URTEIL DES GERICHTSHOFES (Fünfte Kammer)
8. Juli 1986 *

In der Rechtssache 73/85

betreffend ein dem Gerichtshof nach Artikel 177 EWG-Vertrag vom Finanzgericht Düsseldorf in dem bei diesem anhängigen Rechtsstreit

Hans-Dieter und Ute Kerrutt, Markgröningen,

gegen

Finanzamt Mönchengladbach-Mitte

vorgelegtes Ersuchen um Vorabentscheidung über die Auslegung verschiedener Vorschriften der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (77/388; ABl. L 145, S. 1),

erläßt

DER GERICHTSHOF (Fünfte Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten U. Everling, der Richter R. Joliet, O. Due, Y. Galmot und C. Kakouris,

Generalanwalt: M. Darmon
Kanzler: P. Heim

Beteiligte, die Erklärungen abgegeben haben:

— Hans-Dieter und Ute Kerrutt, vertreten durch ihren Bevollmächtigten F. J. Müsers,

— Finanzamt Mönchengladbach-Mitte, vertreten durch seinen Bevollmächtigten Rembert Schwarze,

* Verfahrenssprache: Deutsch.

— Bundesrepublik Deutschland, vertreten durch ihre Bevollmächtigten Martin Seidel, Ernst Röder und Jochim Sedemund,

— Kommission der Europäischen Gemeinschaften, vertreten durch Jürgen Grunwald von ihrem Juristischen Dienst,

nach Anhörung der Schlußanträge des Generalanwalts in der Sitzung vom 22. April 1986,

folgendes

URTEIL

Tatbestand

Der Sachverhalt, das Verfahren und die gemäß Artikel 20 des Protokolls über die Satzung des Gerichtshofes der EWG eingereichten schriftlichen Erklärungen lassen sich wie folgt zusammenfassen:

I — Sachverhalt und schriftliches Verfahren

1. Nach Artikel 2 der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (77/388; ABl. L 145, S. 1) unterliegen der Mehrwertsteuer unter anderem:

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

Artikel 4 Absatz 3 sieht vor, daß die Mitgliedstaaten auch solche Personen als Steuerpflichtige betrachten können, die gelegentlich insbesondere eine der folgenden Leistungen erbringen:

„a) die Lieferungen von Gebäuden oder Gebäudeteilen und dem dazugehörigen Grund und Boden, wenn sie vor dem Erstbezug erfolgt ...

...

b) die Lieferungen von Baugrundstücken."

Nach Artikel 13 Teil B Buchstabe g befreien die Mitgliedstaaten von der Steuer unter anderem:

„die Lieferungen von Gebäuden oder Gebäudeteilen und dem dazugehörigen Grund und Boden, mit Ausnahme der in Artikel 4 Absatz 3 Buchstabe a bezeichneten Gegenstände."

Nach Artikel 28 Absatz 3 Buchstabe b der Richtlinie können die Mitgliedstaaten unter anderem die in Anhang F aufgeführten Umsätze unter den in ihnen bestehenden Bedingungen weiterhin befreien; in Nr. 16 des Anhangs F werden „Lieferungen der in Artikel 4 Absatz 3 bezeichneten Gebäude und Grundstücke" genannt.

2. Die Kläger des Ausgangsrechtsstreits beauftragten mit Vertrag vom 28. Dezember 1982/3. Februar 1983 eine Treuhandgesellschaft, ein Grundstück in Mönchengladbach-Hardt zum Kaufpreis von 43 792 DM

zu erwerben und darauf zu einem Gesamtaufwand von 445 063 DM ein Gebäude (Wohnung Nr. 2 des Aufteilungsplans) zu errichten. Mit Vertrag vom 7. Februar 1983 erwarben die Kläger als Miteigentümer je zur Hälfte 230/1 000 Miteigentumsanteil an einem unbebauten Grundstück in vorbezeichneter Lage zum festgesetzten Preis. Die Auflassung wurde am 23. August 1983 erklärt. Die Teilung gemäß § 3 des deutschen Wohnungseigentumsgesetzes wurde am 14. September 1983 vereinbart und am 29. November 1983 im Grundbuch eingetragen.

Die von den Bauinteressenten als Gesellschaft des bürgerlichen Rechts (§§ 705 ff. BGB) gegründete Bauherrengemeinschaft beauftragte mit Werkvertrag vom 26. Mai 1983 eine Baugesellschaft, die Wohnungsanlage bis zum 31. Dezember 1983 zu einem Festpreis von 679 906,54 DM zuzüglich 13 v. H. Mehrwertsteuer schlüsselfertig zu errichten. Weiterhin schlossen die Kläger persönlich die folgenden Verträge ab:

— Baubetreuungsvertrag betreffend die wirtschaftliche, finanzielle, organisatorische und technische Vorbereitung;

— Vertrag über die Vermietungsvermittlung;

— Vertrag über die Beschaffung von steuerlichen Unterlagen;

— Bürgschaftsvertrag;

— Finanzierungsvermittlungsvertrag.

Mit Bescheiden vom 12. August 1983 erhob das beklagte Finanzamt Mönchengladbach-Mitte von den Klägern des Ausgangsverfahrens nach einer Bemessungsgrundlage von insgesamt 288 855 DM Grunderwerbsteuer in Höhe von jeweils 2 888 DM, wobei sämtliche von den Klägern gezahlten Beträge in die grunderwerbsteuerrechtliche Gegenleistung einbezogen wurden. Das Finanzamt stützte sich dabei auf die neuere Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes, wonach der Kaufvertrag über ein Grundstück und der Werkvertrag über die Errichtung eines Gebäudes grunderwerbsteuerrechtlich als einheitlicher Vorgang zu betrachten sind, sofern beide Teilverträge in ihrem Bestand voneinander abhängig sind.

