführungsverordnung bewegt werden. Die Geräteschränke stellten somit keine Grundstücke im Sinne dieser Bestimmung dar, da der Kunde kein Nutzungsrecht an einem Teil des als Grundstück geltenden Rechenzentrums erhalte, sondern nur über die Möglichkeit verfüge, die im Rechenzentrum aufgestellten Geräteschränke unter optimalen Bedingungen zu benutzen. Die A Oy erbringe an ihre Kunden somit ein Bündel an Dienstleistungen für die Unterbringung ihrer Server, dessen Hauptdienstleistung darin bestehe, den Kunden die bestmögliche Umgebung für den Betrieb ihrer Server zu bieten.

23 Gegen dieses Urteil legte die Stelle zur Wahrung der Rechte der Steuerberechtigten ein Rechtsmittel beim Korkein hallinto-oikeus (Oberster Verwaltungsgerichtshof, Finnland) ein.

24 Dieser beschäftigt sich in der Vorlageentscheidung mit der Frage, ob die Geräteschränke, die die A Oy im Rahmen der von ihr im Rechenzentrum angebotenen Hostingdienste bereitstellt, als Grundstücke im Sinne von Art. 13b der Durchführungsverordnung anzusehen sind. Sei dies nicht der Fall, stelle sich die Frage, ob davon auszugehen sei, dass diese Dienstleistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück im Sinne von Art. 47 der Mehrwertsteuerrichtlinie erbracht werden, so dass ihr Leistungsort der Belegenheitsort des Grundstücks sei. Im Rahmen der Beurteilung dieser letzten Frage wäre nach Auffassung des Korkein hallinto-oikeus (Oberster Verwaltungsgerichtshof) auch Art. 31a der Durchführungsverordnung zu berücksichtigen, der die Bedeutung des Begriffs „Dienstleistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück“ im Sinne von Art. 47 der Mehrwertsteuerrichtlinie näher bestimme.

25 Unter diesen Umständen hat der Korkein hallinto-oikeus (Oberster Verwaltungsgerichtshof) das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

1. Sind die Art. 13b und 31a der Durchführungsverordnung dahin auszulegen, dass ein Hostingdienst in einem Rechenzentrum wie der im Ausgangsverfahren in Rede stehende, in dessen Rahmen ein Gewerbetreibender seinen Kunden in einem Rechenzentrum Geräteschränke für die Installation ihrer Server zusammen mit Hilfsgütern und -dienstleistungen zur Verfügung stellt, als eine Dienstleistung der Vermietung von Immobilien anzusehen ist?

2. Falls die erste Frage verneint wird: Sind Art. 47 der Mehrwertsteuerrichtlinie und Art. 31a der Durchführungsverordnung gleichwohl dahin auszulegen, dass ein Hostingdienst in einem Rechenzentrum wie der im Ausgangsverfahren in Rede stehende als eine Dienstleistung im Zusammenhang mit einem Grundstück anzusehen ist, deren Leistungsort der Belegenheitsort des Grundstücks ist?

Zu den Vorlagefragen

Vorbemerkungen

26 Das vorlegende Gericht ersucht mit seinen beiden Fragen den Gerichtshof um Auslegung der Mehrwertsteuerrichtlinie im Rahmen eines Rechtsstreits über die steuerliche Behandlung von Dienstleistungen, die es selbst als „Hostingdienste in einem Rechenzentrum“ einordnet.

27 Wie der Vorlageentscheidung zu entnehmen ist, umfassen diese Dienste mehrere Bestandteile, die, wie in den Rn. 16 bis 18 des vorliegenden Urteils ausgeführt, darin bestehen, dass der Diensteanbieter zum einen mit einer abschließbaren Tür ausgestattete Geräteschränke bereitstellt, in denen seine Kunden ihre Server unterbringen können, und zum anderen seine Kunden mit Strom und verschiedenen Dienstleistungen versorgt, die die Nutzung dieser Server unter optimalen Bedingungen, insbesondere hinsichtlich der Feuchtigkeit und der Temperatur, gewährleisten sollen.

