SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS GEORGES COSMAS
vom 20. Mai 1999 *

I — Einführung

1. Mit dem vorliegenden Vorabentscheidungsersuchen gemäß Artikel 177 EG-Vertrag (jetzt Artikel 234 EG) hat der Hoge Raad der Nederlanden dem Gerichtshof eine Frage nach der Auslegung des Artikels 4 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage [1] (im folgenden: Sechste Richtlinie) vorgelegt. Der Gerichtshof ist zur Auslegung dieser Vorschrift insbesondere aufgerufen, um zu entscheiden, ob die Verpachtung eines Gebäudes an eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts durch einen ihrer Gesellschafter eine „selbständig ausgeübte wirtschaftliche Tätigkeit" darstellt, so daß dieser Gesellschafter, dessen einzige wirtschaftliche Tätigkeit in dieser Verpachtung besteht, mehrwertsteuerpflichtig im Sinne der genannten Richtlinie ist.

* Originalsprache: Griechisch.
1 — ABl. L 145, S. 1.

II — Rechtlicher Rahmen

2. Der Geltungsbereich des von der Sechsten Richtlinie eingeführten gemeinsamen Systems ist in Artikel 2 der Richtlinie geregelt, der wie folgt lautet:

„Der Mehrwertsteuer unterliegen:

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

2. die Einfuhr von Gegenständen."

3. Artikel 4, der zum Abschnitt IV mit der Überschrift „Steuerpflichtiger" gehört, bestimmt:

„(1) Als Steuerpflichtiger gilt, wer eine der in Absatz 2 genannten wirtschaftlichen

Tätigkeiten selbständig und unabhängig von ihrem Ort ausübt, gleichgültig zu welchem Zweck und mit welchem Ergebnis [2].

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

(3) ...

(4) Der in Absatz 1 verwendete Begriff ‚selbständig' schließt die Lohn- und Gehaltsempfänger und sonstige Personen von der Besteuerung aus, soweit sie an ihren Arbeitgeber durch einen Arbeitsvertrag oder ein sonstiges Rechtsverhältnis gebunden sind, das hinsichtlich der Arbeitsbedingungen und des Arbeitsentgelts sowie der Verantwortlichkeit des Arbeitgebers ein Verhältnis der Unterordnung schafft.

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

(5) ..."

4. Artikel 13 Teil B Buchstabe b der Sechsten Richtlinie sieht die grundsätzliche Befreiung von der Mehrwertsteuer für die Verpachtung von Grundstücken vor. Die Mitgliedstaaten können in diesem Fall jedoch nach Artikel 13 Teil C Buchstabe a ihren Steuerpflichtigen insofern das Recht einräumen, für eine Besteuerung zu optieren.

Wie die Kommission [3] und die niederländische Regierung [4] dargelegt haben, sehen die niederländischen Rechtsvorschriften entsprechend den vorstehend genannten Bestimmungen der Sechsten Richtlinie die Möglichkeit vor, bei einer Verpachtung von Grundstücken, wie sie im Ausgangsrechtsstreit vorliegt, für eine Besteuerung zu optieren.

2 — Anmerkung des Übersetzers: Diese Fußnote betrifft nur die griechische Fassung der Schlußanträge.

3 — Nummer 1 ihrer schriftlichen Erklärungen.

4 — In Nummer 5 ihrer schriftlichen Erklärungen bezieht sich die niederländische Regierung auf Artikel 11 Absatz 1 Buchstabe b der Wet op de omzetbelasting 1968 (niederländisches Umsatzsteuergesetz 1968), auf die auch im Vorlagebeschluß des nationalen Gerichts Bezug genommen wird.

III — Sachverhalt

5. Der in Welsrijp wohnhafte Herr Heerma (im folgenden: Kläger), der Inhaber eines landwirtschaftlichen Betriebes war, gründete zum 1. Januar 1994 zusammen mit seiner Ehefrau die Gesellschaft J. Heerma/K. Heerma-Graanstra (im folgenden: Gesellschaft) mit Sitz in Welsrijp, in die er die beweglichen Betriebsmittel seines Betriebes und den wirtschaftlichen Wert der übrigen Betriebsmittel seines Betriebes einbrachte.

6. Etwa im Juni 1994 begann der Kläger mit dem Bau eines Stalls. Über diesen Stall schlossen der Kläger und die Gesellschaft am 18. November 1994 einen Pachtvertrag mit einer Laufzeit von sechs Monaten bei einem jährlichen Pachtzins von 12 000 HFL. Beginn des Pachtvertrages war der 1. November 1994. Wie die niederländische Regierung vorgetragen hat, wurde der Pachtvertrag am 23. Dezember 1994 von der Grondkamer voor Friesland (Landwirtschaftskammer von Friesland) genehmigt.

7. Nach den Feststellungen des Vorlagebeschlusses stellten der Kläger und die Gesellschaft am 15. August 1994 bei der Steuerbehörde für diesen Pachtvertrag gemeinsam einen Antrag nach Artikel 11 Absatz 1 Buchstabe b Nummer 5 des niederländischen Umsatzsteuergesetzes 1968 (in der Fassung von 1994). Mit diesem Antrag beantragten der Kläger und die Gesellschaft, sie von der Befreiung von der Umsatzsteuer auszunehmen.

Der Antrag wurde mit Entscheidung der Steuerbehörde vom 14. Oktober 1994 abgelehnt. Die hiergegen eingelegte Verwaltungsbeschwerde wurde mit einer weiteren Entscheidung derselben Behörde zurückgewiesen.

Der Kläger erhob gegen diese Entscheidung Klage beim Gerechtshof Leeuwarden, der diese und die erste ablehnende Entscheidung aufhob und feststellte, daß die Verpachtung des Stalls durch den Kläger ab dem 1. November 1994 nicht von der Umsatzsteuer befreit sei.

