

SCHLUSSANTRÄGE DER GENERALANWÄLTIN

Juliane Kokott

vom 31. Januar 2013(1)

Rechtssache C-155/12

Minister Finansów

gegen

RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland Sp. z o.o.

(Vorabentscheidungsersuchen des Naczelny Sąd Administracyjny, Polen)

„Steuerrecht – Mehrwertsteuer – Art. 47 der Richtlinie 2006/112/EG – Ort einer Dienstleistung – Dienstleistung im Zusammenhang mit einem Grundstück – Lagerung von Gegenständen“

I – Einleitung

1. Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Mehrwertbesteuerung der Lagerung von Gegenständen und die Frage, welchem Mitgliedstaat insoweit die Besteuerungsbefugnis zusteht. Diese Besteuerungsbefugnis hängt vom Ort einer besteuerten Leistung ab, wie er durch das Mehrwertsteuerrecht festgelegt wird.
2. Die Besteuerungsbefugnis für Dienstleistungen „im Zusammenhang mit einem Grundstück“ steht danach dem Mitgliedstaat zu, in dem das Grundstück gelegen ist. Der Gerichtshof hat hierzu bereits entschieden, dass ein solcher Zusammenhang zwischen Dienstleistung und Grundstück „ausreichend direkt“ sein muss(2). Das vorlegende Gericht will nun klären, ob dies auch bei der Lagerung von Gegenständen der Fall ist.
3. Die Vorlage bietet Anlass genug, die Rechtsprechung des Gerichtshofs zum Ort einer Dienstleistung im Zusammenhang mit einem Grundstück zu präzisieren. Über den Einzelfall hinaus sollte für die Rechtsanwendung Klarheit geschaffen werden, was der Gerichtshof unter einem „ausreichend direkten“ Zusammenhang versteht.

II – Rechtlicher Rahmen

A – Unionsrecht

4. Die Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem(3) in der Fassung der Richtlinie 2008/8(4) (im Folgenden: Mehrwertsteuerrichtlinie) enthält in ihren Art. 43 ff. Regelungen zum Ort einer Dienstleistung.

5. Art. 44 der Mehrwertsteuerrichtlinie trifft die folgende allgemeine Bestimmung:

„Als Ort einer Dienstleistung an einen Steuerpflichtigen, der als solcher handelt, gilt der Ort, an dem dieser Steuerpflichtige den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit hat. ...“

6. Ist der Empfänger der Dienstleistung kein Steuerpflichtiger, gilt nach Art. 45 der Mehrwertsteuerrichtlinie die folgende allgemeine Regel:

„Als Ort einer Dienstleistung an einen Nichtsteuerpflichtigen gilt der Ort, an dem der Dienstleistungserbringer den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit hat. ...“

7. Die Art. 46 ff. der Mehrwertsteuerrichtlinie enthalten besondere Bestimmungen zum Ort einer Dienstleistung. Art. 47 der Mehrwertsteuerrichtlinie regelt zu „Dienstleistungen im Zusammenhang mit Grundstücken“:

„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.“

8. Die bis zum 31. Dezember 2006 anzuwendende Sechste Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage⁽⁵⁾ (im Folgenden: Sechste Richtlinie) sah in ihrem Art. 9 Vorschriften zum Ort einer Dienstleistung vor. Die besondere Bestimmung zu Dienstleistungen im Zusammenhang mit Grundstücken befand sich in Abs. 2 Buchst. a der Vorschrift:

„(2) Es gilt jedoch

a) als Ort einer Dienstleistung im Zusammenhang mit einem Grundstück, einschließlich der Dienstleistung von Grundstücksmaklern und -sachverständigen, und als Ort einer Dienstleistung zur Vorbereitung oder zur Koordinierung von Bauleistungen, wie z. B. die Leistungen von Architekten und Bauaufsichtsbüros, der Ort, an dem das Grundstück gelegen ist“.

B – Nationales Recht

9. Das polnische Gesetz vom 11. März 2004 über die Umsatzsteuer enthält in der im Ausgangsverfahren anzuwendenden Fassung Bestimmungen, die den Art. 44 und 47 der Mehrwertsteuerrichtlinie im Wesentlichen entsprechen.

III – Ausgangsverfahren und Verfahren vor dem Gerichtshof

10. Die RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland Sp. z o.o., eine Gesellschaft polnischen Rechts (im Folgenden: die Steuerpflichtige), erbringt Dienstleistungen der Lagerung von Waren an Unternehmen mit Sitz in anderen Mitgliedstaaten der Europäischen Union und in Drittstaaten. Diese Dienstleistungen umfassen die Annahme der Waren in einem Lager, ihre Unterbringung auf Lagerregalen, die Aufbewahrung dieser Waren, das Verpacken der Waren für den Kunden, die Ausgabe der Waren, das Entladen und das Verladen. Teilweise gehört zur Dienstleistung auch das Umpacken von Materialien, die in Sammelpackungen geliefert werden, in individuelle Zusammenstellungen.