Die Parteien streiten vor dem Finanzgericht Düsseldorf darüber, ob die Grunderwerbsteuer auch auf die Gegenleistung für die Errichtung des Gebäudes erhoben werden darf.

3. Das Prozeßgericht ist der Auffassung, der Rechtsstreit werfe Fragen nach der Auslegung der angeführten Vorschriften der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 (77/388) auf. Es komme nämlich zunächst darauf an, ob die werkvertraglichen Lieferungen bzw. Leistungen der Bauunternehmer, Bauhandwerker, Treuhänder usw. nach der Richtlinie der Mehrwertsteuer unterworfen werden müssen. Sodann sei zu prüfen, ob eine Doppelbesteuerung dieser Lieferungen bzw. Leistungen mit Grunderwerbsteuer und Umsatzsteuer dem Gemeinschaftsrecht entspricht.

Das Finanzgericht Düsseldorf hat daher das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof gemäß Artikel 177 EWG-Vertrag die folgenden Fragen vorgelegt:

„1) Sind Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die im Rahmen einer von einem Initiator angebotenen, auf Errichtung eines Gebäudes gerichteten ‚Bündelung' von Werk- und Dienstleistungsverträgen und einem Grundstückskaufvertrag (‚Bauherrenmodell') erbracht werden, zusammen mit dem von einem anderen Unternehmer getätigten Grundstücksumsatz eine einheitliche ‚Lieferung von Gebäuden oder Gebäudeteilen und dem dazugehörigen Grund und Boden' im Sinne der Artikel 13 Teil B Buchstabe g und 28 Absatz 3 Buchstabe b in Verbindung mit Anhang F Nr. 16 der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 (77/388/EWG), oder

unterliegen diese Lieferungen und Dienstleistungen ausschließlich des Grundstücksumsatzes der Mehrwertsteuer nach Artikel 2 Nr. 1 der Sechsten Richtlinie?

2) Sofern nach Artikel 2 Nr. 1 der Sechsten Richtlinie die Mehrwertsteuer zu erheben ist:

Enthält das Gemeinschaftsrecht ein Verbot der Doppelbesteuerung des Inhalts, daß die nämliche Lieferung von Gegenständen bzw. Dienstleistung nicht zusätzlich mit einer weiteren Verkehrsteuer (hier: mit der deutschen Grunderwerbsteuer) belegt werden darf?"

4. Der Vorlagebeschluß ist am 19. März 1985 in das Register der Kanzlei des Gerichtshofes eingetragen worden.

Gemäß Artikel 20 des Protokolls über die Satzung des Gerichtshofes der EWG haben schriftliche Erklärungen eingereicht: die Regierung der Bundesrepublik Deutschland, vertreten durch Martin Seidel und Ernst Röder als Bevollmächtigte, sowie die Kommission der Europäischen Gemeinschaften, vertreten durch Jürgen Grunwald vom Juristischen Dienst als Bevollmächtigten.

Der Gerichtshof hat auf Bericht des Berichterstatters nach Anhörung des Generalanwalts beschlossen, die mündliche Verhandlung ohne vorherige Beweisaufnahme zu eröffnen.

Mit Entscheidung vom 11. November 1985 hat der Gerichtshof nach Artikel 95 der Verfahrensordnung die Rechtssache an die Fünfte Kammer verwiesen.

II — Beim Gerichtshof eingereichte schriftliche Erklärungen

1. *Zur ersten Frage*

Die Bundesregierung und die Kommission vertreten übereinstimmend die Auffassung, daß Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die im Rahmen eines „Bauherrenmodells" erbracht werden, nach Artikel 2 Nr. 1 der Sechsten Richtlinie der Mehrwertsteuer unterliegen und von dieser weder nach Artikel 13 Teil B Buchstabe g der Richtlinie befreit sind noch — soweit sie nicht den Grundstücksumsatz betreffen — nach Artikel 28 Absatz 3 Buchstabe b in Verbindung mit Anhang F Nr. 16 der Richtlinie befreit werden können.

a) Die *Bundesregierung* führt aus, die in dem Vorabentscheidungsersuchen angesprochenen Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die von verschiedenen Steuerpflichtigen erbracht würden, seien keine einheitlichen „Lieferungen von Gebäuden oder Gebäudeteilen und dem dazugehörigen Grund und Boden" im Sinne von Artikel 13 Teil B Buchstabe g oder Artikel 28 Absatz 3 Buchstabe b in Verbindung mit Anhang F Nr. 16 der Sechsten Richtlinie, sondern unterlägen gemäß Artikel 2 Nr. 1 dieser Richtlinie einzeln der Mehrwertsteuer.

Artikel 13 Teil B Buchstabe g komme deshalb nicht zur Anwendung, weil nach dieser Bestimmung die in Artikel 4 Absatz 3 Buchstabe a bezeichneten Gegenstände, d. h. „die Lieferung von Gebäuden oder Gebäudeteilen und dem dazugehörigen Grund und Boden, wenn sie vor dem Erstbezug erfolgt", von dem Befreiungstatbestand ausgenommen seien. Da Bauherrenmodelle auf die Herstellung von Neubauten gerichtet seien, scheide eine Steuerbefreiung nach dieser Vorschrift schon aus diesem Grunde aus.

Die Leistungen, die von den Werk- und Dienstleistungsunternehmern gegen Entgelt im Rahmen von Bauherrenmodellen erbracht werden, könnten auch nicht während der Übergangszeit aufgrund von Artikel 28 Absatz 3 Buchstabe b in Verbindung mit Anhang F Nr. 16 von der Mehrwertsteuer befreit werden. Anhang F Nr. 16 beziehe sich zwar auf Lieferungen der in Artikel 4

Absatz 3 bezeichneten Gebäude und Grundstücke, d. h. die Lieferung von Neubauten nebst dem dazugehörigen Grund und Boden. Jedoch könnten die auf die Errichtung des Gebäudes gerichteten Leistungen der Bauunternehmer und Bauhandwerker nicht mit der Lieferung des Grundstücks durch den Grundstücksverkäufer zu einer einheitlichen Lieferung eines Gebäudes zusammengefaßt werden, denn Artikel 2 Nr. 1 stelle insoweit auf die einzelnen Lieferungen und Dienstleistungen ab.