8. Im einzelnen qualifizierte der Gerechtshof in seinem Urteil vom 4. Oktober 1996 den Fall des Klägers im Hinblick auf den Stall in Anbetracht der Umstände als Nutzung eines Vermögensgegenstands zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen durch einen Wirtschaftsteilnehmer im Sinne des Artikels 7 des Umsatzsteuergesetzes 1968. Der Pachtvertrag, so der Gerechtshof, werde im vorliegenden Fall nicht dadurch berührt, daß der Verpächter an der Gesellschaft beteiligt sei, die das Grundstücks gepachtet habe. Was den Kläger anbelange, könne nicht davon ausgegangen werden, daß der genannte Pachtvertrag wegen der Verbindung zwischen ihm und der Gesellschaft keine Teilnahme am Wirtschaftsleben darstelle.

9. Der Staatssecretaris van Financiën (niederländischer Staatssekretär für Finanzen) legte gegen dieses Urteil des Gerechtshof Leeuwarden Kassationsbeschwerde ein. Darin führt er aus, daß die Verpachtung des genannten Grundstücks für den Kläger in Wirklichkeit die Pacht seines eigenen Betriebsvermögens sei, daß seine wirtschaftliche Tätigkeit auf die Verpachtung des Grundstücks an die Gesellschaft bürgerlichen Rechts beschränkt sei und daß es sich im vorliegenden Fall infolgedessen um ein Geschäft im geschlossenen Kreis handele. Es könne daher nicht von einer Beteiligung am Wirtschaftsleben und damit auch nicht von Unternehmerschaft die Rede sein.

10. Der Hoge Raad der Nederlanden ist der Auffassung, daß die Gesellschaft bürgerlichen Rechts — d. h. eine Vereinigung natürlicher Personen, die keine Rechtspersönlichkeit hat, aber in tatsächlicher Hinsicht die Selbständigkeit einer Gesellschaft besitzt — selbständig wirtschaftliche Tätigkeiten ausübe und aus diesem Grund als Steuerpflichtige im Sinne des Artikels 4 der Sechsten Richtlinie anzusehen sei.

11. Das vorlegende Gericht stellt sodann fest, daß nach dem Urteil des Gerichtshofes vom 26. September 1996 [5] die Verpachtung eines Grundstücks unter den oben genannten Umständen als eine wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne des Artikels 4 der Sechsten Richtlinie zu qualifizieren sei, da der Gerechtshof zu dem Ergebnis gekommen sei, daß die Verpachtung zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen erfolgt sei, was im Rahmen der Kassationsbeschwerde nicht bestritten worden sei.

12. Das vorlegende Gericht führt gleichwohl aus, das Vorbringen werfe die Frage auf, ob Artikel 4 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen sei, daß in einem solchen Fall angesichts der Verbindung zwischen Verpächter und Pächter die Verpachtung eines unbeweglichen Gegenstands als selbständig ausgeübte wirtschaftliche Tätigkeit zu qualifizieren sei, oder aber ob davon auszugehen sei, daß die in dieser Bestimmung vorausgesetzte Selbständigkeit fehle. Die letztgenannte Annahme könne dazu führen, daß der Gesellschafter als Verpächter mit der Gesellschaft gleichzusetzen wäre und es folglich nur einen einzigen Steuerpflichtigen im Sinne dieser Bestimmung der Richtlinie gäbe.

IV — Vorlagefrage

13. Die oben dargelegten Gründe haben den Hoge Raad der Nederlanden veranlaßt, dem Gerichtshof gemäß Artikel 177 EG-Vertrag folgende Frage zur Vorabentscheidung vorzulegen:

Ist Artikel 4 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen, daß, wenn die ein-

5 — Rechtssache C-230/94 (Enkler, Slg. 1996, I-4517).

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

V — Beantwortung der Vorlagefrage

14. Mit der Vorlagefrage begehrt das vorlegende Gericht vom Gerichtshof die Feststellung, ob, wenn ein Gesellschafter einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts an diese einen körperlichen Gegenstand vermietet, diese Vermietung eine „selbständig ausgeübte wirtschaftliche Tätigkeit" im Sinne des Artikels 4 der Sechsten Richtlinie darstellt, so daß sowohl die Gesellschaft als auch der vermietende Gesellschafter als Steuerpflichtige angesehen werden können, oder ob im vorliegenden Fall der Gesellschafter und die Gesellschaft gleichgesetzt werden und die Tätigkeit infolgedessen nicht selbständig ausgeübt wird, so daß es im wesentlichen nur einen Steuerpflichtigen gibt.

15. Wie das vorlegende Gericht und die Kommission ausführen, kann eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts wie die im Ausgangsrechtsstreit, die keine Rechtspersönlichkeit hat, die aber als eine Vereinigung natürlicher Personen in tatsächlicher Hinsicht die Selbständigkeit einer Gesellschaft besitzt, nach niederländischem Recht wirtschaftliche Tätigkeiten selbständig ausüben und ist aus diesem Grund als Steuerpflichtige im Sinne des Artikels 4 der Sechsten Richtlinie anzusehen.

Wie die Kommission zu Recht ausführt, verstößt diese Vorstellung des niederländischen Rechts weder gegen den Wortlaut noch gegen den Sinn der Sechsten Richtlinie. Zum einen bestimmt Artikel 4 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie, daß als Steuerpflichtiger gilt, „*wer*" die dort genannten wirtschaftlichen Tätigkeiten selbständig ausübt. Zum anderen hat der Gerichtshof entsprechend dem Ziel der Sechsten Richtlinie, die durch eine weite Definition des Begriffes des „Steuerpflichtigen" eine bessere Steuerneutralität gewährleisten soll, wiederholt entschieden, daß Artikel 4 der Richtlinie einen sehr weiten Anwendungsbereich hat[6]. Die Rechtsform einer Person entscheidet nicht allein darüber, ob die Person als „Steuerpflichtige" angesehen werden kann. Daher ist es für die Qualifikation einer Personenvereinigung als „Steuerpflichtige" insbesondere auch nicht unabdingbare Voraussetzung, daß sie eine Rechtspersönlichkeit hat. Da die Perso-

6 — So z. B. Urteil vom 4. Dezember 1990 in der Rechtssache C-186/89 (Van Tiem, Slg. 1990, I-4363, Randnr. 17).

nenvereinigung ohne Rechtspersönlichkeit nach dem nationalen Recht tatsächlich wirtschaftliche Tätigkeiten ausüben darf, die nach Artikel 4 der Sechsten Richtlinie der Mehrwertsteuer unterliegen, kann sie — bei Berücksichtigung des Gesamtzusammenhangs — wie jede andere Person, die eine Rechtspersönlichkeit besitzt, als „Steuerpflichtige" qualifiziert werden.