11. Im Hinblick auf diese Tätigkeit stellte die Steuerpflichtige bei der polnischen Steuerverwaltung einen Antrag auf Auslegung des polnischen Umsatzsteuerrechts. Sie möchte wissen, ob die beschriebenen Dienstleistungen in der Republik Polen der Umsatzsteuer unterliegen. Der zuständige Minister Finansów bejahte diese Frage unter der Bedingung, dass die Lagergebäude in Polen gelegen sind. Denn bei den beschriebenen Dienstleistungen handele es sich um solche im Zusammenhang mit einem Grundstück, weshalb sie dort zu besteuern seien, wo das Grundstück gelegen ist.

12. Gegen diesen Bescheid erhob die Steuerpflichtige Klage vor den polnischen Gerichten. Sie macht geltend, dass der mehrwertsteuerliche Ort der von ihr erbrachten Dienstleistungen gemäß Art. 44 der Mehrwertsteuerrichtlinie der Sitz der jeweiligen Leistungsempfänger und nicht gemäß Art. 47 der Mehrwertsteuerrichtlinie der Ort des Grundstücks sei. Sofern die Leistungsempfänger außerhalb Polens ansässig seien, dürften die Lagerleistungen somit nicht von der Republik Polen besteuert werden.

13. Der mit dem Rechtsstreit nunmehr befasste Naczelny Sąd Administracyjny wendet sich vor diesem Hintergrund und der von ihm festgestellten abweichenden Besteuerungspraxis anderer Mitgliedstaaten gemäß Art. 267 AEUV mit folgenden Fragen an den Gerichtshof:

Sind die Regelungen, die sich aus den Art. 44 und 47 der Mehrwertsteuerrichtlinie ergeben, dahin auszulegen, dass komplexe Dienstleistungen im Bereich der Lagerung von Waren, die die Annahme der Waren in einem Lager, ihre Unterbringung auf geeigneten Lagerregalen, die Aufbewahrung dieser Waren für den Kunden, die Ausgabe der Waren, das Entladen und das Verladen und in Bezug auf einige Kunden das Umpacken von Materialien, die in Sammelpackungen geliefert werden, in individuelle Zusammenstellungen umfassen, Dienstleistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück sind, die gemäß Art. 47 der Mehrwertsteuerrichtlinie an dem Ort besteuert werden, an dem das Grundstück gelegen ist?

Oder handelt es sich um Dienstleistungen, die nach Art. 44 der Mehrwertsteuerrichtlinie an dem Ort, an dem der Dienstleistungsempfänger, an den die Dienstleistungen erbracht werden, den ständigen Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine feste Niederlassung hat, oder, wenn es hieran fehlt, an seinem Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthaltsort besteuert werden?

14. Im Verfahren vor dem Gerichtshof haben die Steuerpflichtige, die griechische und die polnische Regierung sowie die Kommission schriftlich Stellung genommen.

IV – Rechtliche Würdigung

15. Das vorlegende Gericht will mit seinen Vorlagefragen im Wesentlichen wissen, ob Art. 47 der Mehrwertsteuerrichtlinie auf die beschriebenen Dienstleistungen der Lagerung von Gegenständen anzuwenden ist.

16. Um die Frage zu beantworten sind zwei gedankliche Schritte erforderlich. Zunächst ist

festzustellen, ob die von der Steuerpflichtigen erbrachte komplexe Dienstleistung eine einheitliche Leistung darstellt oder ob sie aus verschiedenen Einzelleistungen besteht, deren Leistungsort jeweils separat zu beurteilen ist (dazu unter A). Sodann ist zu untersuchen, ob auf die identifizierten Dienstleistungen Art. 47 der Mehrwertsteuerrichtlinie Anwendung findet (dazu unter B).

A – *Einheitliche Leistung oder selbständige Einzelleistungen*

17. Zunächst ist zu klären, ob der Ort der Leistung für die mit der komplexen Dienstleistung verbundenen Einzelleistungen – Annahme der Waren in einem Lager, ihre Unterbringung auf geeigneten Lagerregalen, Aufbewahrung dieser Waren, Ausgabe der Waren sowie Entladen und Verladen – jeweils separat oder einheitlich festzustellen ist.

18. Die polnische Regierung hat zu Recht darauf hingewiesen, dass im vorliegenden Fall die Rechtsprechung des Gerichtshofs zur einheitlichen Leistung zu berücksichtigen ist. Danach ist bei einem Umsatz, der verschiedene Einzelleistungen und Handlungen umfasst, eine Gesamtbetrachtung vorzunehmen, um zu bestimmen, ob dieser Umsatz zwei oder mehr getrennte Leistungen oder eine einheitliche Leistung umfasst(6).