28 Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs ist bei einem Umsatz, der verschiedene Einzelleistungen und Handlungen umfasst, eine Gesamtbetrachtung vorzunehmen, um zu bestimmen, ob dieser Umsatz für Zwecke der Mehrwertsteuer zwei oder mehr getrennte Leistungen oder eine einheitliche Leistung umfasst (Urteil vom 4. September 2019, KPC Herning, C-71/18, EU:C:2019:660, Rn. 35 und die dort angeführte Rechtsprechung).

29 Eine Leistung ist u. a. dann einheitlich, wenn eine oder mehrere Einzelleistungen eine Hauptleistung bilden und die andere(n) Einzelleistung(en) eine oder mehrere Nebenleistungen bilden, die steuerlich wie die Hauptleistung behandelt werden. Insbesondere ist eine Leistung als Nebenleistung zu einer Hauptleistung anzusehen, wenn sie für die Kundschaft keinen eigenen Zweck, sondern das Mittel darstellt, um die Hauptleistung des Leistungserbringers unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen (Urteil vom 4. September 2019, KPC Herning, C-71/18, EU:C:2019:660, Rn. 38 und die dort angeführte Rechtsprechung).

30 Im vorliegenden Fall ergibt sich aus der Vorlageentscheidung und insbesondere aus dem Wortlaut der Vorlagefragen, dass nach Auffassung des vorlegenden Gerichts die einzelnen Bestandteile der Hostingdienste in einem Rechenzentrum, um die es im Ausgangsverfahren geht, eine einheitliche Leistung bilden, in deren Rahmen die Bereitstellung von Geräteschränken die Hauptleistung darstellt, wobei die Versorgung mit Strom und Dienstleistungen, die die Nutzung der Server unter optimalen Bedingungen gewährleisten sollen, als Nebenleistungen zu dieser Hauptleistung angesehen werden.

31 Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs stellt das nationale Gericht die Fragen zur Auslegung des Unionsrechts in dem sachlichen Rahmen, den es in eigener Verantwortung festlegt und dessen Richtigkeit der Gerichtshof nicht zu prüfen hat (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 26. März 2020, Kreissparkasse Saarlouis, C-66/19, EU:C:2020:242, Rn. 30 und die dort angeführte Rechtsprechung).

32 Die Vorlagefragen sind somit auf der Grundlage der vom vorlegenden Gericht aufgestellten Prämisse zu beantworten, nach der die im Ausgangsverfahren fraglichen Hostingdienste in einem Rechenzentrum eine einheitliche Dienstleistung darstellen, in deren Rahmen die Bereitstellung von Geräteschränken die Hauptleistung ist.

Zur ersten Frage

33 Im Rahmen des Verfahrens der Zusammenarbeit zwischen den nationalen Gerichten und dem Gerichtshof gemäß Art. 267 AEUV ist es dessen Aufgabe, dem nationalen Gericht eine für die Entscheidung des bei diesem anhängigen Verfahrens sachdienliche Antwort zu geben. Hierzu hat der Gerichtshof die ihm vorgelegten Fragen gegebenenfalls umzuformulieren. Es ist nämlich Aufgabe des Gerichtshofs, alle Bestimmungen des Unionsrechts auszulegen, die die nationalen Gerichte benötigen, um die bei ihnen anhängigen Rechtsstreitigkeiten zu entscheiden, auch wenn diese Bestimmungen in den dem Gerichtshof von diesen Gerichten vorgelegten Fragen nicht ausdrücklich genannt sind (Urteil vom 12. März 2020, Caisse d'assurance retraite et de la santé au travail d'Alsace-Moselle, C-769/18, EU:C:2020:203, Rn. 39).

