

## **Downloaded via the EU tax law app / web**

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Erste Kammer)

13. Dezember 2012(\*)

„Steuerwesen – Sechste Mehrwertsteuerrichtlinie – Entscheidung 2004/290/EG – Anwendung einer abweichenden Regelung durch einen Mitgliedstaat – Ermächtigung – Art. 2 Nr. 1 – Begriff der ‚Bauleistungen‘ – Auslegung – Einbeziehung der Lieferung von Gegenständen – Möglichkeit einer teilweisen Anwendung dieser Abweichung – Beschränkungen“

In der Rechtssache C-395/11

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht vom Bundesfinanzhof (Deutschland) mit Entscheidung vom 30. Juni 2011, beim Gerichtshof eingegangen am 27. Juli 2011, in dem Verfahren

**BLV Wohn- und Gewerbebau GmbH**

gegen

**Finanzamt Lüdenscheid**

erlässt

DER GERICHTSHOF (Erste Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten A. Tizzano, der Richter M. Ilešič, E. Levits und M. Safjan sowie der Richterin M. Berger (Berichterstatterin),

Generalanwalt: P. Mengozzi,

Kanzler: A. Calot Escobar,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

- der deutschen Regierung, vertreten durch T. Henze und K. Petersen als Bevollmächtigte,
- der finnischen Regierung, vertreten durch H. Leppo als Bevollmächtigte,
- der Europäischen Kommission, vertreten durch F. Erlbacher und C. Soulay als Bevollmächtigte,

nach Anhörung der Schlussanträge des Generalanwalts in der Sitzung vom 12. September 2012

folgendes

**Urteil**

1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung des Art. 2 Nr. 1 der Entscheidung 2004/290/EG des Rates vom 30. März 2004 zur Ermächtigung Deutschlands zur Anwendung einer von Artikel 21 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern abweichenden Regelung (ABl. L 94, S. 59).

2 Dieses Ersuchen ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen der BLV Wohn- und Gewerbebau GmbH (im Folgenden: BLV) und dem Finanzamt Lüdenscheid (im Folgenden: Finanzamt) wegen Mehrwertsteuer, mit der BLV infolge der Errichtung eines Gebäudes für sie durch ein anderes Unternehmen belastet wurde.

## **Rechtlicher Rahmen**

### *Unionsrecht*

3 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, Nr. 71, S. 1303), die im vorliegenden Fall aus zeitlichen Gründen nicht anwendbar ist, sah in Art. 5 Abs. 1 und 2 Buchst. e vor:

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

(2) Als Lieferungen im Sinne des Absatzes (1) gelten ferner:

...

e) die Ablieferung von Bauleistungen einschließlich solcher Leistungen, die den Einbau beweglicher Gegenstände in unbewegliche Gegenstände betreffen.

...“

### Sechste Richtlinie

4 Die 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 (ABl. L 145, S. 1) in der durch die Richtlinie 2004/7/EG des Rates vom 20. Januar 2004 (ABl. L 27, S. 44) geänderten Fassung (im Folgenden: Sechste Richtlinie) bestimmt in Art. 5 Abs. 1 und 5:

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

...

(5) Als Lieferungen im Sinne des Absatzes 1 können die Mitgliedstaaten die Erbringung bestimmter Bauleistungen betrachten.“

5 In Art. 6 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie heißt es:

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

6 Art. 21 Abs. 1 Buchst. a Satz 1 dieser Richtlinie sieht vor:

„1. Im inneren Anwendungsbereich schuldet die Mehrwertsteuer

a) der Steuerpflichtige, der eine steuerpflichtige Lieferung von Gegenständen durchführt bzw. eine steuerpflichtige Dienstleistung erbringt ...“

7 Art. 27 Abs. 1 dieser Richtlinie bestimmt:

„(1) Der Rat kann auf Vorschlag der Kommission einstimmig jeden Mitgliedstaat ermächtigen, von dieser Richtlinie abweichende Sondermaßnahmen einzuführen, um die Steuererhebung zu vereinfachen oder Steuerhinterziehungen oder -umgehungen zu verhindern. ...“