16. Zu Recht haben weder das vorlegende Gericht noch die Beteiligten bestritten, daß die Verpachtung des Grundstücks durch den Kläger an die Gesellschaft bürgerlichen Rechts, zu deren Gesellschaftern er gehört, einen „wirtschaftlichen Charakter" hat.

Der Gerichtshof, der die Begriffe der „wirtschaftlichen Tätigkeit" und der „Nutzung von körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen" [7] in Artikel 4 der Sechsten Richtlinie [8], soweit sie „zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen" vorgenommen werden [9], sehr weit auslegt, ist der Auffassung, daß „die Vermietung eines körperlichen Gegenstands eine Nutzung dieses Gegenstands darstellt, die als wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne von Artikel 4 Absatz 2 der Sechsten Richtlinie zu beurteilen ist, wenn sie zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen vorgenommen wird" [10]. Für die Feststellung, ob im vorliegenden Fall die Vermietung des betreffenden körperlichen Gegenstands zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen vorgenommen wird, hat der Gerichtshof dabei entschieden, daß „das nationale Gericht ... die Gesamtheit der Gegebenheiten des Einzelfalls zu beurteilen hat" [11], vor allem die Art des Gegenstands und die Umstände seiner Nutzung [12].

7 — Urteil Van Tiem (zitiert in Fußnote 6), in dem der Gerichtshof feststellte, daß „Artikel 4 der Sechsten Richtlinie der Mehrwertsteuer einen sehr weiten Anwendungsbereich zuerkennt, der sämtliche Stadien der Erzeugung, des Handels und der Erbringung von Dienstleistungen umfaßt" (Randnr. 17).

8 — Zum Verhältnis dieser Begriffe zueinander und vor allem dazu, daß die in Artikel 4 Absatz 2 Satz 2 der Sechsten Richtlinie genannte „Nutzung von körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen" eine besondere Ausformung von dem in Satz 1 genannten Kriterium der „wirtschaftlichen Tätigkeit" und nicht eine Ausnahme hiervon darstellt, siehe Urteil Enkler (zitiert in Fußnote 5, Randnr. 22) und meine Schlußanträge zu diesem Urteil (Nrn. 12 bis 14).

9 — Der Gerichtshof hat im Urteil Van Tiem (zitiert in Fußnote 6) darauf hingewiesen, daß „sich der Begriff ‚Nutzung' entsprechend den Erfordernissen des Grundsatzes der Neutralität des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems auf alle Vorgänge ohne Rücksicht auf deren Rechtsform bezieht, die darauf abzielen, aus dem betroffenen Gegenstand nachhaltig Einnahmen zu erzielen" (Randnr. 18). Zu der Notwendigkeit einer Prüfung, ob die betreffende Tätigkeit mit einer bestimmten Beständigkeit und Stetigkeit ausgeübt wird, siehe auch meine Schlußanträge zum Urteil Enkler (zitiert in Fußnote 5, Nr. 15).
Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofes sind dabei „der bloße Eigentumserwerb und Besitz von Schuldverschreibungen, die nicht einer anderen Unternehmenstätigkeit dienen, und der Zufluß des Ertrages aus diesen" ebensowenig als wirtschaftliche Tätigkeiten anzusehen, die den Urheber dieser Umsätze zum Steuerpflichtigen machen (Urteil vom 6. Februar 1997 in der Rechtssache C-80/95, Harnas & Helm, Slg. 1997, I-745, Randnr. 20), wie der bloße Erwerb und der bloße Besitz von Gesellschaftsanteilen. „Der bloße Erwerb von Beteiligungen an anderen Unternehmen stellt nämlich keine Nutzung eines Gegenstands zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen dar, weil eine etwaige Dividende als Ergebnis dieser Beteiligung Ausfluß der bloßen Innehabung des Gegenstands ist" (Urteil vom 20. Juni 1991 in der Rechtssache C-60/90, Polysar Investments Netherlands, Slg. 1991, I-3111, Randnr. 13). Auch hat der Gerichtshof entschieden, daß Dividenden, da sie kein Entgelt für irgendeine wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne der Sechsten Richtlinie sind, nicht in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer fallen (siehe hierzu Urteil vom 22. Juni 1993 in der Rechtssache C-333/91, Sofitam, Slg. 1993, I-3513, Randnr. 13).

10 — Urteil Enkler (zitiert in Fußnote 5), Randnrn. 21 und 22. Auch hat der Gerichtshof festgestellt, daß „es als Nutzung einer unbeweglichen Sache anzusehen ist, wenn deren Eigentümer einem Dritten für einen bestimmten Zeitraum gegen Zahlung einer Vergütung ein Erbbaurecht einräumt. Diese Voraussetzung ist erfüllt, wenn das Erbbaurecht, wie im Fall des Ausgangsverfahrens, für einen Zeitraum von achtzehn Jahren gegen Zahlung einer jährlichen Vergütung gewährt wird." Siehe Urteil Van Tiem (zitiert in Fußnote 6), Randnr. 19.

11 — Urteil Enkler (zitiert in Fußnote 5), Randnr. 30.

12 — Urteil Enkler (zitiert in Fußnote 5), Randnrn. 23 bis 29.

Wie das vorlegende Gericht ausführt, ist das für die Feststellung des Sachverhalts zuständige nationale Gericht (d. h. der Gerechtshof Leeuwarden, dessen Tatsachenfeststellungen, wie im Vorlagebeschluß ausgeführt, im Rechtsmittelverfahren vor dem vorlegenden Gericht keiner Nachprüfung unterliegen) zu dem Ergebnis gekommen, daß die Verpachtung, um die es im Ausgangsverfahren geht, zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen vorgenommen wurde. Es ist daher davon auszugehen, daß das vorlegende Gericht ebenso wie alle Beteiligten zu Recht der Auffassung sind, daß diese Verpachtung eines Stalls für die Dauer von sechs Jahren gegen Zahlung eines jährlichen Pachtzins von 12 000 HFL eine wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne des Artikels 4 Absatz 2 der Sechsten Richtlinie darstellt.