34 So hat im vorliegenden Fall das vorlegende Gericht zwar formal seine erste Frage auf die Auslegung der Art. 13b und 31a der Durchführungsverordnung beschränkt, in denen die Begriffe „Grundstück" bzw. „Dienstleistungen im Zusammenhang mit Grundstücken" für die Zwecke der Bestimmung des Ortes der mehrwertsteuerpflichtigen Dienstleistungen definiert sind. Aus der Vorlageentscheidung ergibt sich jedoch, dass mit der Frage in Wirklichkeit geklärt werden soll, ob Art. 135 Abs. 1 Buchst. l der Mehrwertsteuerrichtlinie, wonach die Vermietung von Grundstücken steuerbefreit ist, auf die Hostingdienste in einem Rechenzentrum anwendbar ist, die von dem im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Dienstleistenden erbracht werden. Im Übrigen wird diese Bestimmung in den Gründen der

Vorlageentscheidung als Unionsvorschrift angeführt, die auf den Ausgangsrechtsstreit anwendbar sei. Zudem betrifft der in dieser Vorlagefrage ausdrücklich genannte Art. 31a Abs. 2 Buchst. h der Durchführungsverordnung die Vermietung von Grundstücken.

35 Unter diesen Umständen ist davon auszugehen, dass das vorlegende Gericht mit seiner ersten Frage wissen möchte, ob Art. 135 Abs. 1 Buchst. l der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen ist, dass Hostingdienste in einem Rechenzentrum, in deren Rahmen ihr Erbringer seinen Kunden, damit diese darin ihre Server unterbringen können, Geräteschränke und, als Nebenleistung, Güter und Dienstleistungen wie Strom und verschiedene Leistungen, mit denen die Nutzung dieser Server unter optimalen Bedingungen gewährleistet werden soll, zur Verfügung stellt, Dienstleistungen der Vermietung von Grundstücken darstellen, die nach dieser Bestimmung von der Mehrwertsteuer befreit sind.

36 Insoweit ist darauf hinzuweisen, dass die Umsätze aus der Vermietung von Grundstücken gemäß Art. 135 Abs. 1 Buchst. l der Mehrwertsteuerrichtlinie von der Mehrwertsteuer befreit sind.

37 Steuerbefreiungen wie die in Art. 135 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie stellen eigenständige Begriffe des Unionsrechts dar und erfordern daher eine einheitliche Definition auf Unionsebene (vgl. entsprechend Urteil vom 16. Oktober 2019, Winterhoff und Eisenbeis, C-4/18 und C-5/18, EU:C:2019:860, Rn. 43 sowie die dort angeführte Rechtsprechung).

38 Außerdem sind nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs die Begriffe, mit denen die in dieser Bestimmung vorgesehenen Steuerbefreiungen umschrieben sind, also auch der Begriff „Vermietung von Grundstücken“, eng auszulegen, da eine Steuerbefreiung eine Ausnahme von dem allgemeinen Grundsatz darstellt, dass jede Dienstleistung, die ein Steuerpflichtiger gegen Entgelt erbringt, der Mehrwertsteuer unterliegt (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 19. Dezember 2018, Mailat, C-17/18, EU:C:2018:1038, Rn. 37 und die dort angeführte Rechtsprechung).

39 Die Auslegung dieser Begriffe muss jedoch mit den Zielen im Einklang stehen, die mit den Befreiungen verfolgt werden, und den Erfordernissen des Grundsatzes der steuerlichen Neutralität entsprechen, auf dem das gemeinsame Mehrwertsteuersystem beruht. Daher entspricht es nicht dem Sinn der Regel einer engen Auslegung, wenn die zur Umschreibung der in dieser Bestimmung genannten Befreiungen verwendeten Begriffe so ausgelegt werden, dass sie den Befreiungen ihre Wirkung nehmen (vgl. entsprechend Urteil vom 16. Oktober 2019, Winterhoff und Eisenbeis, C-4/18 und C-5/18, EU:C:2019:860, Rn. 45 sowie die dort angeführte Rechtsprechung).