Entscheidung 2004/290

8 Im zweiten Erwägungsgrund der Entscheidung 2004/290 heißt es:

„Im Baugewerbe und im Gewerbe der Gebäudereinigung wurden beträchtliche MwSt.-Ausfälle festgestellt, die dadurch entstanden sind, dass die MwSt. in der Rechnung offen ausgewiesen, jedoch nicht an den Fiskus abgeführt wurde, während der Leistungsempfänger sein Vorsteuerabzugsrecht ausübte. Die steuerunehrlichen Wirtschaftsbeteiligten konnten nicht festgestellt werden, oder es war bei ihrer Feststellung zur Rückforderung der MwSt. bereits zu spät. Derartige Fälle treten inzwischen so häufig auf, dass rechtliche Maßnahmen ergriffen werden müssen. Die angestrebte Steuerschuldnerschaft des Empfängers betrifft nur Steuerpflichtige mit Vorsteuerabzugsrecht, nicht Privatpersonen. Sie ist auf zwei bestimmte Gewerbe beschränkt, in denen die MwSt.-Ausfälle unhaltbare Ausmaße angenommen haben. ...“

9 Der vierte Erwägungsgrund dieser Entscheidung lautet:

„Diese Ausnahmeregelung beeinflusst den im Stadium des Endverbrauchs fälligen MwSt.-Betrag nicht und hat keine Auswirkungen auf die MwSt.-Eigenmittel der Gemeinschaft“.

10 Art. 1 der Entscheidung 2004/290 bestimmt:

„Abweichend von Artikel 21 Absatz 1 Buchstabe a) der [Sechsten] Richtlinie ... wird die Bundesrepublik Deutschland mit Wirkung vom 1. April 2004 ermächtigt, bei den in Artikel 2 dieser Entscheidung bezeichneten Lieferungen von Gegenständen und Erbringungen von Dienstleistungen den Empfänger als Mehrwertsteuerschuldner zu bestimmen.“

11 Art. 2 Nr. 1 der Entscheidung 2004/290 lautet:

„In folgenden Fällen kann der Empfänger der Gegenstände oder Dienstleistungen als Mehrwertsteuerschuldner bestimmt werden:

1. bei der Erbringung von Gebäudereinigungsleistungen an einen Steuerpflichtigen, es sei denn, der Leistungsempfänger vermietet ausschließlich nicht mehr als zwei Wohnungen, oder bei der Erbringung von Bauleistungen an einen Steuerpflichtigen“.

*Deutsches Recht*

12 § 3 Abs. 4 des Umsatzsteuergesetzes 2005 (BGBl. 2005 I S. 386) in seiner für das Ausgangsverfahren maßgeblichen Fassung (im Folgenden: UStG) bestimmt:

„Hat der Unternehmer die Bearbeitung oder Verarbeitung eines Gegenstands übernommen und

verwendet er hierbei Stoffe, die er selbst beschafft, so ist die Leistung als Lieferung anzusehen (Werklieferung), wenn es sich bei den Stoffen nicht nur um Zutaten oder sonstige Nebensachen handelt. Das gilt auch dann, wenn die Gegenstände mit dem Grund und Boden fest verbunden werden.“

13 § 13b Abs. 1 Nr. 4 und Abs. 2 Satz 2 UStG basiert auf der Entscheidung 2004/290 und sieht vor:

„(1) Für folgende steuerpflichtige Umsätze entsteht die Steuer mit Ausstellung der Rechnung, spätestens jedoch mit Ablauf des der Ausführung der Leistung folgenden Kalendermonats:

...

4. Werklieferungen und sonstige Leistungen, die der Herstellung, Instandsetzung, Instandhaltung, Änderung oder Beseitigung von Bauwerken dienen, mit Ausnahme von Planungs- und Überwachungsleistungen. ...

(2) ... In den in Absatz 1 Satz 1 Nr. 4 Satz 1 genannten Fällen schuldet der Leistungsempfänger die Steuer, wenn er ein Unternehmer ist, der Leistungen im Sinne des Absatzes 1 Satz 1 Nr. 4 Satz 1 erbringt. ...“

### **Ausgangsverfahren und Vorlagefragen**

14 BLV ist ein Unternehmen, dessen Gegenstand der Erwerb, die Erschließung und die Bebauung von Grundstücken ist. Sie ist Steuerpflichtige im Sinne von Art. 4 der Sechsten Richtlinie.