Der wirtschaftliche Zusammenhang von Bau-, Handwerks- und Grundstücksumsätzen, die von verschiedenen Steuerpflichtigen erbracht würden, ändere nichts an der von der Richtlinie geforderten Einzelbeurteilung dieser Umsätze. Die Richtlinie erlaube eine Steuerbefreiung für Lieferungen von Gebäuden vor dem Erstbezug vielmehr nur, wenn eine rechtliche Einheit zwischen der Lieferung des Gebäudes und der Lieferung des Grundstücks im Sinne der Lieferung eines bebauten Grundstücks durch einen Steuerpflichtigen bestehe.

Bau- und Handwerkerleistungen, die rechtlich von dem Grundstücksgeschäft unabhängig seien und die von einem anderen Steuerpflichtigen als dem Veräußerer des Grundstücks erbracht würden, könnten nicht in Grundstücksumsätze umgedeutet werden. Eine solche Umdeutung widerspreche den Grundsätzen einer gleichmäßigen und wettbewerbsneutralen Besteuerung, da sie zur Folge hätte, daß Bauleistungen von der Umsatzsteuer befreit seien, wenn der Bauherr als Leistungsempfänger ein Bündel von Leistungen in Anspruch nimmt, wohingegen nicht gebündelte Bauleistungen zu besteuern wären. Eine Steuerbefreiung nach Artikel 28 Absatz 3 Buchstabe b in Verbindung mit Anhang F Nr. 16 könne daher nur für die Lieferung des Baugrundstücks gewährt werden.

Zusammenfassend schlägt die Bundesregierung folgende Antwort auf die erste Frage vor:

„Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die von verschiedenen Steuerpflichtigen erbracht werden, sind umsatzsteuerlich stets gesondert zu beurteilen und können deshalb nicht zu einem einheitlichen Umsatz zusammengefaßt werden. Hierauf hat auch der Umstand keinen Einfluß, daß der Leistungsempfänger im Rahmen eines ‚Bauherrenmodells' ein Bündel von Umsätzen (z. B. Lieferungen aufgrund von Werkverträgen, Dienstleistungen und Grundstücksumsatz) bezieht, die auf die Herstellung eines Gebäudes gerichtet sind. Die Leistungen, die von den Werk- und Dienstleistungsunternehmern erbracht werden, unterliegen gemäß Artikel 2 Nr. 1 der Sechsten Richtlinie der Mehrwertsteuer. Sie fallen weder unter die Befreiungsvorschrift des Artikels 13 Teil B Buchstabe g der Richtlinie, noch können sie gemäß Artikel 28 Absatz 3 Buchstabe b in Verbindung mit Anhang F Nr. 16 der Richtlinie während der Übergangszeit von der Mehrwertsteuer befreit werden."

b) Die *Kommission* führt aus, das gesamte Lieferungs- und Leistungsspektrum des Bauherrenmodells unterliege grundsätzlich nach Artikel 2 der Sechsten Richtlinie der Mehrwertsteuer. Jedoch sei zu prüfen, ob einer der Steuerbefreiungstatbestände der Richtlinie in Betracht komme.

Artikel 13 Teil B Buchstabe g sei vorliegend nicht anwendbar, da er die in Artikel 4 Absatz 3 Buchstabe a bezeichneten Gegenstände, d. h. Gebäude oder Gebäudeteile und den dazugehörigen Grund und Boden, deren Lieferung „vor dem Erstbezug erfolgt" (Neubauten), ausnehme. Entsprechendes gelte für den Befreiungstatbestand des Artikels 13 Teil B Buchstabe h (Lieferungen unbebauter Grundstücke), der ausdrücklich die in Artikel 4 Absatz 3 Buchstabe b bezeichneten Baugrundstücke ausnehme.

Von der Steuer befreit seien allerdings „die Gewährung und Vermittlung von Krediten

und die Verwaltung von Krediten durch die Kreditgeber" sowie „die Vermittlung und die Übernahme von Verbindlichkeiten, Bürgschaften und anderen Sicherheiten und Garantien sowie die Verwaltung von Kreditsicherheiten durch die Kreditgeber" (Artikel 13 Teil B Buchstabe d Nrn. 1 und 2). Soweit derartige Umsätze im Rahmen eines Bauherrenmodells getätigt würden, seien diese mithin von der Mehrwertsteuer befreit.

Artikel 28 Absatz 3 Buchstabe b in Verbindung mit Anhang F Nr. 16 ermächtige die Mitgliedstaaten, während der in Artikel 28 Absatz 4 genannten Übergangszeit Lieferungen der in Artikel 4 Absatz 3 bezeichneten Gebäude und Grundstücke „unter den in den Mitgliedstaaten bestehenden Bedingungen weiterhin [zu] befreien." Zwar sei die nach Artikel 28 Absatz 4 Satz 1 zunächst festgesetzte Fünfjahresfrist (1. Januar 1978 bis 31. Dezember 1982) bereits vor Abwicklung des hier in Rede stehenden Bauvorhabens abgelaufen. Jedoch sei die Übergangszeit nach Artikel 28 Absatz 4 Satz 2 als auf unbestimmte Frist verlängert zu betrachten, da der Rat bis zum heutigen Tag keine Entscheidung über „die vollständige oder teilweise Abschaffung dieser Abweichungen" getroffen habe.