40 Den Begriff „Vermietung von Grundstücken“ in Art. 135 Abs. 1 Buchst. l der Mehrwertsteuerrichtlinie hat der Gerichtshof dahin definiert, dass dem Mieter vom Vermieter eines Grundstücks auf bestimmte Zeit gegen eine Vergütung das Recht eingeräumt wird, dieses Grundstück wie ein Eigentümer in Besitz zu nehmen und jede andere Person von diesem Recht auszuschließen (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 28. Februar 2019, Sequeira Mesquita, C-278/18, EU:C:2019:160, Rn. 18 und die dort angeführte Rechtsprechung).

41 Der Gerichtshof hat ebenfalls ausgeführt, dass sich die Befreiung nach dieser Bestimmung daraus erklärt, dass die Vermietung von Grundstücken, auch wenn sie eine wirtschaftliche Tätigkeit ist, normalerweise eine verhältnismäßig passive Tätigkeit darstellt, die nicht zu einer signifikanten Wertschöpfung führt. Eine solche Tätigkeit ist daher von anderen Tätigkeiten zu unterscheiden, die entweder gewerblichen Zwecken dienen oder einen Gegenstand haben, der eher durch die Erbringung einer Dienstleistung als durch die bloße Bereitstellung einer Sache charakterisiert wird, wie etwa das Recht, einen Golfplatz oder – gegen Zahlung einer Maut – eine Brücke zu nutzen, oder das Recht, in Geschäftsräumen Zigarettenautomaten aufzustellen (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 28. Februar 2019, Sequeira Mesquita, C-278/18, EU:C:2019:160, Rn. 19 und die dort angeführte Rechtsprechung).

42 Daraus ergibt sich, dass der passive Charakter der Vermietung eines Grundstücks, der die Mehrwertsteuerbefreiung solcher Umsätze nach Art. 135 Abs. 1 Buchst. l der Mehrwertsteuerrichtlinie rechtfertigt, in der Natur des Umsatzes selbst liegt und nicht in der Art und Weise, wie der Mieter das betreffende Gut benutzt (Urteil vom 28. Februar 2019, Sequeira Mesquita, C-278/18, EU:C:2019:160, Rn. 20).

43 So hat der Gerichtshof entschieden, dass diese Steuerbefreiung nicht für eine Tätigkeit gilt, die nicht nur eine passive Zurverfügungstellung eines Grundstücks, sondern außerdem seitens des Eigentümers eine ganze Reihe geschäftlicher Tätigkeiten wie Aufsicht, Verwaltung und ständige Unterhaltung sowie Zurverfügungstellung anderer Anlagen mit sich bringt, so dass, sofern nicht ganz besondere Umstände vorliegen, die Vermietung dieses Grundstücks keine ausschlaggebende Dienstleistung darstellen kann (Urteil vom 28. Februar 2019, Sequeira Mesquita, C-278/18, EU:C:2019:160, Rn. 21 und die dort angeführte Rechtsprechung).

44 Ob Hostingdienste in einem Rechenzentrum wie die im Ausgangsverfahren fraglichen unter die Mehrwertsteuerbefreiung gemäß Art. 135 Abs. 1 Buchst. l der Mehrwertsteuerrichtlinie fallen, ist im Licht dieser durch die Rechtsprechung des Gerichtshofs aufgestellten Kriterien zu bestimmen.