19. Eine einheitliche Leistung liegt insbesondere dann vor, wenn eine Einzelleistung die Hauptleistung bildet und die anderen Einzelleistungen bloße Nebenleistungen sind. Eine Einzelleistung ist dann als bloße Nebenleistung zu einer Hauptleistung anzusehen, wenn sie für den Kunden keinen eigenen Zweck, sondern das Mittel darstellt, um die Hauptleistung unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen(7).

20. Ist eine einheitliche Leistung in Form von Haupt- und Nebenleistungen anzunehmen, so sind die Nebenleistungen steuerlich wie die Hauptleistung zu behandeln(8). Die polnische Regierung weist daher zu Recht darauf hin, dass der Ort der Hauptleistung den Ort der einheitlichen Leistung insgesamt bestimmt(9).

21. Zwar ist es grundsätzlich Sache des vorlegenden Gerichts, im Ausgangsverfahren festzustellen, ob die beschriebenen Einzelleistungen eine einheitliche Leistung darstellen und welche der Einzelleistungen gegebenenfalls die Hauptleistung darstellt(10). Nach dem dargelegten Sachverhalt erscheint es jedoch grundsätzlich zwingend, die Aufbewahrung der Waren, also das eigentliche Lagern, als Hauptleistung, hingegen deren Annahme, Unterbringung, Ausgabe, Entladen und Verladen als Nebenleistungen anzusehen. Denn die letztgenannten Einzelleistungen stellen für einen Kunden regelmäßig keinen eigenen Zweck dar, sondern dienen nur dazu, die gewünschte Lagerung der Waren zu ermöglichen.

22. Allerdings ist es auch möglich, im Umpacken von Materialien, wie es für einige Kunden durchgeführt wird, eine selbständige Dienstleistung zu sehen, wenn das Umpacken nicht aus Gründen der besseren Lagerung erfolgt. In diesem Fall wären mehrwertsteuerlich zwei Dienstleistungen anzunehmen, deren Ort jeweils separat zu beurteilen wäre: zum einen das Umpacken, zum anderen das Lagern der Waren.

23. Ein anderes Ergebnis könnte sich insgesamt dann ergeben, wenn mit dem Verladen und Entladen der zu lagernden Waren eine substantielle Transportleistung der Steuerpflichtigen verbunden wäre. Gehört es zur Dienstleistung, dass die Ware an einem Ort abgeholt und nach einer kurzfristigen Lagerung an einen anderen Ort verbracht wird, so kann auch der Transport die Hauptleistung darstellen, während die zwischenzeitliche Lagerung für den Kunden keinen eigenen Zweck hat und folglich nur eine Nebenleistung darstellt. Der Ort einer solchen Dienstleistung würde sich dann nach dem für eine Transportleistung maßgeblichen Leistungsort bestimmen.

24. Aufgrund der vom vorlegenden Gericht insbesondere in den Vorlagefragen geschilderten Einzelleistungen werde ich bei der weiteren Prüfung jedoch davon ausgehen, dass die geschilderte komplexe Dienstleistung im Bereich der Lagerung von Waren eine einheitliche Dienstleistung ist, deren Ort sich nach der Hauptleistung der Aufbewahrung der Waren bestimmt.

B – Ort der einheitlichen Lagerleistung

25. Dieser Ort der Lagerleistung könnte sich nach den allgemeinen Bestimmungen der Art. 44 und 45 der Mehrwertsteuerrichtlinie oder nach der speziellen Bestimmung des Art. 47 richten.

26. Da die speziellen Regelungen zum Ort einer Dienstleistung der allgemeinen Regelung vorgehen(11), ist zunächst die Anwendung des Art. 47 der Mehrwertsteuerrichtlinie zu prüfen.

27. Die Lagerung einer Ware gehört zu keiner der in der Vorschrift explizit aufgeführten Dienstleistungen. Da die Aufzählung jedoch nicht abschließend ist(12), stellt sich die Frage, ob die Lagerung einer Ware eine Dienstleistung „im Zusammenhang mit einem Grundstück“ im Sinne der Vorschrift darstellt.

1. Ausreichend direkter Zusammenhang

28. Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs zu Art. 9 Abs. 2 Buchst. a der Sechsten Richtlinie reicht hierfür nicht jeder Zusammenhang einer Dienstleistung mit einem Grundstück aus. Vielmehr muss dieser Zusammenhang „ausreichend direkt“ sein(13). Im Urteil Heger bejahte der Gerichtshof einen solchen Zusammenhang, weil das betreffende Grundstück einen „wesentlichen“, „zentralen und unverzichtbaren Bestandteil“ der Dienstleistung darstelle und das Grundstück der Ort des Endverbrauchs der Dienstleistung sei(14).