Aus der in Artikel 28 Absatz 3 Buchstabe b enthaltenen Formulierung ergebe sich allerdings, daß die Befreiung nicht in beliebiger Weise, sondern nur zu den Bedingungen erfolgen kann, die zum Zeitpunkt des Erlasses der Richtlinie in den einzelnen Mitgliedstaaten bestanden. Insbesondere sei den Mitgliedstaaten eine nachträgliche einseitige Ausweitung ihrer nationalen Befreiungspraxis gemeinschaftsrechtlich untersagt.

In der Bundesrepublik Deutschland seien zum Zeitpunkt des Erlasses der Richtlinie, soweit hier erheblich, „die Umsätze, die unter das Grunderwerbsteuergesetz ... fallen" (§ 4 Nr. 9 Buchstabe a Umsatzsteuergesetz 1973) von der Umsatzsteuerpflicht ausgenommen gewesen. Dieser Befreiungstatbestand habe durch die zwischenzeitlich erfolgte Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes zur Grunderwerbsteuerpflicht bei Bauherrenmodellen materiell eine unzulässige Ausweitung erfahren, da nunmehr über den Grundstücksumsatz hinaus auch bislang nicht befreite Leistungen, wie die des Bauunternehmers, der Handwerker, des Baubetreuers und des Treuhänders, der Umsatzsteuer entzogen würden.

Zusammenfassend schlägt die Kommission vor, auf die erste Frage wie folgt zu antworten:

„Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die im Rahmen einer von einem Initiator angebotenen, auf Errichtung eines Gebäudes gerichteten ‚Bündelung' von Werk- und Dienstleistungsverträgen und einem Grundstückskaufvertrag (‚Bauherrenmodell') erbracht werden, unterliegen nach Artikel 2 Nr. 1 der Richtlinie 77/388/EWG der Mehrwertsteuer.

Soweit im Rahmen eines solchen ‚Bauherrenmodells' Umsätze nach Artikel 13 B Buchstabe d Nrn. 1 und 2 der Richtlinie getätigt werden, sind diese von der Steuer befreit. Darüber hinaus können die Mitgliedstaaten nach Artikel 28 Absatz 3 Buchstabe b in Verbindung mit Anhang F Nr. 16 der Richtlinie Steuerbefreiungen zu solchen Bedingungen gewähren, wie sie zum Zeitpunkt des Erlasses der Richtlinie nach nationalem Recht bestanden."

2. *Zur zweiten Frage*

Die *Bundesregierung* und die *Kommission* tragen übereinstimmend vor, aus Artikel 33 der Sechsten Richtlinie ergebe sich, daß die Richtlinie die Mitgliedstaaten nicht daran hindert, Grunderwerbsteuern beizubehalten oder einzuführen.

Die Bundesregierung fügt an, der Gemeinschaftsgesetzgeber habe zwar die Doppelbelastung bestimmter Tatbestände durch die Umsatzsteuer und durch andere Steuern

zum Teil durch die in Artikel 13 Teil B der Richtlinie vorgesehenen Steuerbefreiungen ausgeschlossen; er habe eine solche Doppelbelastung aber auch zum Teil bewußt in Kauf genommen. Die Sechste Richtlinie habe insoweit zwar die Befreiungen von der Umsatzsteuer harmonisiert, nicht aber die Erhebung anderer Steuern.

Artikel 33 der Richtlinie schränke das Recht der Mitgliedstaaten zur Erhebung von Grunderwerbsteuern auch nicht für die Umsätze von Neubauten mit dem dazugehörigen Grund und Boden ein, die grundsätzlich zu besteuern seien und gemäß Artikel 28 Absatz 3 Buchstabe b in Verbindung mit Anhang F Nr. 16 und Artikel 4 Absatz 3 Buchstabe a nur noch für eine Übergangszeit befreit werden könnten. Mit dem Ende der Übergangszeit entfalle zwar die Möglichkeit der Steuerbefreiung. Damit werde aber nicht die Erhebung der Grunderwerbsteuer unzulässig.

III — Antwort auf Fragen des Gerichtshofes

Auf Fragen des Gerichtshofes, mit denen weitere Erläuterungen zum deutschen Recht erbeten wurden, hat die Regierung der Bundesrepublik Deutschland folgendes ausgeführt:

1. Die deutschen Steuerbehörden zögen die Leistungen, die im Rahmen von Bauherrenmodellen aufgrund eines Werkvertrags über die Errichtung eines Gebäudes erbracht werden (d. h. die Leistungen von Bauunternehmern und Bauhandwerkern), auch nach der neueren zur Grunderwerbsteuer ergangenen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zur Umsatzsteuer heran. Sie seien der Auffassung, daß die Leistungen von Bauunternehmern und Bauhandwerkern nicht unter die Umsatzsteuerbefreiung des § 4 Nr. 9 Buchstabe a Umsatzsteuergesetz fallen.

2. Die Verwaltungspraxis gehe je nach Gestaltung des Bauherrenmodells davon aus, daß die Bauunternehmer und Bauhandwerker ihre Leistungen entweder unmittelbar an die einzelnen Bauherren oder aber an die Bauherrengemeinschaft erbringen. Im vorliegenden Fall sei davon auszugehen, daß die Bauherrengemeinschaft durch die Auftragsvergabe an den Bauunternehmer als Außengesellschaft und damit als Empfänger der Leistung des Bauunternehmers anzusehen sei.

a) Die Leistung des Bauunternehmers bestehe in der Übergabe einer schlüsselfertigen Wohnanlage auf einem im Eigentum der Bauherren stehenden Grundstück. Diese Leistung sei steuerpflichtig.