45 Im vorliegenden Fall ergibt sich aus der Vorlageentscheidung, dass der im Ausgangsverfahren fragliche Anbieter der Hostingdienste in einem Rechenzentrum seinen Kunden Geräteschränke zur Verfügung stellt, in denen diese ihre Server unterbringen oder durch den Anbieter unterbringen lassen können, und dass er ihnen als Nebenleistung zudem Strom und verschiedene Leistungen zur Verfügung stellt, die die Nutzung oder sogar die Wartung der Server unter optimalen Bedingungen gewährleisten sollen. Ferner ergibt sich, dass die Kunden nur dann Zugang zu dem ihnen zugewiesenen Geräteschrank erhalten können, nachdem sie gegen Vorlage eines Ausweisdokuments zu Kontrollzwecken die entsprechenden Schlüssel von einem Dritten erhalten haben.

46 Unter diesen Umständen und vorbehaltlich der Überprüfung durch das vorlegende Gericht scheint sich der Erbringer der im Ausgangsverfahren fraglichen Dienstleistungen nicht darauf zu beschränken, seinen Kunden eine Fläche oder einen Standort passiv zu überlassen und ihnen dabei das Recht zuzusichern, diese Fläche oder diesen Standort wie ein Eigentümer in Besitz zu nehmen und jede andere Person von diesem Recht auszuschließen. Insbesondere weist nichts darauf hin, dass die Kunden des Dienstleistenden das Recht hätten, den Zugang zu dem Teil des Gebäudes, in dem die Geräteschränke stehen, zu kontrollieren oder zu beschränken.

47 Was die Frage angeht, ob die Geräteschränke selbst als vermietete Grundstücke angesehen werden können, ist darauf hinzuweisen, dass nach Art. 13b der Durchführungsverordnung, mit dem geklärt werden soll, was für die Zwecke der Anwendung der Mehrwertsteuerrichtlinie als „Grundstück“ gilt, – namentlich nach dessen Buchst. c und d – dieser Begriff „jede Sache, die einen wesentlichen Bestandteil eines Gebäudes oder eines Bauwerks bildet, ohne die das Gebäude oder das Bauwerk unvollständig ist, wie zum Beispiel Türen, Fenster, Dächer, Treppenhäuser und Aufzüge“ bzw. „Sachen, Ausstattungsgegenstände oder Maschinen, die auf Dauer in einem Gebäude oder einem Bauwerk installiert sind, und die nicht bewegt werden können, ohne das Gebäude oder das Bauwerk zu zerstören oder zu verändern“, umfasst.

48 Vorliegend zeigt sich aber, dass die Geräteschränke zum einen keinen wesentlichen Bestandteil des Gebäudes bilden, in dem sie stehen, so dass das Gebäude ohne sie nicht als strukturell „unvollständig“ anzusehen wäre, und zum anderen, dass die Geräteschränke, die nur im Boden festgeschraubt sind und somit ohne das Gebäude zu zerstören oder zu verändern bewegt werden können, auch nicht „auf Dauer“ installiert sind. Daraus folgt, dass derartige Geräteschränke wohl nicht als Grundstücke eingestuft werden können, die nach Art. 135 Abs. 1 Buchst. l der Mehrwertsteuerrichtlinie mehrwertsteuerbefreit vermietet werden können, was zu prüfen Sache des vorlegenden Gerichts ist.

49 Infolgedessen ist auf die erste Frage zu antworten, dass Art. 135 Abs. 1 Buchst. l der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen ist, dass Hostingdienste in einem Rechenzentrum, in deren Rahmen ihr Erbringer seinen Kunden, damit diese darin ihre Server unterbringen können, Geräteschränke und, als Nebenleistung, Güter und Dienstleistungen wie Strom und verschiedene Leistungen, mit denen die Nutzung dieser Server unter optimalen Bedingungen gewährleistet werden soll, zur Verfügung stellt, keine Dienstleistungen der Vermietung von Grundstücken darstellen, die nach dieser Bestimmung von der Mehrwertsteuer befreit sind, sofern, was zu prüfen Sache des vorlegenden Gerichts ist, zum einen der Dienstleistende seinen Kunden nicht eine Fläche oder einen Standort passiv überlässt und ihnen dabei das Recht zusichert, diese Fläche oder diesen Standort wie ein Eigentümer in Besitz zu nehmen, und zum anderen die Geräteschränke keinen wesentlichen Bestandteil des Gebäudes bilden, in dem sie stehen, und dort nicht auf Dauer installiert sind.