15 Im September 2004 beauftragte BLV die Rolf & Co. OHG (im Folgenden: Rolf & Co.) mit der Erstellung eines Wohnhauses mit sechs Wohnungen zu einem Pauschalpreis. Für ihre Leistung erteilte Rolf & Co. am 17. November 2005 eine Schlussrechnung ohne Umsatzsteuerausweis, in der sie auf die Steuerschuldnerschaft von BLV als Leistungsempfängerin hinwies.

16 BLV versteuerte zunächst diese von ihr im Jahr 2005 bezogene Leistung als Steuerschuldnerin. Später machte sie aber geltend, dass die Voraussetzungen für eine in ihrer Person entstandene Steuerschuld nicht vorlägen, da die Bundesrepublik Deutschland nach dem Unionsrecht nicht ermächtigt worden sei, die Mehrwertsteuerpflicht nicht des Erbringers, sondern des Empfängers einer Leistung wie der in Rede stehenden vorzusehen. Das Finanzamt folgte dieser Ansicht dagegen nicht, sondern ging davon aus, dass BLV Mehrwertsteuerschuldnerin sei. BLV befasste die Finanzgerichtsbarkeit mit dieser Frage.

17 Das Finanzamt, Beklagter und Revisionsbeklagter im Ausgangsverfahren, vertritt die Auffassung, dass die Klägerin und Revisionsklägerin im Ausgangsverfahren nach § 13b Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 und Abs. 2 Satz 2 UStG Mehrwertsteuerschuldnerin sei. Der Bundesfinanzhof ist der Ansicht, dass die Entscheidung des Rechtsstreits davon abhängen würde, wie die Entscheidung 2004/290 auszulegen sei.

18 Unter diesen Umständen hat der Bundesfinanzhof das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

1. Umfasst der Begriff der Bauleistungen im Sinne von Art. 2 Nr. 1 der Ermächtigung 2004/290 neben Dienstleistungen auch Lieferungen?

2. Falls sich die Ermächtigung zur Bestimmung des Leistungsempfängers als Steuerschuldner auch auf Lieferungen erstreckt:

Ist der ermächtigte Mitgliedstaat berechtigt, die Ermächtigung nur teilweise für bestimmte Untergruppen wie einzelne Arten von Bauleistungen und für Leistungen an bestimmte Leistungsempfänger auszuüben?

3. Falls der Mitgliedstaat zu einer Untergruppenbildung berechtigt ist: Bestehen für den Mitgliedstaat Beschränkungen bei der Untergruppenbildung?

4. Falls der Mitgliedstaat zu einer Untergruppenbildung allgemein (siehe oben, Frage 2) oder aufgrund nicht beachteter Beschränkungen (siehe oben, Frage 3) nicht berechtigt ist:

a) Welche Rechtsfolgen ergeben sich aus einer unzulässigen Untergruppenbildung?

b) Führt eine unzulässige Untergruppenbildung dazu, dass die Vorschrift des nationalen Rechts nur zugunsten einzelner Steuerpflichtiger oder allgemein nicht anzuwenden ist?

### **Zu den Vorlagefragen**

#### *Zur ersten Frage*

19 Mit seiner ersten Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob Art. 2 Nr. 1 der Entscheidung 2004/290 dahin auszulegen ist, dass der Begriff der „Bauleistungen“ in dieser Bestimmung neben den als Dienstleistungen im Sinne von Art. 6 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie eingestuften Umsätzen auch die Umsätze umfasst, die in der Lieferung eines Gegenstands im Sinne von Art. 5 Abs. 1 dieser Richtlinie bestehen.

20 Das vorlegende Gericht ist nämlich der Ansicht, dass dann, wenn die Entscheidung 2004/290 die Bundesrepublik Deutschland nur ermächtigt, bei Bauleistungen den Leistungsempfänger als Mehrwertsteuerschuldner zu bestimmen (sogenanntes Reverse-charge-Verfahren), soweit diese Bauleistungen in Form von Dienstleistungen erfolgen, nicht aber, soweit es sich um Lieferungen handelt, BLV zwar Mehrwertsteuerschuldnerin nach § 13b UStG, nicht aber gemäß der Entscheidung 2004/290 wäre.