b) Sei die Bauherrengemeinschaft — wie im vorliegenden Fall — Empfänger der Bauleistung, so müsse zwangsläufig davon ausgegangen werden, daß sie ihrerseits die fertiggestellten Wohnungen an die einzelnen Bauherren weiterliefert. Diese Weiterlieferung unterliege nur dann der Umsatzsteuer, wenn die Bauherrengemeinschaft als Unternehmer im Sinne von § 2 Absatz 1 Umsatzsteuergesetz (= Steuerpflichtiger im Sinne von Artikel 4 der Sechsten Richtlinie) anzusehen sei. In der Verwaltungspraxis werde die Unternehmereigenschaft in der Regel bejaht.

c) Werde die Unternehmereigenschaft der Bauherrengemeinschaft bejaht, stelle sich die weitere Frage, ob die Lieferung der fertiggestellten Wohnungen durch die Bauherrengemeinschaft an die einzelnen Bauherren steuerpflichtig oder nach § 4 Nr. 9 a Umsatzsteuergesetz steuerfrei sei. Die Beurteilung dieser Frage hänge entscheidend vom Inhalt und Umfang der Leistung der Bauherrengemeinschaft ab (Lieferung der Wohnung ohne den dazugehörigen Grund und Boden: steuerpflichtig; Lieferung eines bebauten Grundstücks: steuerfrei).

d) Die Bauherrengemeinschaft sei gemäß § 15 Umsatzsteuergesetz zum Vorsteuerabzug nur berechtigt, wenn ihre Unternehmereigenschaft zu bejahen sei und wenn ihre ei-

genen Leistungen — gegebenenfalls unter Verzicht auf die Steuerbefreiung des § 4 Nr. 9 a Umsatzsteuergesetz — steuerpflichtig seien.

e) Wenn die Leistung der Bauherrengemeinschaft an den Bauherrn steuerpflichtig sei, könne der Bauherr die ihm hierfür gesondert in Rechnung gestellte Steuer nach § 15 Umsatzsteuergesetz als Vorsteuer abziehen, wenn er Unternehmer sei und die Wohnung zur Ausführung steuerpflichtiger Umsätze verwende.

Wenn die Bauunternehmer und Bauhandwerker im Rahmen eines Bauherrenmodells ihre Bauleistungen nicht an die Bauherrengemeinschaft, sondern unmittelbar an die Bauherren erbrächten, so seien auch diese Leistungen steuerpflichtig. Die Bauherren seien unter den gleichen Voraussetzungen, wie unter e) dargestellt, zum Vorsteuerabzug berechtigt.

3. Die Bauherrengemeinschaft oder die Bauherren würden nach § 2 Absatz 1 Umsatzsteuergesetz als Unternehmer (= Steuerpflichtige im Sinne der Sechsten Richtlinie) behandelt, wenn sie eine nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen selbständig ausübten.

a) Eine Bauherrengemeinschaft erfülle diese Voraussetzung, wenn sie als Außengesellschaft in die Leistungskette zwischen Bauunternehmer (Bauhandwerker) und Bauherr eingeschaltet sei und Nachhaltigkeit zu bejahen sei.

b) Ein Bauherr sei Unternehmer, wenn er die errichtete Eigentumswohnung vermiete, nicht, wenn er sie zu eigenen Wohnzwecken nutze.

IV — Mündliche Verhandlung

In der mündlichen Verhandlung vom 25. Februar 1986 haben die Kläger des Ausgangsverfahrens, vertreten durch ihren Bevollmächtigten F. J. Müsers, der Beklagte des Ausgangsverfahrens, vertreten durch seinen Bevollmächtigten Rembert Schwarze, die Bundesrepublik Deutschland, vertreten durch Rechtsanwalt Jochim Sedemund, und die Kommission der Europäischen Gemeinschaften, vertreten durch Jürgen Grunwald vom Juristischen Dienst, mündliche Ausführungen gemacht.

Die Bundesregierung und die Kommission haben im wesentlichen ihre im schriftlichen Verfahren abgegebenen Stellungnahmen näher erläutert.

Die Kläger im Ausgangsverfahren haben dargelegt, daß Lieferungen und Leistungen, die im Rahmen eines „Bauherrenmodells" erbracht werden, mit Ausnahme des Grundstücksumsatzes der Mehrwertsteuer nach der Sechsten Richtlinie unterliegen. Der Grundstücksumsatz als solcher sei von der Mehrwertsteuer befreit, und zwar sowohl aufgrund der Sechsten Richtlinie, die die Steuerbefreiungen harmonisiere, als auch aufgrund nationalen Rechts, das eine Doppelbelastung des gleichen Vorgangs mit Grunderwerbsteuer und Mehrwertsteuer ausschließe. Für die Entscheidung des Rechtsstreits sei es somit erforderlich, den in Artikel 13 Teil B Buchstabe g der Richtlinie umschriebenen Grundstücksumsatz von den steuerpflichtigen Lieferungen bzw. Dienstleistungen abzugrenzen.

Der Beklagte im Ausgangsverfahren hat insbesondere Ausführungen zur neueren Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes gemacht.

Der Generalanwalt hat seine Schlußanträge in der Sitzung vom 22. April 1986 vorgetragen.

Entscheidungsgründe

1 Das Finanzgericht Düsseldorf hat mit Beschluß vom 17. Dezember 1984, beim Gerichtshof eingegangen am 19. März 1985, gemäß Artikel 177 EWG-Vertrag zwei Fragen nach der Auslegung verschiedener Vorschriften der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (77/388; ABl. L 145, S. 1) zur Vorabentscheidung vorgelegt.

2 Diese Fragen stellen sich in einem Rechtsstreit zwischen den Eheleuten Hans-Dieter und Ute Kerrutt (im folgenden: Kläger) und dem Finanzamt Mönchengladbach-Mitte (im folgenden: Beklagter). Dieser Rechtsstreit betrifft Steuerbescheide, mit denen die Finanzverwaltung von den Klägern Grunderwerbsteuer für ein Bauvorhaben im Rahmen des sogenannten „Bauherrenmodells" erhob.