17. Aus den bisherigen Ausführungen geht hervor, daß die wesentliche Frage im vorliegenden Fall in Wirklichkeit dahin geht, ob die in Rede stehende wirtschaftliche Tätigkeit „selbständig" in dem von der Sechsten Richtlinie gebrauchten Sinn ausgeübt wird.

18. Die Bedeutung des Begriffes „selbständig" wird in Artikel 4 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie nicht näher erläutert. Es ist jedoch von folgenden Gesichtspunkten auszugehen: Erstens zeigt die Formulierung des gesamten Absatzes, daß die „Selbständigkeit" nicht allgemein die Rechtsstellung oder den Beruf der Person, die eine wirtschaftliche Tätigkeit ausübt, kennzeichnet, sondern die besonderen Umstände, unter denen die Person die genannte Tätigkeit ausübt. Da zweitens die „selbständige" Ausübung der wirtschaftlichen Tätigkeit eine Voraussetzung für die Einstufung einer Person als „Steuerpflichtiger" darstellt, haben der Zweck oder das Ergebnis dieser Tätigkeit weder einen Einfluß auf die Bedeutung des Begriffes „selbständig" noch im übrigen auf die Bedeutung des allgemeineren Begriffes des „Steuerpflichtigen" [13]. Schließlich ist entsprechend dem Zweck der Sechsten Richtlinie, die eine bessere Steuerneutralität gewährleisten soll, davon auszugehen, daß der Begriff der „selbständigen" Ausübung der wirtschaftlichen Tätigkeit, wie auch der allgemeinere Begriff des „Steuerpflichtigen" [14], weit ausgelegt werden kann.

19. Die Erforderlichkeit einer weiten Auslegung ergibt sich im übrigen aus Artikel 4 Absatz 4 der Sechsten Richtlinie. Er definiert den in Absatz 1 genannten Begriff „selbständig" negativ. Im einzelnen wird dort zunächst ein Fall genannt, in dem die rechtliche Selbständigkeit ausgeschlossen ist (Unterabsatz 1), und sodann ein Fall, in dem zwei Personen, die zwar rechtlich selbständig, aber durch gegenseitige finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Beziehungen eng miteinander verbunden sind, ausnahmsweise zusammen als ein Steuerpflichtiger behandelt werden können (Unterabsatz 2).

13 — Siehe hierzu Urteil Enkler (zitiert in Fußnote 5), Randnr. 25: „... aus Artikel 4 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie [geht] hervor, daß der Zweck und das Ergebnis der Tätigkeit als solche bei der Ermittlung des Anwendungsbereichs der Sechsten Richtlinie unerheblich sind".

14 — Siehe oben, Nr. 15 dieser Schlußanträge.

20. Bevor die wirtschaftliche Tätigkeit, um die es im Ausgangsverfahren geht, auf der Grundlage von allgemeinen Ausführungen zu Artikel 4 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie untersucht wird, ist in diesem Zusammenhang zu prüfen, ob die Tätigkeit in den Anwendungsbereich der zwei Unterabsätze des Absatzes 4 dieser Vorschrift fallen kann.

21. Artikel 4 Absatz 4 Unterabsatz 1 der Sechsten Richtlinie definiert den Begriff „selbständig" negativ insofern, als er bestimmt, daß der Begriff „die Lohn- und Gehaltsempfänger und sonstige Personen von der Besteuerung aus[schließt], soweit sie an ihren Arbeitgeber durch einen Arbeitsvertrag oder ein sonstiges Rechtsverhältnis gebunden sind, das hinsichtlich der Arbeitsbedingungen und des Arbeitsentgelts sowie der Verantwortlichkeit des Arbeitgebers ein Verhältnis der Unterordnung schafft" [15].

Es liegt auf der Hand, daß der Gesellschafter einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts, der ein Grundstück an die Gesellschaft verpachtet, kein Lohn- und Gehaltsempfänger ist und daß dieser Pachtvertrag kein „Rechtsverhältnis ... [darstellt], das hinsichtlich der Arbeitsbedingungen und des Arbeitsentgelts sowie der Verantwortlichkeit des Arbeitgebers ein Verhältnis der Unterordnung schafft". Die einzige Frage, die geprüft werden kann, ist im vorliegenden Fall daher, ob der Pachtvertrag einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts mit einem ihrer Gesellschafter ein Rechtsverhältnis darstellt, das in jedem Fall ein Verhältnis der Unterordnung schafft, das in seiner Tragweite demjenigen entspricht, das aus einem Arbeitsverhältnis einer Person mit ihrem Arbeitgeber erwächst [16].

15 — Die Zweite Richtlinie 67/228/EWG des Rates vom 11. April 1967 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Struktur und Anwendungsmodalitäten des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems (ABl. 1967, 71, S. 1303; im folgenden: Zweite Richtlinie) bestimmt in Anhang A Nummer 2 Zu Artikel 4: „Der Begriff ‚selbständig' soll insbesondere die Lohn- und Gehaltsempfänger, die an ihren Arbeitgeber durch einen Arbeitsvertrag gebunden sind, von der Besteuerung ausschließen."
Die Sechste Richtlinie enthält nicht mehr das Wort „insbesondere", ohne daß dies jedoch bedeutet, daß die in ihr enthaltene Negativdefinition des Begriffs „selbständig" nunmehr abschließend wäre.