Zur zweiten Frage

50 Mit seiner zweiten Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob Art. 47 der Mehrwertsteuerrichtlinie und Art. 31a der Durchführungsverordnung dahin auszulegen sind, dass Hostingdienste in einem Rechenzentrum, in deren Rahmen ihr Erbringer seinen Kunden, damit diese darin ihre Server unterbringen können, Geräteschränke und, als Nebenleistung, Güter und Dienstleistungen wie Strom und verschiedene Leistungen, mit denen die Nutzung dieser Server unter optimalen Bedingungen gewährleistet werden soll, zur Verfügung stellt, Dienstleistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück im Sinne dieser Bestimmungen darstellen.

51 Hierzu ist darauf hinzuweisen, dass die Art. 44 und 45 der Mehrwertsteuerrichtlinie eine allgemeine Regel für die Bestimmung des steuerlichen Anknüpfungspunkts bei Dienstleistungen enthalten, während die Art. 46 bis 59a dieser Richtlinie eine Reihe besonderer Anknüpfungspunkte vorsehen (Urteil vom 13. März 2019, Srf konsulterna, C-647/17, EU:C:2019:195, Rn. 20).

52 Durch alle diese Bestimmungen sollen Kompetenzkonflikte, die zu einer Doppelbesteuerung führen könnten, sowie die Nichtbesteuerung von Einnahmen verhindert werden (Urteil vom 30. April 2015, SMK, C-97/14, EU:C:2015:290, Rn. 32 und die dort angeführte Rechtsprechung).

53 Somit soll mit diesen Vorschriften, indem sie den Ort der steuerlichen Anknüpfung einer Dienstleistung bestimmen und die Befugnisse der Mitgliedstaaten begrenzen, eine steuerlich sinnvolle Abgrenzung der jeweiligen Anwendungsbereiche der nationalen Rechtsvorschriften auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer vorgenommen werden, indem in einheitlicher Art und Weise der Ort der steuerlichen Anknüpfung bei Dienstleistungen bestimmt wird (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 30. April 2015, SMK, C-97/14, EU:C:2015:290, Rn. 33 und die dort angeführte Rechtsprechung).

54 Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs haben die Art. 44 und 45 der Mehrwertsteuerrichtlinie keinen Vorrang vor ihren Art. 46 bis 59a. In jedem Einzelfall ist zu fragen, ob er einem der in den Art. 46 bis 59a der Richtlinie genannten Fälle entspricht. Anderenfalls fällt er unter die Art. 44 und 45 der Richtlinie (Urteil vom 13. März 2019, Srf konsulterna, C-647/17, EU:C:2019:195, Rn. 21 und die dort angeführte Rechtsprechung).

55 Daraus folgt, dass Art. 47 der Mehrwertsteuerrichtlinie nicht als eng auszulegende Ausnahme von einem allgemeinen Grundsatz angesehen werden darf (vgl. entsprechend Urteile vom 8. Dezember 2016, A und B, C-453/15, EU:C:2016:933, Rn. 19, vom 13. März 2019, Srf konsulterna, C-647/17, EU:C:2019:195, Rn. 22, sowie vom 8. Mai 2019, Geelen, C-568/17, EU:C:2019:388, Rn. 25).

56 Im vorliegenden Fall ist zu bestimmen, ob ein Hostingdienst in einem Rechenzentrum wie der im Ausgangsverfahren fragliche im Sinne dieser Bestimmung als eine Dienstleistung im Zusammenhang mit einem Grundstück anzusehen ist, so dass ihr Leistungsort der Belegenheitsort des Grundstücks ist.