29. Es besteht kein Grund, diese Rechtsprechung – trotz des nunmehr hinsichtlich der explizit aufgeführten Dienstleistungen erweiterten Wortlauts – nicht auf die vorliegend auszulegende Vorschrift des Art. 47 der Mehrwertsteuerrichtlinie zu übertragen. Allerdings bedarf diese Rechtsprechung der Konkretisierung, da – wie bereits Generalanwalt Jacobs zu Recht hervorgehoben hat(15) – im Bereich der Bestimmung des mehrwertsteuerlichen Ortes einer Dienstleistung oberstes Ziel die Gewährleistung von Rechtssicherheit ist.

30. Die Bestimmungen zum Ort einer Dienstleistung stellen Kollisionsnormen dar, die den Ort der Besteuerung von Dienstleistungen festlegen und somit die Zuständigkeiten der Mitgliedstaaten voneinander abgrenzen. Dadurch sollen Kompetenzkonflikte, die zu einer Doppelbesteuerung führen könnten, sowie die Nichtbesteuerung von Einnahmen verhindert werden(16). Die in den Bestimmungen verwendeten Begriffe müssen daher unionsweit einheitlich(17) und in einer Weise ausgelegt werden, die eine sichere, einfache und praktikable Subsumtion erlaubt und damit Zuständigkeitskonflikte zwischen den Mitgliedstaaten vermeidet(18).

31. Dieses Ziel ist im Hinblick auf Art. 47 der Mehrwertsteuerrichtlinie durch die bisherige Rechtsprechung des Gerichtshofs noch nicht erreicht. Das Erfordernis des „ausreichend direkten“ Zusammenhangs ist, wie auch das vorliegende Verfahren zeigt, so unbestimmt, dass seine Anwendung im Einzelfall nicht vorhersehbar ist. Gleiches gilt für die vom Gerichtshof in einer Entscheidung ergänzend angeführten Kriterien des Grundstücks als „zentraler und unverzichtbarer Bestandteil“ einer Dienstleistung oder den Ort des Endverbrauchs.

32. Der Gerichtshof hat zwar im Hinblick auf den für den Vorsteuerabzug gemäß Art. 168 der Mehrwertsteuerrichtlinie nach seiner Rechtsprechung erforderlichen „direkten und unmittelbaren Zusammenhang“ zwischen Eingangsumsätzen und besteuerten Ausgangsumsätzen bereits

festgestellt, dass sich angesichts der Verschiedenheit der wirtschaftlichen Umsätze die erforderliche Beziehung für alle denkbaren Fälle nicht genauer bestimmen lässt und die Anwendung dieses Kriteriums daher Sache des nationalen Gerichts ist⁽¹⁹⁾. Gleiches lässt sich aber im Hinblick auf den „ausreichend direkten Zusammenhang“, der die Anwendung des vorliegend auszulegenden Art. 47 der Mehrwertsteuerrichtlinie bestimmt, nicht vertreten. Denn während die Berechtigung zum Vorsteuerabzug in einem Einzelfall nur von einem nationalen Gericht zu klären ist, kann die Frage des Ortes einer bestimmten Dienstleistung parallel vor Gerichten verschiedener Mitgliedstaaten verhandelt werden. Zur Vermeidung insoweit divergierender Entscheidungen, die Doppel- oder Nichtbesteuerung einer Dienstleistung zur Folge hätten, muss der Gerichtshof den nationalen Gerichten ein möglichst objektives Kriterium für die Anwendung des Art. 47 der Mehrwertsteuerrichtlinie zur Verfügung stellen⁽²⁰⁾.

2. Objektives Kriterium für einen ausreichend direkten Zusammenhang

33. Das vorlegende Gericht hat insoweit vorgeschlagen, einen ausreichend direkten Zusammenhang einer Dienstleistung mit einem Grundstück dann anzunehmen, wenn ein *bestimmtes* Grundstück *Gegenstand* der Dienstleistung ist.

34. Diesem Vorschlag sollte der Gerichtshof folgen.

35. Er bedeutet erstens, dass es nicht ausreichend ist, dass für die Ausführung der Dienstleistung irgendein Grundstück benötigt wird. Vielmehr muss es sich um ein *bestimmtes*, von den Parteien identifiziertes Grundstück handeln. Dieses Erfordernis folgt schon daraus, dass für die Parteien bei einer Anwendung von Art. 47 der Mehrwertsteuerrichtlinie klar sein muss, an welchem Ort die steuerlichen Pflichten zu erfüllen sind.

36. Allerdings kann das Erfordernis eines *bestimmten* Grundstücks, mit dem die Dienstleistung im Zusammenhang steht, auch nicht ausreichend sein für die Anwendung des Art. 47 der Mehrwertsteuerrichtlinie. Denn zahlreiche Dienstleistungen sollen auf einem bestimmten Grundstück erbracht werden, weil der Erbringer der Dienstleistung dort seine Geschäftsräume hat, ohne dass dadurch ein ausreichend direkter Zusammenhang der Dienstleistung mit einem Grundstück begründet werden könnte. Denn wie der Gerichtshof bereits festgestellt hat, sind viele Leistungen auf die eine oder andere Weise mit einem Grundstück verbunden⁽²¹⁾.