16 — Zur Definition dieses Verhältnisses siehe Urteil vom 25. Juli 1991 in der Rechtssache C-202/90 (Ayuntamiento de Sevilla, Slg. 1991, I-4247) bezüglich der Tätigkeiten der mit der Einziehung der örtlichen Steuern in Spanien betrauten Steuereinnehmer. In diesem Urteil stellte der Gerichtshof fest, daß, was zunächst die Arbeitsbedingungen betreffe, kein Verhältnis der Unterordnung bestehe, da die Person, die die wirtschaftliche Tätigkeit ausübe, sich innerhalb der gesetzlich festgelegten Grenzen die für die Ausübung ihrer Tätigkeit erforderlichen Arbeitskräfte und sachlichen Mittel selbständig verschaffe und sie selbständig organisiere (Randnr. 11), daß, was zweitens die Modalitäten der Vergütung betreffe, kein Unterordnungsverhältnis bestehe, da die betreffende Person das wirtschaftliche Risiko ihrer Tätigkeit trage, und daß schließlich ausschlaggebend die Haftung sei, die sich aus den von dieser Person in Ausübung ihrer Tätigkeit begründeten vertraglichen Beziehungen ergebe, sowie die Haftung für die Schäden, die sie Dritten verursache. Daher haben, wie Generalanwalt Tesauro in seinen Schlußanträgen zu diesem Urteil ausführte, „als Selbständige diejenigen Berufstätigen zu gelten ..., die nicht organisch in ein Unternehmen eingegliedert sind, die die Arbeitskräfte und sachlichen Mittel, deren sie sich für die Ausübung ihrer Tätigkeit bedienen, in angemessenem Umfang frei einsetzen können und die das wirtschaftliche Risiko dieser Tätigkeit tragen" (Nr. 6).
Siehe auch Urteil vom 26. März 1987 in der Rechtssache 235/85 (Kommission/Niederlande, Slg. 1987, 1471, Randnr. 14): „Jedoch ist festzustellen, daß die Notare und die Gerichtsvollzieher nicht in einem Unterordnungsverhältnis zum Staat stehen, da sie nicht in die öffentliche Verwaltung eingegliedert sind. Sie üben nämlich ihre Tätigkeit für eigene Rechnung und in eigener Verantwortung aus, regeln in bestimmten, gesetzlich festgelegten Grenzen frei die Modalitäten der Ausübung ihrer Arbeit und vereinnnahmen das Entgelt selbst, das ihr Einkommen darstellt. Der Umstand, daß sie einer behördlichen Disziplinaraufsicht unterliegen, was auch bei anderen gesetzlich geregelten Berufen der Fall sein kann, rechtfertigt ebensowenig wie der Umstand, daß ihre Vergütungen gesetzlich festgelegt sind, die Annahme, daß sie sich gegenüber einem Arbeitgeber in einem Verhältnis der Unterordnung im Sinne des Artikels 4 Absatz 4 befinden."

Unabhängig von der Frage der Zulässigkeit einer solchen analogen Anwendung der genannten Bestimmung auf den Fall des Pachtvertrags [17] ist ebenfalls festzustellen, daß, wie die Kommission und die deutsche Regierung zu Recht ausführen, der Pachtvertrag, von dem im Ausgangsverfahren die Rede ist, offensichtlich nicht dazu führt, daß zwischen den Vertragsparteien ein ähnliches Unterordnungsverhältnis besteht, wie es in einem Arbeitsvertrag oder in einem sonstigen Rechtsverhältnis gegeben ist, das hinsichtlich der Arbeitsbedingungen und des Arbeitsentgelts sowie der Verantwortlichkeit des Arbeitgebers ein Verhältnis der Unterordnung schafft.

Der Pachtvertrag nämlich, von dem im Ausgangsverfahren die Rede ist, schafft ein Rechtsverhältnis, in dessen Rahmen der Kläger die wirtschaftliche Tätigkeit der Verpachtung für eigene Rechnung und in eigener Verantwortung ausübt, weder allgemeine noch konkrete Weisungen von der Gesellschaft als Pächterin erhält und das wirtschaftliche Risiko und die Verantwortung für die Verpachtung übernimmt. Den Akten kann im übrigen nicht entnommen werden, daß das sich aus der Gesellschafterstellung ergebende Rechtsverhältnis, durch das Verpächter und Pächter miteinander verbunden sind, unter den Umständen, unter denen die fragliche wirtschaftliche Tätigkeit ausgeübt wird, also im Rahmen eines Pachtvertrags [18], ein Verhältnis der rechtlichen Unterordnung im Sinne des Artikels 4 Absatz 4 Unterabsatz 1 der Sechsten Richtlinie schafft.

Angesichts der vorstehend genannten Gesichtspunkte kann nicht die Rede davon sein, daß die besonderen Umstände des vorliegenden Falls in den Anwendungsbereich des Artikels 4 Absatz 4 Unterabsatz 1 der Sechsten Richtlinie fallen.

22. Nach Artikel 4 Absatz 4 Unterabsatz 2 der Sechsten Richtlinie steht es „[v]orbehaltlich der Konsultation nach Artikel 29 ... jedem Mitgliedstaat frei, im Inland ansässige Personen, die zwar rechtlich unabhängig, aber durch gegenseitige finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Beziehungen eng miteinander verbunden sind, zusammen als einen Steuerpflichtigen zu behandeln" [19]. Das Königreich der Niederlande hat diese Voraussetzung erfüllt und kann die in dieser Vorschrift vorgesehene

17 — Auf den ersten Blick könnte man meinen, daß eine solche analoge Anwendung nicht damit zu vereinbaren ist, daß die in Artikel 4 Absatz 4 Unterabsatz 1 der Sechsten Richtlinie genannte Regelung der unselbständigen Ausübung einer wirtschaftlichen Tätigkeit, die im wesentlichen eine Negativdefinition des Begriff des Steuerpflichtigen darstellt, restriktiv auszulegen ist. Meines Erachtens ist jedoch eine solche analoge Anwendung zum Zweck einer unabhängigen Auslegung des in Absatz 1 genannten Begriffes „selbständig" zulässig, da die vorstehend genannte Negativdefinition nicht abschließend ist. Siehe oben, Fußnote 15.

18 — Wenn jemand sich darauf beruft, „Steuerpflichtiger" zu sein, ergibt sich der Grad seiner Selbständigkeit bei der Ausübung einer selbständigen Tätigkeit, wie oben ausgeführt, nicht aus den allgemeinen, für ihn geltenden Rechtsvorschriften, sondern einzig und allein aus den besonderen Umständen, unter denen er die genannte Tätigkeit ausübt. Siehe oben, Nr. 18.