3 Nach dem Vorlagebeschluß und den Darlegungen im Verfahren wurde das fragliche Vorhaben wie folgt abgewickelt: Die Kläger beauftragten zusammen mit anderen Bauinteressenten eine Finanzierungsgesellschaft, für sie ein Baugrundstück zu erwerben und darauf ein Wohngebäude zu errichten. Zur Durchführung dieses Vertrages erwarben sie je einen Miteigentumsanteil an einem unbebauten Grundstück; die Teilung gemäß dem Wohnungseigentumsgesetz wurde ordnungsgemäß vereinbart und sodann im Grundbuch eingetragen. Außerdem schloß die Gesamtheit der Miteigentümer, die sich in einer als Gesellschaft des bürgerlichen Rechts gegründeten Bauherrengemeinschaft zusammengeschlossen hatte, mit einer Baugesellschaft einen Werkvertrag über die Errichtung des Gebäudes. Des weiteren schlossen die Kläger persönlich eine Reihe von Verträgen, nämlich einen Baubetreuungsvertrag, einen Vertrag über die Vermietungsvermittlung, einen Vertrag über die Beschaffung von steuerlichen Unterlagen, einen Bürgschaftsvertrag und einen Finanzierungsvermittlungsvertrag.

4 Die Kläger fochten die streitigen Steuerbescheide insoweit an, als gemäß der neueren Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes der Bemessung der Grunderwerbsteuer die Gegenleistung für alle diese Geschäfte zugrunde gelegt wurde. Nach dieser Rechtsprechung sind der Kaufvertrag über ein Grundstück und der Werkvertrag über die Errichtung eines Gebäudes grunderwerbsteuerrechtlich als einheitlicher Vorgang zu betrachten, sofern beide Teilverträge in ihrem Bestand voneinander abhängig sind. Hiergegen wenden sich die Kläger. Sie machen geltend, nur der Erwerb des Grundstücks, nicht dagegen die Errichtung des Gebäudes, unterliege der Grunderwerbsteuer.

5 Nach Ansicht des vorlegenden Gerichts setzt die Entscheidung des Rechtsstreits die Auslegung verschiedener Vorschriften der Sechsten Richtlinie (77/388) voraus. Nach einer innerstaatlichen Rechtsvorschrift, nämlich § 4 Nr. 9 Buchstabe a des Umsatzsteuergesetzes, seien die unter das Grunderwerbsteuergesetz fallenden Umsätze von der Umsatzsteuer befreit. Die Erhebung der Grunderwerbsteuer auf sämtliche Umsätze, nämlich auf den Kauf des Grundstücks und die Errichtung des Gebäudes, könne daher zur Folge haben, daß auf die Lieferungen und Dienstleistungen der Bauunternehmer, Bauhandwerker und Treuhänder keine Umsatzsteuer erhoben werden könnte; dies könnte gegen die Verpflichtungen aus der Sechsten Richtlinie verstoßen.

6 Vor diesem Hintergrund hat das Finanzgericht Düsseldorf das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

„1) Sind Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die im Rahmen einer von einem Initiator angebotenen, auf Errichtung eines Gebäudes gerichteten ‚Bündelung' von Werk- und Dienstleistungsverträgen und einem Grundstückskaufvertrag („Bauherrenmodell") erbracht werden, zusammen mit dem von einem anderen Unternehmer getätigten Grundstücksumsatz eine einheitliche ‚Lieferung von Gebäuden oder Gebäudeteilen und dem dazugehörigen Grund und Boden' im Sinne der Artikel 13 Teil B Buchstabe g und 28 Absatz 3 Buchstabe b in Verbindung mit Anhang F Nr. 16 der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 (77/388/EWG), oder unterliegen diese Lieferungen und Dienstleistungen ausschließlich des Grundstücksumsatzes der Mehrwertsteuer nach Artikel 2 Nr. 1 der Sechsten Richtlinie?

2) Sofern nach Artikel 2 Nr. 1 der Sechsten Richtlinie die Mehrwertsteuer zu erheben ist:

Enthält das Gemeinschaftsrecht ein Verbot der Doppelbesteuerung des Inhalts, daß die nämliche Lieferung von Gegenständen bzw. Dienstleistung nicht zusätzlich mit einer weiteren Verkehrsteuer (hier: mit der deutschen Grunderwerbsteuer) belegt werden darf?"

Zur ersten Frage

7 Die erste Frage des vorlegenden Gerichts geht im wesentlichen dahin, ob Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die im Rahmen einer auf die Errichtung eines Gebäudes gerichteten „Bündelung" von Werk- und Dienstleistungsverträgen von der Art des „Bauherrenmodells" erbracht werden, aufgrund von Artikel 2 Nr. 1 der Sechsten Richtlinie — abgesehen von der Lieferung des Baugrundstücks — der Mehrwertsteuer unterliegen oder ob sie unter die in den Artikeln 13

Teil B Buchstabe g und 28 Absatz 3 Buchstabe b in Verbindung mit Anhang F Nr. 16 der Sechsten Richtlinie vorgesehenen Befreiungen für „Lieferungen von Gebäuden oder Gebäudeteilen und dem dazugehörigen Grund und Boden" fallen.

8 Die Kläger tragen zur ersten Frage vor, Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen der in der Vorlagefrage angesprochenen Art unterlägen gemäß der Sechsten Richtlinie der Mehrwertsteuer. Dagegen sei der Grundstücksumsatz sowohl nach der Sechsten Richtlinie, die eine Harmonisierung der Befreiungstatbestände anstrebe, als auch nach einer Vorschrift des innerstaatlichen Rechts, die die Doppelbelastung ein und desselben Umsatzes mit der Grunderwerbsteuer und der Mehrwertsteuer verbiete, von letzterer befreit.