37. Deshalb muss zweitens das konkret bestimmte Grundstück auch *Gegenstand* der Dienstleistung sein, d. h. das Grundstück ist das *Objekt* der Leistung. Dieses Erfordernis kann aus den in Art. 47 der Mehrwertsteuerrichtlinie explizit aufgeführten Dienstleistungen abgeleitet werden, die im Wesentlichen den einzigen Anhaltspunkt für die Auslegung bilden⁽²²⁾. Danach ist das Grundstück Gegenstand einer Dienstleistung bei seiner Nutzung durch den Kunden (Einräumung von Rechten inklusive der Beherbergung), seiner Bearbeitung (Bauleistungen) oder seiner Begutachtung (Dienstleistungen von Sachverständigen).

38. Es ist insofern unschädlich, dass in Art. 47 der Mehrwertsteuerrichtlinie auch zwei Dienstleistungen aufgeführt sind, die nicht im eigentlichen Sinne unter eine dieser drei Kategorien fallen. Dies ist nämlich bei den Dienstleistungen von Grundstücksmaklern und bei der Vorbereitung von Bauleistungen der Fall. Diese haben nicht das Grundstück selbst zum Gegenstand, sondern den Kaufvertrag über ein Grundstück bzw. die Planungsunterlagen für seine Bearbeitung.

39. Die allgemeine Regel für einen ausreichend direkten Zusammenhang zu einem Grundstück muss aber nicht alle in Art. 47 der Mehrwertsteuerrichtlinie explizit aufgeführten Dienstleistungen umfassen. Vielmehr kann ihre Aufnahme in den Wortlaut auch nur der vereinfachenden Erweiterung seiner Anwendung dienen⁽²³⁾. Würde man hingegen die allgemeine Regel so weit

fassen, dass sie sämtliche der in Art. 47 der Mehrwertsteuerrichtlinie explizit aufgeführten Dienstleistungen ebenfalls beinhaltet, würde dies den Anwendungsbereich dieser Norm stark erweitern. Denn um auch Dienstleistungen von Grundstücksmaklern und die Vorbereitung von Bauleistungen unter eine allgemeine Regel zu fassen, müsste diese Dienstleistungen mit einbeziehen, deren Gegenstand zwar kein Grundstück ist, die aber einen Bezug zu einem Grundstück aufweisen. Dies ist aber wie bereits dargestellt(24) bei einer Vielzahl von Dienstleistungen der Fall.

40. Vor diesem Hintergrund ist ein für die Anwendung des Art. 47 der Mehrwertsteuerrichtlinie ausreichender direkter Zusammenhang zwischen der Dienstleistung und einem Grundstück dann anzunehmen, wenn die Dienstleistung die Nutzung, Bearbeitung oder Begutachtung eines bestimmten Grundstücks zum Gegenstand hat oder in der Vorschrift explizit aufgeführt ist.

41. Die bislang vom Gerichtshof entschiedenen Einzelfälle stehen mit diesen Voraussetzungen in Einklang: Die in der Rechtssache Heger zu beurteilenden Fischereiberechtigungen stellen die Nutzung eines Grundstücks dar(25), und die in der Rechtssache RCI Europe gegenständliche Organisation des Tauschs von Teilzeitwohnrechten(26) fällt unter die Dienstleistung eines Grundstücksmaklers. Im Urteil Inter-Mark Group hat der Gerichtshof einen ausreichend direkten Zusammenhang der Errichtung von Messeständen mit einem Grundstück zwar abgelehnt, obwohl es sich um die Bearbeitung eines Grundstücks handelt. Diese Rechtsprechung verdeutlicht jedoch nur, dass eine solche Bearbeitung auch in Form von Bauleistungen einen gewissen Umfang und eine gewisse Dauerhaftigkeit aufweisen muss(27).

3. Gegenstand einer Lagerleistung

42. Die im vorliegenden Fall zu beurteilende Lagerleistung kann somit nur dann einen ausreichend engen Zusammenhang mit einem Grundstück aufweisen, wenn sie mit einem Nutzungsrecht an einem bestimmten Grundstück oder einem bestimmten Teil eines Grundstücks verbunden ist. Nur dann ist Gegenstand der Dienstleistung das Grundstück selbst. Insofern kann von Bedeutung sein, worauf der Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi als Vorinstanz des Ausgangsverfahrens abgestellt hat, dass die Lagerflächen für den Kunden nicht frei zugänglich sind.