19 — Die Zweite Richtlinie bestimmte in Anhang A Nummer „*2. Zu Artikel 4*" Unterabsatz 4 Satz 2: „Der genannte Begriff [‚selbständig'] gestattet es den einzelnen Mitgliedstaaten ferner, Personen, die zwar rechtlich unabhängig, aber durch finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Beziehungen untereinander verbunden sind, nicht getrennt als mehrere Steuerpflichtige, sondern zusammen als einen Steuerpflichtigen zu behandeln. Der Mitgliedstaat, der die Annahme einer solchen Regelung beabsichtigt, führt die in Artikel 16 vorgesehene Konsultation durch."

Möglichkeit allgemein in Anspruch nehmen [20].

Nach Auffassung der Kommission kann der vorliegende Sachverhalt keinen Anlaß geben, sich mit dieser Möglichkeit zu befassen, und zwar aus zwei Gründen: Erstens besitze die Gesellschaft bürgerlichen Rechts keine Rechtspersönlichkeit und sei daher nicht rechtlich unabhängig. Zweitens habe sich die niederländische Finanzverwaltung nicht darauf berufen, daß nur ein Steuerpflichtiger im Sinne dieser Bestimmung vorliege.

Was den ersten Aspekt der Ausführungen der Kommission anbelangt, so sollte meines Erachtens aus der fehlenden Rechtspersönlichkeit nicht abgeleitet werden, daß im vorliegenden Fall die rechtliche Unabhängigkeit fehlt. Wenn die Gesellschaft bürgerlichen Rechts nach dem niederländischen Recht ein Gebilde ist, mit dem ein Pachtvertrag wirksam geschlossen werden kann [21], verfügt sie auch über die nötige rechtliche Unabhängigkeit, daß auf einer geeigneten formalen Grundlage die Frage gestellt werden kann, ob finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Beziehungen wahrscheinlich sind.

Der zweite in den Ausführungen der Kommission erörterte Aspekt dagegen ist von größerer Bedeutung. Der Umstand, daß die niederländische Verwaltung sich nicht darauf berufen hat, daß nur ein Steuerpflichtiger im Sinne des Artikels 4 Absatz 4 Unterabsatz 2 der Sechsten Richtlinie vorliegt, ist zweifellos der eigentliche Grund dafür, weshalb diese Bestimmung nicht angewandt werden kann, und zwar aus zwei Gründen: Erstens obliegt es der niederländischen Verwaltung, das Vorliegen der Voraussetzungen für die in dieser Gemeinschaftsbestimmung vorgesehene Ausnahme darzulegen und zu beweisen. Dafür, daß zwei Personen als ein Mehrwertsteuerpflichtiger angesehen werden, weil sie steuerlich eine Einheit bilden, ist es zweitens nach dem niederländischen Recht erforderlich, daß diese steuerliche Einheit in einem zuvor ergangenen förmlichen Akt der Finanzverwaltung festgestellt wird. Die steuerliche Einheit darf nicht das Ergebnis einer nachträglichen Bewertung der Voraussetzungen sein, unter denen die betreffenden Personen eine wirtschaftliche Tätigkeit ausüben [22].

Aus den vorstehenden Erwägungen geht hervor, daß der dem Ausgangsverfahren zugrunde liegende Sachverhalt auch nicht unter die Ausnahmeregelung des Artikels 4 Absatz 4 Unterabsatz 2 der Sechsten Richtlinie fallen kann. Der Sachverhalt des Ausgangsverfahren ist daher unter dem Gesichtspunkt der allgemeinen Auslegung des Begriffes „selbständig" zu prüfen, wie er in Artikel 4 Absatz 1 der Richtlinie verwendet wird.

23. Im Rahmen dieser Auslegung hat die Kommission unter Berufung auf Sinn und

20 — Vgl. Schlußanträge des Generalanwalts Van Gerven zum Urteil Polysar Investments Netherlands (zitiert in Fußnote 9). Vgl. auch den ersten Bericht der Kommission an den Rat über das Funktionieren des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems vom 13. September 1983, Dok. KOM (83) 426 endg., S. 10 und 11.
Zu dieser Möglichkeit unter der Geltung der Zweiten Richtlinie vgl. Urteil vom 12. Juni 1979 in den Rechtssachen 181/78 und 229/78 (Van Paassen und Denkavit Dienstbetoon, Slg. 1979, 2063).

21 — Siehe oben, Nr. 10.

22 — Siehe z. B. A. Boomsma u. a., Hrsg., Ernst & Young, *VAT in Europe*, London, Sweet & Maxwell, 1989, S. 146.

Zweck der durch Artikel 4 Absatz 4 Unterabsatz 2 der Sechsten Richtlinie eingeführten Ausnahmeregelung [23] u. a. erklärt, der Kläger und die Gesellschaft könnten nicht als ein Steuerpflichtiger angesehen werden, da es überhaupt nicht wahrscheinlich sei, daß gegen die Bestimmungen der Sechsten Richtlinie verstoßen wurde oder daß sie mißbräuchlich zu einer Steuerhinterziehung oder -umgehung herangezogen würden [24].

24. Zu dieser Erklärung ist zunächst darauf hinzuweisen, daß der Gerichtshof nicht über die erforderlichen Anhaltspunkte verfügt, um eine solche Möglichkeit, mag sie nun bestehen oder nicht, in Betracht zu ziehen, und daß die Sachdienlichkeit der Antwort des Gerichtshofes auf die Vorlagefrage nicht von der Prüfung der vorstehend genannten Eventualitäten abhängt.

Der Vorlagebeschluß läßt nicht erkennen, daß im vorliegenden Fall eine Verwaltungsvereinfachung oder eine etwaige mißbräuchliche Anwendung der Bestimmungen der Sechsten Richtlinie durch den Kläger und die Gesellschaft in Betracht kommt. Das Verhältnis zwischen Angehörigen derselben Familie oder zwischen einander nahestehenden Personen reicht als solches nämlich nicht als Nachweis für das Vorliegen einer Steuerhinterziehung oder -umgehung aus [25]. Das vorlegende Gericht hat den Gerichtshof im übrigen nicht ersucht, diese Frage zu prüfen. Wie vor allem die deutsche Regierung ausführt, hat es dem Gerichtshof auch nicht sämtliche für eine solche Prüfung erforderlichen Tatsachen und Angaben zum nationalen Recht übermittelt [26].