21 In diesem Zusammenhang ist zunächst darauf hinzuweisen, dass die Entscheidung 2004/290 keine Definition des Begriffs der „Bauleistungen“ enthält.

22 Außerdem ist festzustellen, dass die Sechste Richtlinie, auf die Art. 1 der Entscheidung 2004/290 Bezug nimmt, in keiner ihrer Sprachfassungen mit Ausnahme der deutschen Fassung einen dem Begriff der „Bauleistungen“ nach dieser Entscheidung (in der französischen Fassung: „travaux de construction“) entsprechenden Begriff verwendet. In dieser Richtlinie, insbesondere in ihrem Art. 5 Abs. 5, wird nämlich nur ein anderer Begriff (in der französischen Fassung: „travaux immobiliers“) erwähnt.

23 Auch wenn man annimmt, dass der in der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie benutzte Begriff der „Bauleistungen“ („travaux immobiliers“) mit dem in der Entscheidung 2004/290 verwendeten Begriff der „Bauleistungen“ („travaux de construction“) übereinstimmt, wird der erste dieser Begriffe in der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie aber auch nicht definiert. Denn die Zweite Richtlinie 67/228 enthielt zwar in Art. 5 Abs. 2 Buchst. e in Verbindung mit Anhang A Nr. 5 dieser Richtlinie eine Definition von „Bauleistungen“ in Form von Beispielen und sah im Übrigen ausdrücklich vor, dass diese Leistungen „[a]ls Lieferungen ... gelten“. Eine solche Definition fehlt jedoch in Bezug auf die Sechste Richtlinie.

24 Daraus folgt, dass der Unionsgesetzgeber, als er auf der Grundlage von Art. 27 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie die Bundesrepublik Deutschland mit der Entscheidung 2004/290 dazu ermächtigte, u. a. in Bezug auf „Bauleistungen“ eine abweichende Regelung auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer zu erlassen, sich dabei nicht auf einen in diesem Gebiet des Unionsrechts bereits vorher bestehenden und genau definierten Begriff bezog.

25 Nach ständiger Rechtsprechung sind mangels einer Definition des Begriffs „Bauleistungen“ die Bedeutung und die Tragweite dieses Begriffs unter Berücksichtigung des allgemeinen Zusammenhangs, in dem er verwendet wird, und entsprechend dem Sinn, den er nach dem gewöhnlichen Sprachgebrauch hat, zu bestimmen (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 4. Mai 2006, Massachusetts Institute of Technology, C-431/04, Slg. 2006, I-4089, Randnr. 17 und die dort angeführte Rechtsprechung). Im Übrigen sind bei der Auslegung einer Vorschrift des Unionsrechts die Ziele, die mit der betreffenden Regelung verfolgt werden, und deren praktische Wirksamkeit zu berücksichtigen (vgl. in diesem Sinne u. a. Urteil vom 29. Januar 2009, Petrosian, C-19/08, Slg. 2009, I-495, Randnr. 34 und die dort angeführte Rechtsprechung).

26 Was erstens den gewöhnlichen Sprachgebrauch des Begriffs der „Bauleistungen“ betrifft, ist festzustellen, dass solche Leistungen wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden, nämlich insbesondere die Errichtung eines Gebäudes, unbestreitbar unter diesen Begriff fallen. Dabei ist nicht nur die Frage unerheblich, ob das Unternehmen, das dieses Gebäude errichtet, Eigentümer der bebauten Fläche oder des verwendeten Materials ist, sondern auch die Frage, ob der betreffende Umsatz als „Dienstleistung“ oder als „Lieferung von Gegenständen“ einzustufen ist.