57 In diesem Zusammenhang ist zunächst darauf hinzuweisen, dass Hostingdienste in einem Rechenzentrum zwar nicht zu den in Art. 47 der Mehrwertsteuerrichtlinie ausdrücklich aufgezählten Dienstleistungen gehören, aus dem vorangestellten Wort „einschließlich“ allerdings hervorgeht, dass diese Aufzählung nicht abschließend ist.

58 Wie die Europäische Kommission in ihren schriftlichen Erklärungen jedoch zu Recht dargelegt hat, lassen die in dieser Bestimmung ausdrücklich genannten Dienstleistungen klar erkennen, dass nur Dienstleistungen, die einen hinreichend unmittelbaren Zusammenhang mit einem Grundstück aufweisen, in den Anwendungsbereich dieser Bestimmung fallen können.

59 Insoweit hat der Gerichtshof entschieden, dass eine Dienstleistung, damit sie als im Zusammenhang mit einem Grundstück stehend im Sinne der Bestimmung angesehen wird, mit einem ausdrücklich bestimmten Grundstück in Zusammenhang stehen und das Grundstück selbst zum Gegenstand haben muss. Dies ist u. a. dann der Fall, wenn ein ausdrücklich bestimmtes Grundstück insoweit als wesentlicher Bestandteil einer Dienstleistung anzusehen ist, als es einen zentralen und unverzichtbaren Bestandteil dieser Dienstleistung darstellt (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 27. Juni 2013, RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland, C-155/12, EU:C:2013:434, Rn. 34 und 35).

60 Diese Rechtsprechung wurde im Wesentlichen in Art. 31a Abs. 1 Buchst. a und b der Durchführungsverordnung kodifiziert, wonach Dienstleistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück im Sinne von Art. 47 der Mehrwertsteuerrichtlinie nur Dienstleistungen umfassen, die in einem hinreichend direkten Zusammenhang mit dem Grundstück stehen, was der Fall ist, wenn zum einen die Dienstleistungen von einem Grundstück abgeleitet sind und das Grundstück einen wesentlichen Bestandteil der Dienstleistung darstellt und zentral und wesentlich für die erbrachte Dienstleistung ist, oder zum anderen, wenn die Dienstleistungen für das Grundstück selbst erbracht werden oder auf das Grundstück selbst gerichtet sind, und deren Zweck in rechtlichen oder physischen Veränderungen an dem Grundstück besteht. Wie sich jedoch ausdrücklich aus Art. 31a Abs. 2 Buchst. h in Verbindung mit Art. 31a Abs. 3 Buchst. b der Durchführungsverordnung ergibt, ist die Vermietung eines Grundstücks zur Lagerung von Gegenständen nicht als Dienstleistung im Zusammenhang mit einem Grundstück im Sinne von Art. 47 der Mehrwertsteuerrichtlinie anzusehen, wenn dem Kunden kein bestimmter Teil des Grundstücks zur ausschließlichen Nutzung zur Verfügung steht.

61 Hierzu ist der Vorlageentscheidung zu entnehmen, dass im vorliegenden Fall, wie im Wesentlichen bereits in den Rn. 45, 46 und 48 des vorliegenden Urteils dargelegt worden ist, die Kunden, die die im Ausgangsverfahren fraglichen Hostingdienste in einem Rechenzentrum in Anspruch nehmen, kein Recht auf ausschließliche Nutzung des Gebäudeteils haben, in dem die Geräteschränke stehen. Erstens können sie nämlich nur dann zu dem ihnen zugewiesenen Geräteschrank Zugang erhalten, nachdem sie gegen Vorlage eines Ausweisdokuments zu Kontrollzwecken von einem Dritten die entsprechenden Schlüssel erhalten haben. Zweitens scheinen die Kunden nicht das Recht zu haben, die Verwendung des betreffenden Teils des Gebäudes zu kontrollieren oder zu beschränken. Drittens ist der Geräteschrank selbst nicht als Grundstück einzustufen.