In diesem Zusammenhang ist daran zu erinnern, daß nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofes „es allein Sache der nationalen Gerichte [ist], bei denen der Rechtsstreit anhängig ist und die die Verantwortung für die zu erlassende gerichtliche Entscheidung tragen, im Hinblick auf die Besonderheiten der jeweiligen Rechtssache sowohl die Erforderlichkeit einer Vorabentscheidung für den Erlaß ihres Urteils als auch die Erheblichkeit der von ihnen dem Gerichtshof vorgelegten Fragen zu beurteilen“ [27].

Das nationale Gericht, das eine genauere Kenntnis von dem Sachverhalt des Falles und von den Einzelheiten des niederländischen Rechts hat, ist daher in erster Linie dafür zuständig, die Möglichkeit

23 — Die Kommission nimmt Bezug auf die Begründung zu Artikel 4 ihres ursprünglichen Vorschlags für die Sechste Mehrwertsteuerrichtlinie vom 20. Juni 1973 (*Bulletin der Europäischen Gemeinschaften*, Beilage 11/73, S. 8). In dieser Begründung war die Möglichkeit vorgesehen, rechtlich selbständige Unternehmen aufgrund dieser Bestimmung als einen Steuerpflichtigen anzusehen, und zwar aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung oder um bestimmte Mißbräuche zu verhindern (z. B. die Aufspaltung eines Unternehmens zwischen mehreren Steuerpflichtigen, um in den Genuß einer Sonderregelung zu gelangen).

24 — Siehe Erklärungen der Kommission, Nr. 16.

25 — Siehe hierzu Urteil vom 29. Mai 1997 in der Rechtssache C-63/96 (Skripalle, Slg. 1997, I-2847, Randnrn. 24 bis 26).

26 — Der Vorlagebeschluß macht z. B. keine Angaben darüber, ob und unter welchen Voraussetzungen die betroffene Gesellschaft der gemeinsamen Pauschalregelung für Landwirte unterliegt.

27 — Siehe insbesondere Urteile vom 16. Juli 1992 in der Rechtssache C-67/91 (Associación Española de Banca Privada, Slg. 1992, I-4785, Randnrn. 25 und 26), vom 3. März 1994 in den Rechtssachen C-332/92, C-333/92 und C-335/92 (Eurico Italia u. a., Slg. 1994, I-711, Randnr. 17), vom 18. Juni 1991 in der Rechtssache C-369/89 (Piageme, Slg. 1991, I-2971, Randnr. 10), vom 8. November 1990 in der Rechtssache C-231/89 (Gmurzynska-Bscher, Slg. 1990, I-4003, Randnr. 19), vom 16. Juli 1992 in der Rechtssache C-343/90 (Lourenço Dias, Slg. 1992, I-4673, Randnr. 15), vom 6. Juli 1995 in der Rechtssache C-62/93 (BP Soupergaz, Slg. 1995, I-1883, Randnr. 10) und vom 15. Juni 1995 in den Rechtssachen C-422/93, C-423/93 und C-424/93 (Zabala Erasun u. a., Slg. 1995, I-1567, Randnr. 14).

eines Rechtsmißbrauchs, einer Steuerumgehung oder -hinterziehung, die für die Beurteilung der Frage von Bedeutung ist, ob die streitige wirtschaftliche Tätigkeit selbständig ausgeübt wird, zu prüfen, wobei es ihm freisteht, gegebenenfalls dem Gerichtshof eine Frage zur Vorabentscheidung vorzulegen [28].

25. Hinsichtlich der eben erwähnten Erklärung der Kommission bin ich jedenfalls der Auffassung, daß es im Rahmen einer allgemeinen Auslegung des Begriffes „selbständig", wie er in Artikel 4 Absatz 1 der Richtlinie verwendet wird, nicht richtig wäre, sich mit der Problematik der Ausnahmeregelung des Artikels 4 Absatz 4 Unterabsatz 2 der Sechsten Richtlinie unabhängig von dem konkreten formellen und materiellen Inhalt dieses Unterabsatzes erneut zu befassen. Daß es Artikel 4 Absatz 4 Unterabsatz 2 der Sechsten Richtlinie um der Verwaltungsvereinfachung und der Verhinderung eines etwaigen Mißbrauchs willen *den Mitgliedstaaten freistellt*, im Inland ansässige Personen, die zwar rechtlich unabhängig, aber durch gegenseitige finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Beziehungen eng miteinander verbunden sind, zusammen als einen Steuerpflichtigen zu behandeln, bedeutet zum einen, daß gemäß der Richtlinie das Bestehen solcher Beziehungen zwischen zwei Personen nicht notwendigerweise und automatisch die Selbständigkeit der wirtschaftlichen Tätigkeit ausschließt, die sie miteinander ausüben. Zum anderen würde die erneute Auseinandersetzung mit der Problematik des Artikels 4 Absatz 4 Unterabsatz 2 der Sechsten Richtlinie im Zusammenhang mit der allgemeinen Auslegung des Begriffes „selbständig" im wesentlichen auf eine extensive Auslegung dieser Bestimmung hinauslaufen. Einer solchen Auslegung aber stände entgegen, daß die genannte Bestimmung den von Artikel 4 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie verwendeten Begriff „selbständig", der weit ausgelegt werden kann [29], negativ definiert.

26. Damit ist es meines Erachtens im Rahmen der allgemeinen Auslegung des genannten Begriffes nicht möglich, die Tatsache, daß nach dem Sachverhalt des Ausgangsverfahrens die in der Verpachtung des Stalls bestehende wirtschaftliche Tätigkeit „selbständig" ausgeübt wird, unter Berufung auf die einschlägigen Bestimmungen der Sechsten Richtlinie allein deswegen zu bestreiten, weil die fragliche Verpachtung vom Gesellschafter einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts dieser gegenüber vorgenommen wird.