9 Die Bundesrepublik Deutschland und die Kommission vertreten übereinstimmend die Auffassung, daß Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen der fraglichen Art nach Artikel 2 Nr. 1 der Sechsten Richtlinie als solche der Mehrwertsteuer unterlägen und nicht als Teil der „Lieferung von Gebäuden oder Gebäudeteilen und dem dazugehörigen Grund und Boden" im Sinne der Artikel 13 Teil B Buchstabe g und 28 Absatz 3 Buchstabe b in Verbindung mit Anhang F Nr. 16 der Sechsten Richtlinie angesehen werden könnten. Außerdem gelte Artikel 13 Teil B Buchstabe g nicht für Lieferungen von Gebäuden und dem dazugehörigen Grund und Boden, die vor dem Erstbezug erfolgten, also für die Errichtung von Neubauten etwa im Rahmen des Bauherrenmodells. Die Kommission weist ferner darauf hin, daß die Übergangsbestimmung des Artikels 28 Absatz 3 einer einseitigen Ausweitung der nationalen Befreiungspraxis durch die Mitgliedstaaten nach Erlaß der Richtlinie entgegenstehe.

10 Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die im Rahmen einer Gesamtvereinbarung von der Art des Bauherrenmodells erfolgen, fallen in den durch die Definition der Begriffe „Steuerpflichtiger" und „steuerbarer Umsatz" in den Artikeln 4, 5 und 6 der Richtlinie umschriebenen Anwendungsbereich des Artikels 2 Nr. 1 der Richtlinie. Sie unterliegen daher nach dieser Vorschrift der Mehrwertsteuer, sofern sie nicht unter einen der in der Richtlinie aufgeführten Befreiungstatbestände fallen. Im vorliegenden Fall ist zu prüfen, ob die in Artikel 13 Teil B Buchstabe g und 28 Absatz 3 Buchstabe b in Verbindung mit Anhang F Nr. 16 der Richtlinie vorgesehenen Steuerbefreiungen eingreifen können.

11 Nach Artikel 13 Teil B Buchstabe g der Richtlinie befreien die Mitgliedstaaten unter bestimmten von ihnen festgesetzten Bedingungen „die Lieferungen von Ge-

bäuden oder Gebäudeteilen und dem dazugehörigen Grund und Boden, mit Ausnahme der in Artikel 4 Absatz 3 Buchstabe a bezeichneten Gegenstände", also der Lieferung solcher Gegenstände vor ihrem Erstbezug. Nach Artikel 28 Absatz 3 Buchstabe b können die Mitgliedstaaten „die in Anhang F aufgeführten Umsätze unter den in den Mitgliedstaaten bestehenden Bedingungen weiterhin befreien"; unter Nr. 16 dieses Anhangs sind die „Lieferungen der in Artikel 4 Absatz 3 bezeichneten Gebäude und Grundstücke" aufgeführt.

12 Vorab ist festzustellen, daß diese beiden Befreiungsnormen übereinstimmend auf den Begriff „Lieferung von Gebäuden oder Gebäudeteilen und dem dazugehörigen Grund und Boden" abstellen. Ihre Anwendbarkeit in einem Fall wie dem, der dem Ausgangsverfahren zugrunde liegt, hängt somit davon ab, ob die der Errichtung eines Gebäudes dienenden fraglichen Lieferungen und Dienstleistungen zusammen mit dem Grundstücksumsatz als ein einheitliches Immobiliengeschäft anzusehen sind, das wegen des wirtschaftlichen Zusammenhangs sämtlicher in Rede stehender Teilumsätze und wegen ihres gemeinsamen Zwecks — der Errichtung des Gebäudes auf dem erworbenen Grundstück — als Lieferung eines Gebäudes und des dazugehörigen Grund und Bodens zu betrachten ist.

13 Schon die Wendung „Lieferung von Gebäuden ... und dem dazugehörigen Grund und Boden" zeigt, daß von einem solchen einheitlichen Geschäft nur gesprochen werden kann, wenn die beiden Arten von Lieferungsgegenständen, nämlich das Gebäude und der Grund und Boden, kaufrechtlich Gegenstand ein und derselben Lieferung im Sinne der Lieferung eines bebauten Grundstücks sind.

14 Diese Auffassung entspricht dem Zweck der Sechsten Richtlinie. Nach ihr sollen, wie die Bundesrepublik Deutschland hevorgehoben hat, zur Wahrung der Wettbewerbsneutralität der Besteuerung getrennte steuerbare Umsätze, die nicht zu einem einheitlichen Umsatz zusammengefaßt werden können, einzeln der Mehrwertsteuer unterworfen werden.

15 Aufgrund dieser Erwägungen sind die Lieferungen von Gegenständen und die Dienstleistungen der Bauunternehmer und der Bauhandwerker, die im Rahmen einer Gesamtvereinbarung von der Art des Bauherrenmodells durchgeführt werden und bei denen es sich um rechtlich von dem mit einem anderen Unternehmer abgewickelten Grundstücksgeschäft getrennte Vorgänge handelt, nicht zusammen mit letzterem als eine Einheit im Sinne einer einheitlichen „Lieferung von Gebäuden oder Gebäudeteilen und dem dazugehörigen Grund und Boden" anzusehen.

16 Dem ist hinzuzufügen, daß die Befreiung der Lieferung eines Gebäudes mit dem dazugehörigen Grund und Boden gemäß Artikel 13 Teil B Buchstabe g in Verbindung mit Artikel 4 Absatz 3 Buchstabe a, auf den erstere Vorschrift verweist, voraussetzt, daß diese Lieferung nicht vor dem Erstbezug erfolgt, das heißt, daß es sich nicht um die Errichtung von Neubauten handelt. Da ein Vorhaben von der Art des Bauherrenmodells begriffsnotwendig auf die Herstellung von Neubauten gerichtet ist, scheidet eine Befreiung gemäß der genannten Vorschrift auch aus diesem Grund aus.