43. Ist mit der Lagerleistung hingegen kein Nutzungsrecht an einem bestimmten Grundstück verbunden, so sind Gegenstand der Leistung allein die aufzubewahrenden Gegenstände. Dass für die Lagerung ein Grundstück zwingend benötigt wird, ist wie gesehen irrelevant(28). Wie die griechische Regierung zu Recht vorgetragen hat, ist das Grundstück in diesem Fall nur ein Mittel, um die Leistung durchzuführen.

44. Die Lagerleistung fällt auch nicht, wie von der polnischen Regierung nahegelegt, unter die in Art. 47 der Mehrwertsteuerrichtlinie aufgeführte Beherbergung in der Hotelbranche oder in Branchen mit ähnlicher Funktion. Die Beherbergung von Personen erfolgt unter gänzlich anderen Bedingungen als die Lagerung von Gegenständen, so dass die Lagerbranche keine der Hotelbranche ähnliche Funktion erfüllt.

45. Somit ist für die Anwendung des Art. 47 der Mehrwertsteuerrichtlinie auf eine Lagerdienstleistung, worauf die Steuerpflichtige zutreffend hingewiesen hat, danach zu differenzieren, ob der Kunde ein Recht auf Nutzung einer bestimmten Lagerfläche erhält oder ob er nur die Waren in unverändertem Zustand zurückerhalten soll.

4. Leitlinie des Mehrwertsteuerausschusses

46. Diese Differenzierung bei Lagerleistungen entspricht auch der Stellungnahme des

Beratenden Ausschusses für die Mehrwertsteuer (im Folgenden: Mehrwertsteuerausschuss). Der Mehrwertsteuerausschuss, der gemäß Art. 398 Abs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie aus Vertretern der Kommission und der Mitgliedstaaten besteht, hat in einer Leitlinie aus der 93. Sitzung vom 1. Juli 2011 „fast einstimmig“ die Ansicht geäußert, dass die Lagerung von Gegenständen auf einem Grundstück nicht die Anwendung des Art. 47 der Mehrwertsteuerrichtlinie eröffnet, wenn „dem Kunden kein bestimmter Teil des Grundstücks zur ausschließlichen Nutzung zur Verfügung steht“. (29)

47. Zwar sind die Leitlinien des Mehrwertsteuerausschusses nicht rechtlich bindend. (30) Art. 398 Abs. 4 der Mehrwertsteuerrichtlinie weist dem Ausschuss jedoch ausdrücklich die Aufgabe zu, Fragen im Zusammenhang mit der Anwendung der unionsrechtlichen Vorschriften im Bereich der Mehrwertsteuer zu prüfen.

48. Der Gerichtshof hat im Bereich des Zollrechts schon früh die Stellungnahmen des ehemaligen Ausschusses für das Schema des Gemeinsamen Zollltarifs, der eine ähnliche Aufgabe hatte (31), als wertvolle Erkenntnismittel für die einheitliche Anwendung des Gemeinsamen Zollltarifs qualifiziert, obwohl sie rechtlich nicht verbindlich seien (32). Hierauf beruht die ständige Rechtsprechung des Gerichtshofs, nach der die von der Kommission zur Kombinierten Nomenklatur – nunmehr im Zusammenwirken mit dem Ausschuss für den Zolllkodex (33) – ausgearbeiteten Erläuterungen ein wichtiges, wenn auch nicht rechtsverbindliches Hilfsmittel für die Auslegung der einzelnen Tarifpositionen sind (34).

49. Es besteht kein Grund mehr, den Leitlinien des Mehrwertsteuerausschusses nicht eine vergleichbare Rolle zuzubilligen. In meinen Schlussanträgen zur Rechtssache Levob Verzekeringen und OV Bank hatte ich dies zwar noch mit der Begründung abgelehnt, dass die Leitlinien nicht veröffentlicht werden (35). Mittlerweile ist dies jedoch der Fall (36).

50. Die Bedeutung des Mehrwertsteuerausschusses darf allerdings auch nicht überbewertet werden. Seine Leitlinien stellen im Wesentlichen eine Meinungsäußerung der Kommission und der zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten dar (37). Aus diesem Grund ist für ihre Verwendung als Hilfsmittel der Auslegung auch keine Einstimmigkeit erforderlich, wie sie Art. 113 AEUV für Rechtsakte des Rates im Bereich der Mehrwertsteuer vorschreibt.

51. Als Hilfsmittel für die hier vorzunehmende Auslegung bestätigt aber die zitierte, fast einstimmig angenommene Leitlinie im vorliegenden Fall die differenzierte Betrachtung von Lagerleistungen im Hinblick auf die Anwendung des Art. 47 der Mehrwertsteuerrichtlinie.