27 Was zweitens den allgemeinen Zusammenhang und die mit der betreffenden Regelung verfolgten Ziele betrifft, so wird im zweiten Erwägungsgrund der Entscheidung 2004/290 erläutert, dass in Deutschland „[i]m Baugewerbe ... beträchtliche MwSt.-Ausfälle festgestellt [wurden], die dadurch entstanden sind, dass die MwSt. in der Rechnung offen ausgewiesen, jedoch nicht an den Fiskus abgeführt wurde, während der Leistungsempfänger sein Vorsteuerabzugsrecht ausübte. ... Derartige Fälle treten inzwischen so häufig auf, dass rechtliche Maßnahmen ergriffen werden müssen“. Daher wird in Art. 1 dieser Entscheidung „die Bundesrepublik Deutschland ... ermächtigt, bei den in Artikel 2 dieser Entscheidung bezeichneten Lieferungen von Gegenständen und Erbringungen von Dienstleistungen den Empfänger als Mehrwertsteuerschuldner zu bestimmen“.

28 Die Regelung des Art. 2 Nr. 1 der Entscheidung 2004/290, nach der „bei der Erbringung von Bauleistungen an einen Steuerpflichtigen“ der „Empfänger der Gegenstände oder Dienstleistungen als Mehrwertsteuerschuldner bestimmt werden [kann]“, einschränkend dahin auszulegen, dass sie nicht die Lieferung von Gegenständen umfasst, wie sie in Art. 5 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie definiert ist, liefe aber dem mit dieser Regelung verfolgten Ziel eindeutig zuwider.

29 Außerdem steht fest, dass die Einstufung eines bestimmten Umsatzes als „Lieferung von Gegenständen“ oder als „Dienstleistung“ eine komplexe Beurteilung erfordert, die sich, wie der

Generalanwalt in den Nrn. 30 ff. seiner Schlussanträge hervorgehoben hat, grundsätzlich auf eine Einzelfallbetrachtung stützen muss (vgl. in diesem Sinne auch Urteil vom 10. März 2011, Bog u. a., C-497/09, C-499/09, C-501/09 und C-502/09, Slg. 2011, I-1457, Randnrn. 61 ff.).

30 In diesem Zusammenhang weist nichts darauf hin, dass der Unionsgesetzgeber beim Erlass von Art. 2 Nr. 1 der Entscheidung 2004/290 die Anwendung dieser Regelung auf die alleinigen Fälle beschränken wollte, in denen diese komplexe Beurteilung letztlich zu dem Ergebnis führt, dass der in Rede stehende Umsatz als eine „Dienstleistung“ einzustufen ist.

31 Im Übrigen ist die Einstufung des im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Umsatzes unter dem Blickwinkel der Verwirklichung des mit der Entscheidung 2004/290 verfolgten Ziels unerheblich, da die Gefahr „beträchtliche[r] MwSt.-Ausfälle“, wenn dieser Umsatz als „Dienstleistung“ einzustufen ist, ebenso groß ist wie dann, wenn er als „Lieferung“ anzusehen ist.

32 All das spricht für eine Auslegung dahin, dass der Begriff der „Bauleistungen“ in Art. 2 Nr. 1 der Entscheidung 2004/290 nicht nur Dienstleistungen, sondern auch die Lieferung von Gegenständen umfasst.

33 Dieses Ergebnis kann nicht dadurch in Frage gestellt werden, dass diese Bestimmung als eine Ausnahme von der allgemeinen Regel des Art. 21 Abs. 1 Buchst. a Satz 1 der Sechsten Richtlinie eng auszulegen ist. Denn nach ständiger Rechtsprechung sind die Mehrwertsteuerbestimmungen, die Ausnahmen von einem Grundsatz darstellen, zwar eng auszulegen, aber ist dennoch darauf zu achten, dass der Ausnahme nicht ihre praktische Wirksamkeit genommen wird (Urteil Bog u. a., Randnr. 84 und die dort angeführte Rechtsprechung, sowie in diesem Sinne Urteil vom 10. März 2011, Skandinaviska Enskilda Banken, C-540/09, Slg. 2011, I-1509, Randnr. 20 und die dort angeführte Rechtsprechung).