17 Andererseits können die Mitgliedstaaten nach der Übergangsbestimmung des Artikels 28 Absatz 3 Buchstabe b in Verbindung mit Anhang F Nr. 16 Neubauten „unter den in den Mitgliedstaaten bestehenden Bedingungen weiterhin befreien". Diese Vorschrift steht schon ihrem Wortlaut nach der Einführung neuer Befreiungstatbestände oder der Ausweitung bereits bestehender Befreiungen nach dem Inkrafttreten der Richtlinie entgegen. Eine eventuelle Ausweitung der Grunderwerbsteuerpflicht nach dem Inkrafttreten der Richtlinie kann sich also selbst dann, wenn sie durch die Rechtsprechung erfolgt, nicht auf den Umfang der Befreiung von der Umsatzsteuer auswirken.

18 Aus all diesen Gründen ist auf die erste Frage zu antworten, daß Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die im Rahmen einer auf die Errichtung eines Gebäudes gerichteten „Bündelung" von Werk- und Dienstleistungsverträgen von der Art des dem Vorlagebeschluß zugrundeliegenden „Bauherrenmodells" erbracht werden, nach Artikel 2 Nr. 1 der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 (77/388) — abgesehen von der Lieferung des Baugrundstücks — der Mehrwertsteuer unterliegen.

Zur zweiten Frage

19 Die zweite Frage geht im wesentlichen dahin, ob das Gemeinschaftsrecht einen Mitgliedstaat daran hindert, einen gemäß der Sechsten Richtlinie der Mehrwertsteuer unterliegenden Vorgang zusätzlich mit weiteren Verkehrsteuern wie der Grunderwerbsteuer des deutschen Rechts zu belegen.

20 Die Kläger machen hierzu geltend, die praktische Wirksamkeit der Sechsten Richtlinie, die unter anderem die Harmonisierung der Befreiungen von der Mehrwertsteuer bezwecke, schließe die Doppelbelastung ein und desselben Immobiliengeschäfts aus, die sich aus der Belastung sowohl mit der Mehrwertsteuer als auch mit einer Grunderwerbsteuer ergäbe.

21 Die Bundesrepublik Deutschland und die Kommission tragen dagegen vor, die Antwort folge aus Artikel 33 der Sechsten Richtlinie, der den Mitgliedstaaten ausdrücklich die Beibehaltung oder Einführung jeder Art von Abgaben, die nicht den Charakter von Umsatzsteuern hätten, insbesondere von Grunderwerbsteuern, gestatte. Die Bundesrepublik Deutschland fügt dem hinzu, die Richtlinie habe zwar durch die in ihr vorgesehenen Befreiungstatbestände die Doppelbelastung bestimmter Vorgänge zum Teil ausgeschlossen, lasse aber im übrigen eine solche Doppelbelastung zu.

22 Der Auffassung der Bundesrepublik Deutschland und der Kommission ist zu folgen. Artikel 33 ist eindeutig: „Unbeschadet anderer Gemeinschaftsbestimmungen hindern die Bestimmungen dieser Richtlinie einen Mitgliedstaat nicht daran, ... Grunderwerbsteuern sowie ganz allgemein alle Steuern, Abgaben und Gebühren, die nicht den Charakter von Umsatzsteuern haben, beizubehalten oder einzuführen." Da das Gemeinschaftsrecht bei seinem gegenwärtigen Stand keine besondere Vorschrift enthält, die die Befugnis der Mitgliedstaaten, andere Verkehrsteuern als die Umsatzsteuern einzuführen, ausschließt oder beschränkt, und damit konkurrierende Abgabenregelungen zuläßt, können derartige Steuern auch dann erhoben werden, wenn dies, wie im vorliegenden Fall, zu einer Kumulierung mit der Mehrwertsteuer bei ein und demselben Vorgang führt.

23 Auf die zweite Frage ist somit zu antworten, daß keine Vorschrift des Gemeinschaftsrechts einen Mitgliedstaat daran hindert, einen gemäß der Sechsten Richtlinie der Mehrwertsteuer unterliegenden Vorgang zusätzlich mit weiteren Verkehrsteuern, wie der Grunderwerbsteuer des deutschen Rechts, zu belegen, sofern diese Steuern nicht den Charakter von Umsatzsteuern haben.

Kosten

24 Die Auslagen der Bundesrepublik Deutschland und 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 Verfahren; die Kostenentscheidung ist daher Sache dieses Gerichts.

Aus diesen Gründen

hat

DER GERICHTSHOF (Fünfte Kammer)

auf die ihm vom Finanzgericht Düsseldorf mit Beschluß vom 17. Dezember 1984 vorgelegten Fragen für Recht erkannt:

1) **Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die im Rahmen einer auf die Errichtung eines Gebäudes gerichteten „Bündelung" von Werk- und Dienstleistungsverträgen von der Art des dem Vorlagebeschluß zugrunde liegenden „Bauherrenmodells" erbracht werden, unterliegen — abgesehen von der Lieferung des Baugrundstücks — nach Artikel 2 Nr. 1 der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 (77/388) der Mehrwertsteuer.**

2) **Keine Vorschrift des Gemeinschaftsrechts hindert einen Mitgliedstaat daran, einen gemäß der Sechsten Richtlinie der Mehrwertsteuer unterliegenden Vorgang zusätzlich mit weiteren Verkehrsteuern, wie der Grunderwerbsteuer des deutschen Rechts, zu belegen, sofern diese Steuern nicht den Charakter von Umsatzsteuern haben.**

Everling Joliet

Due Galmot Kakouris

Verkündet in öffentlicher Sitzung in Luxemburg am 8. Juli 1986.

Der Kanzler

P. Heim

Der Präsident der Fünften Kammer

U. Everling