62 Somit ist nicht erkennbar, dass die Bedingungen, unter denen die Server untergebracht sind, denen entsprechen, die nach Art. 47 der Mehrwertsteuerrichtlinie und Art. 31a der Durchführungsverordnung vorliegen müssen, damit die im Ausgangsverfahren fraglichen Hostingdienste in einem Rechenzentrum als im Zusammenhang mit einem Grundstück stehend eingestuft werden können, was zu prüfen Sache des vorlegenden Gerichts ist.

63 Folglich ist auf die zweite Frage zu antworten, dass Art. 47 der Mehrwertsteuerrichtlinie und Art. 31a der Durchführungsverordnung dahin auszulegen sind, dass Hostingdienste in einem Rechenzentrum, in deren Rahmen ihr Erbringer seinen Kunden, damit diese darin ihre Server unterbringen können, Geräteschränke und, als Nebenleistung, Güter und Dienstleistungen wie Strom und verschiedene Leistungen, mit denen die Nutzung dieser Server unter optimalen Bedingungen gewährleistet werden

soll, zur Verfügung stellt, keine Dienstleistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück im Sinne dieser Bestimmungen darstellen, wenn, was zu prüfen Sache des vorlegenden Gerichts ist, die Kunden kein Recht auf ausschließliche Nutzung des Gebäudeteils haben, in dem die Geräteschränke stehen.

Kosten

64 Für die Parteien des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren ein Zwischenstreit in dem beim 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 (Zehnte Kammer) für Recht erkannt:

1. **Art. 135 Abs. 1 Buchst. l der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem in der durch die Richtlinie 2008/8/EG des Rates vom 12. Februar 2008 geänderten Fassung ist dahin auszulegen, dass Hostingdienste in einem Rechenzentrum, in deren Rahmen ihr Erbringer seinen Kunden, damit diese darin ihre Server unterbringen können, Geräteschränke und, als Nebenleistung, Güter und Dienstleistungen wie Strom und verschiedene Leistungen, mit denen die Nutzung dieser Server unter optimalen Bedingungen gewährleistet werden soll, zur Verfügung stellt, keine Dienstleistungen der Vermietung von Grundstücken darstellen, die nach dieser Bestimmung von der Mehrwertsteuer befreit sind, sofern, was zu prüfen Sache des vorlegenden Gerichts ist, zum einen der Dienstleistende seinen Kunden nicht eine Fläche oder einen Standort passiv überlässt und ihnen dabei das Recht zusichert, diese Fläche oder diesen Standort wie ein Eigentümer in Besitz zu nehmen, und zum anderen die Geräteschränke keinen wesentlichen Bestandteil des Gebäudes bilden, in dem sie stehen, und dort nicht auf Dauer installiert sind.**

2. **Art. 47 der Richtlinie 2006/112 in der durch die Richtlinie 2008/8 geänderten Fassung und Art. 31a der Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011 des Rates vom 15. März 2011 zur Festlegung von Durchführungsvorschriften zur Richtlinie 2006/112 in der durch die Durchführungsverordnung (EU) Nr. 1042/2013 des Rates vom 7. Oktober 2013 geänderten Fassung sind dahin auszulegen, dass Hostingdienste in einem Rechenzentrum, in deren Rahmen ihr Erbringer seinen Kunden, damit diese darin ihre Server unterbringen können, Geräteschränke und, als Nebenleistung, Güter und Dienstleistungen wie Strom und verschiedene Leistungen, mit denen die Nutzung dieser Server unter optimalen Bedingungen gewährleistet werden soll, zur Verfügung stellt, keine Dienstleistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück im Sinne dieser Bestimmungen darstellen, wenn, was zu prüfen Sache des vorlegenden Gerichts ist, die Kunden kein Recht auf ausschließliche Nutzung des Gebäudeteils haben, in dem die Geräteschränke stehen.**

Unterschriften