27. Dies ergibt sich daraus, daß der streitige Pachtvertrag zwischen zwei Personen geschlossen wurde, die rechtlich nicht identisch sind. Da die beiden Vertragsparteien zwei verschiedene Rechtssubjekte sind, die nach niederländischem Recht wirksam einen Pachtvertrag schließen können, wird das zwischen ihnen geschlossene Rechtsgeschäft in rechtlich selbständiger Weise vorgenommen und entstehen grundsätzlich zwischen ihnen Rechte und Pflichten wie bei einen Vertrag schließenden Dritten, die nicht zugleich aufgrund des oben genannten gesellschaftsrechtlichen Verhältnisses mitein-

28 — Es ist im übrigen Sache des nationalen Gerichts, die von der Kommission in ihren Vorbemerkungen angesprochenen Fragen des nationalen Rechts zu prüfen, nämlich die Frage, inwieweit die Handlungen eines Gesellschafters für die Gesellschaft, an der er beteiligt ist, verbindlich sind, sowie die Frage, welche Auswirkungen der vom Beteiligten und seiner Ehefrau gewählte eheliche Güterstand auf die Handlungsfähigkeit der betroffenen Parteien bezüglich des Grundstücks und damit auf die Gültigkeit des Pachtvertrags haben kann.

29 — Siehe oben, Nr. 18.

ander verbunden sind. Der Umstand, daß der Kläger mit einer Gesellschaft einen Vertrag schließt, an der er selbst beteiligt ist, aber für die vertraglichen Verbindlichkeiten dieser Gesellschaft, wie die niederländische Regierung ausführt, nicht allein haftet, rechtfertigt darüber hinaus nicht die Annahme, daß er mit der Verpachtung des Stalls an die genannte Gesellschaft in Wahrheit Teile seines eigenen Vermögens verpachtet.

28. Auch hat jede natürliche Person, wie die Kommission ausführt, das Recht, Gesellschaften oder juristische Personen zu gründen, und nichts steht dem entgegen, daß diese natürlichen Personen, Gesellschaften oder sonstigen juristischen Personen nahestehenden Personen Gegenstände liefern oder Dienstleistungen erbringen und zugleich als Mehrwertsteuerpflichtige angesehen werden. Diese Feststellung ergibt sich indirekt aus dem Urteil Skripalle [30], in dem der Gerichtshof entschied, daß das Verhältnis zwischen Angehörigen derselben Familie oder zwischen einander nahestehenden Personen nicht als Nachweis für die Steuerhinterziehung oder -umgehung genügt, und damit meines Erachtens erst recht anerkannte, daß ein solches Verhältnis grundsätzlich einer Mehrwertsteuerpflicht unterliegen kann.

29. Überdies übte der Kläger als Verpächter seines Grundstücks eine Tätigkeit aus, die offensichtlich nicht die Geschäftsführung oder die Vertretung der Gesellschaft, an der er beteiligt ist, betraf, da er als Verpächter im eigenen Namen und nicht als Organ der Gesellschaft tätig wurde [31]. Unter diesen Voraussetzungen steht es dem nationalen Gericht, das von dem nationalen Recht und von dem Sachverhalt des Rechtsstreits eine nähere Kenntnis hat, zwar zu, genau festzulegen, in welchen Fällen die Handlungen eines Gesellschafters bei Berücksichtigung des Gesamtzusammenhangs als Handlungen der Gesellschaft, der er angehört, gewertet und damit dieser zugerechnet werden. Die Auswirkungen des vorliegenden Gesellschaftsverhältnisses auf den Pachtvertrag sind jedoch nicht dergestalt, daß es unmöglich wäre, den Pachtvertrag als rechtlich unabhängig von der Stellung des Verpächters als Gesellschafter der pachtenden Gesellschaft anzusehen.

30. Umgekehrt kann die Verpachtung des Grundstücks an die betreffende Gesellschaft grundsätzlich nicht als eine im Rahmen des Gesellschaftsverhältnisses an die genannte Gesellschaft geleistete Einlage des Klägers angesehen werden. Mit der Verpachtung des Stalls zu einem vereinbarten Pachtzins von 12 000 HFL nutzt der Kläger das Grundstück zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen. Der Kläger hat infolgedessen, wie jeder beliebige Dritte es hätte tun können, an die Gesellschaft im Sinne des Artikels 2 der Sechsten Richtlinie eine Leistung gegen ein besonderes Entgelt erbracht, nicht aber eine Leistung gegen eine Beteiligung am Gewinn und Verlust der Gesellschaft.

31. Aus alledem ergibt sich, daß bei einem Zusammentreffen von Pachtvertrag und Gesellschafterstellung, wie es im Ausgangsverfahren vorliegt, nicht davon auszugehen ist, daß dieser Pachtvertrag, auch wenn er eine wirtschaftliche Tätigkeit darstellt, nicht selbständig geschlossen wurde und infolgedessen der Gesellschafter als Verpächter und die Gesellschaft als Pächterin als ein Steuerpflichtiger im Sinne des Artikels 4 Absatz 1 der Richtlinie anzusehen sind.

30 — Zitiert in Fußnote 25.

31 — Siehe hierzu auch die Schlußanträge des Generalanwalts Van Gerven zum Urteil Polysar Investments Netherlands (zitiert in Fußnote 9, Nr. 6).

VI — Ergebnis

32. Angesichts der vorstehenden Erwägungen schlage ich vor, auf die Vorlagefrage des Hoge Raad der Nederlanden wie folgt zu antworten:

Artikel 4 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage ist dahin auszulegen, daß der Umstand, daß die einzige wirtschaftliche Tätigkeit einer Person darin besteht, einen körperlichen Gegenstand an eine Gesellschaft zu vermieten, zu deren Gesellschaftern sie gehört, als solcher nicht dazu führt, daß diese Vermietung, auch wenn es sich um eine wirtschaftliche Tätigkeit handelt, als nicht selbständig ausgeübt angesehen werden kann und infolgedessen der Gesellschafter und die Gesellschaft als ein Steuerpflichtiger im Sinne des genannten Artikels 4 Absatz 1 anzusehen ist.