V – Ergebnis

52. Somit schlage ich dem Gerichtshof vor, auf die Vorlagefragen des Naczelny Sąd Administracyjny wie folgt zu antworten:

1. Die Anwendung des Art. 47 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem in der Fassung der Richtlinie 2008/8/EG setzt voraus, dass die Dienstleistung die Nutzung, Bearbeitung oder Begutachtung eines bestimmten Grundstücks zum Gegenstand hat oder in der Vorschrift explizit aufgeführt ist.

2. Komplexe Dienstleistungen im Bereich der Lagerung von Waren erfüllen diese Voraussetzungen nur, wenn die Aufbewahrung der Waren die Hauptleistung einer einheitlichen Dienstleistung darstellt und sie mit einem Nutzungsrecht an einem bestimmten Grundstück oder einem bestimmten Teil eines Grundstücks verbunden ist.

1 – Originalsprache: Deutsch.

2 – Vgl. Urteile vom 7. September 2006, Heger (C-166/05, Slg. 2006, I-7749, Randnr. 24), und vom 27. Oktober 2011, Inter-Mark Group (C-530/09, Slg. 2011, I-10675, Randnr. 30).

3 – ABl. L 347, S. 1.

4 – Richtlinie 2008/8/EG des Rates vom 12. Februar 2008 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG bezüglich des Ortes der Dienstleistung (ABl. L 44, S. 11).

5 – ABl. L 145, S. 1.

6 – Urteil vom 19. Juli 2012, Deutsche Bank (C-44/11, Randnr. 18 und die dort angeführte Rechtsprechung).

7 – Vgl. Urteil vom 27. September 2012, Field Fisher Waterhouse (C-392/11, Randnr. 17 und die dort angeführte Rechtsprechung).

8 – Vgl. Urteile Deutsche Bank (zitiert in Fn. 6, Randnr. 19 sowie die dort angeführte Rechtsprechung) und Field Fisher Waterhouse (zitiert in Fn. 7, Randnr. 17).

9 – Vgl. in diesem Sinne auch Urteil vom 27. Oktober 2005, Levob Verzekeringen und OV Bank (C-41/04, Slg. 2005, I-9433); unklar noch Urteil vom 25. Januar 2001, Kommission/Frankreich (C-429/97, Slg. 2001, I-637, Randnrn. 46 bis 48), wonach die Existenz einer komplexen Leistung gegen die Anwendung einer speziellen Bestimmung zum Ort einer Dienstleistung zu sprechen scheint.

10 – Vgl. Urteil Field Fisher Waterhouse (zitiert in Fn. 7, Randnr. 20 und die dort angeführte Rechtsprechung).

11 – Vgl. in diesem Sinne zu Art. 9 der Sechsten Richtlinie Urteil vom 2. Juli 2009, EGN (C-377/08, Slg. 2009, I-5685, Randnr. 28 und die dort angeführte Rechtsprechung).

12 – Vgl. Schlussanträge der Generalanwältin Sharpston vom 7. März 2006, Heger (C-166/05, Slg. 2006, I-7749, Nr. 36).

13 – Urteile Heger (zitiert in Fn. 2, Randnr. 24) sowie Inter-Mark Group (zitiert in Fn. 2, Randnr. 30) zum im Wesentlichen wortgleichen Art. 45 der Mehrwertsteuerrichtlinie alter Fassung; vgl. auch Urteil vom 3. September 2009, RCI Europe (C-37/08, Slg. 2009, I-7533, Randnr. 36): „hinreichend enger Zusammenhang“.

14 – Urteil Heger (zitiert in Fn. 2, Randnr. 25).

15 – Vgl. Schlussanträge des Generalanwalts Jacobs vom 12. Dezember 2002, Design Concept (C-438/01, Slg. 2003, I-5617, Nr. 30).

16 – Vgl. zu Art. 9 der Sechsten Richtlinie Urteile vom 4. Juli 1985, Berkholz (168/84, Slg. 1985, 2251, Randnr. 14), vom 26. September 1996, Dudda (C-327/94, Slg. 1996, I-4595, Randnr. 20), vom 6. März 1997, Linthorst, Pouwels en Scheres (C-167/95, Slg. 1997, I-1195, Randnr. 10), Kommission/Frankreich (zitiert in Fn. 9, Randnr. 41), vom 15. März 2001, SPI (C-108/00, Slg. 2001, I-2361, Randnr. 15), vom 12. Mai 2005, RAL (Channel Islands) u. a. (C-452/03, Slg. 2005, I-3947, Randnr. 23), Levob Verzekeringen und OV Bank (zitiert in Fn. 9, Randnr. 32), vom 9. März 2006, Gillan Beach (C-114/05, Slg. 2006, I-2427, Randnr. 14), vom 6. Dezember 2007,

Kommission/Deutschland (C-401/06, Slg. 2007, I-10609, Randnr. 29), vom 6. November 2008, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet (C-291/07, Slg. 2008, I-8255, Randnr. 24), vom 19. Februar 2009, Athesia Druck (C-1/08, Slg. 2009, I-1255, Randnr. 20), EGN (zitiert in Fn. 11, Randnr. 27) und vom 26. Januar 2012, ADV Allround (C-218/10, Randnr. 27).

17 – Vgl. in diesem Sinne zu Art. 9 der Sechsten Richtlinie Urteile vom 17. November 1993, Kommission/Frankreich (C-68/92, Slg. 1993, I-5881, Randnr. 14), Kommission/Luxemburg (C-69/92, Slg. 1993, I-5907, Randnr. 15) und Kommission/Spanien (C-73/92, Slg. 1993, I-5997, Randnr. 12) sowie Gillan Beach (zitiert in Fn. 16, Randnr. 20) und vom 22. Oktober 2009, Swiss Re Germany Holding (C-242/08, Slg. 2009, I-10099, Randnr. 32).

18 – Vgl. zu Art. 9 der Sechsten Richtlinie Urteil Kommission/Frankreich (zitiert in Fn. 9, Randnr. 49); vgl. in diesem Sinne auch Urteile vom 7. Mai 1998, Lease Plan (C-390/96, Slg. 1998, I-2553, Randnr. 23 und die dort angeführte Rechtsprechung), Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet (zitiert in Fn. 16, Randnr. 31) und ADV Allround (zitiert in Fn. 16, Randnr. 30).

19 – Urteil vom 8. Juni 2000, Midland Bank (C-98/98, Slg. 2000, I-4177, Randnr. 25).

20 – Vgl. in diesem Sinne bereits Schlussanträge Heger (zitiert in Fn. 12, Nr. 33).

21 – Urteil Heger (zitiert in Fn. 2, Randnr. 23).

22 – Vgl. zu Sinn und Zweck der Ausnahmebestimmung für Dienstleistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück den Vorschlag der Kommission für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG bezüglich des Ortes der Dienstleistung vom 23. Dezember 2003, KOM(2003) 822 endg., S. 7 f.: „politische Gründe“.

23 – Vgl. zur Erweiterung des Dienstleistungskatalogs durch die Richtlinie 2008/8 den Vorschlag der Kommission KOM(2003) 822 endg. (zitiert in Fn. 22), S. 13 zu Art. 9a.

24 – Siehe oben, Nr. 36.

25 – Vgl. Urteil Heger (zitiert in Fn. 2, Randnr. 25).

26 – Vgl. Urteil RCI Europe (zitiert in Fn. 13).

27 – Vgl. Urteil Inter-Mark Group (zitiert in Fn. 2, Randnr. 31).

28 – Siehe oben, Nrn. 35 f.

29 – Dokument A – taxud.c.1(2012)400557 – 707, S. 4, Nr. 8 Buchst. a.

30 – Vgl. Schlussanträge des Generalanwalts Geelhoed vom 14. November 2002, Hoffmann (C-144/00, Slg. 2003, I-2921, Nr. 72), sowie des Generalanwalts Bot vom 13. September 2007, Kommission/Deutschland (C-401/06, Slg. 2007, I-10609, Nr. 50).

31 – Siehe Art. 2 der Verordnung (EWG) Nr. 97/69 des Rates vom 16. Januar 1969 über die zur einheitlichen Anwendung des Schemas des Gemeinsamen Zolltarifs erforderlichen Maßnahmen (ABl. L 14, S. 1).

32 – Urteil vom 15. Februar 1977, Dittmeyer (69/76 und 70/76, Slg. 1977, 231).

33 – Siehe Art. 9 Abs. 1 Buchst. a zweiter Gedankenstrich und Art. 10 der Verordnung (EWG) Nr. 2658/87 des Rates vom 23. Juli 1987 über die zolltarifliche und statistische Nomenklatur sowie den Gemeinsamen Zolltarif (ABl. L 256, S. 1) in der Fassung der Verordnung (EG) Nr. 254/2000

des Rates vom 31. Januar 2000 (ABl. L 28, S. 16).

34 – Vgl. u. a. Urteile vom 6. November 1997, LTM (C-201/96, Slg. 1997, I-6147, Randnr. 17), vom 17. März 2005, Ikegami (C-467/03, Slg. 2005, I-2389, Randnr. 17), und vom 18. Mai 2011, Delphi Deutschland (C-423/10, Slg. 2011, I-4003, Randnr. 24).

35 – Vgl. meine Schlussanträge vom 12. Mai 2005, Levob Verzekeringen und OV Bank (C-41/04, Slg. 2005, I-9433, Nr. 25).

36 – Siehe die Internetseite der Kommission unter http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/key_documents/vat_committee/index_de.htm, aufgerufen am 11. Januar 2013.

37 – Vgl. in diesem Sinne Schlussanträge des Generalanwalts Warner vom 19. Januar 1977, Dittmeyer (69/76 und 70/76, Slg. 1977, 231, 244).