34 Es ist festzustellen, dass der Ausschluss der Lieferungen von Gegenständen aus dem Anwendungsbereich des Art. 2 Nr. 1 der Entscheidung 2004/290 die praktische Wirksamkeit dieser Bestimmung in Frage stellen könnte. Diese Auslegung hätte nämlich zur Folge, dass insbesondere die Errichtung eines Gebäudes vom Anwendungsbereich der mit der Entscheidung 2004/290 zugelassenen abweichenden Regelung ausgenommen sein könnte. Dieser Umsatz gehört aber seinem ganzen Wesen nach zu „Bauleistungen“ und steht für eine Untergruppe von Umsätzen, die – wie die deutsche Regierung in ihren Erklärungen zu Recht betont hat – einen bedeutenden Teil der fraglichen Umsätze ausmacht.

35 Folglich ist auf die erste Frage zu antworten, dass Art. 2 Nr. 1 der Entscheidung 2004/290 dahin auszulegen ist, dass der Begriff der „Bauleistungen“ in dieser Bestimmung neben den als Dienstleistungen im Sinne von Art. 6 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie eingestuften Umsätzen auch die Umsätze umfasst, die in der Lieferung von Gegenständen im Sinne von Art. 5 Abs. 1 dieser Richtlinie bestehen.

#### *Zur zweiten und zur dritten Frage*

36 Mit der zweiten und der dritten Frage, die gemeinsam zu prüfen sind, möchte das vorliegende Gericht wissen, ob die Entscheidung 2004/290 dahin auszulegen ist, dass die Bundesrepublik Deutschland berechtigt ist, die ihr mit dieser Entscheidung erteilte Ermächtigung nur teilweise für bestimmte Untergruppen wie einzelne Arten von Bauleistungen und für Leistungen an bestimmte Leistungsempfänger auszuüben, und ob gegebenenfalls für diesen Mitgliedstaat Beschränkungen bei der Bildung solcher Untergruppen bestehen.

37 Das vorliegende Gericht wirft somit die Frage auf, ob die Bundesrepublik Deutschland, wenn sie durch die Entscheidung 2004/290 dazu ermächtigt worden sein sollte, den Empfänger auch

dann als Mehrwertsteuerschuldner zu bestimmen, wenn der Umsatz Baulieferungen betraf, gemäß Art. 2 Nr. 1 der Entscheidung 2004/290 verpflichtet wäre, diese Bestimmung als Steuerschuldner für sämtliche solche Lieferungen betreffenden Umsätze und damit für Lieferungen an sämtliche Steuerpflichtige vorzunehmen.

38 Zum einen ordne § 13b UStG nämlich keine Steuerschuld des Leistungsempfängers für alle Baulieferungen, sondern nur für Werklieferungen nach § 3 Abs. 4 UStG an, und zum anderen seien nur die Steuerpflichtigen, die selbst Bauleistungen erbrächten, nach deutschem Recht Mehrwertsteuerschuldner und nicht alle Empfänger dieser Leistungen.

39 Im Übrigen fragt das vorlegende Gericht den Gerichtshof, ob der betreffende Mitgliedstaat, wenn er zu einer Untergruppenbildung berechtigt wäre, Beschränkungen insbesondere in Bezug auf die Beachtung des Grundsatzes der Rechtssicherheit unterläge.

40 Insoweit ist darauf hinzuweisen, dass nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs die in Art. 27 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie genannten abweichenden Maßnahmen, die u. a. gestattet sind, „um ... Steuerhinterziehungen oder -umgehungen zu verhüten“, eng auszulegen sind und überdies zur Verwirklichung des mit ihnen verfolgten konkreten Ziels erforderlich und geeignet sein müssen sowie die Ziele und Grundsätze der Sechsten Richtlinie nicht mehr als erforderlich beeinträchtigen dürfen (vgl. Urteil vom 27. Januar 2011, Vandoorne, C-489/09, Slg. 2011, I-225, Randnr. 27 und die dort angeführte Rechtsprechung).

41 Dass die Anwendung einer Ausnahme von einer allgemeinen Regel auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer auf konkrete und spezifische Bereiche beschränkt wird, steht im Übrigen, wie der Gerichtshof bereits in anderem Zusammenhang zu erläutern Gelegenheit hatte, im Einklang mit dem Grundsatz, dass Befreiungen oder Ausnahmenvorschriften eng auszulegen sind (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 8. Mai 2003, Kommission/Frankreich, C-384/01, Slg. 2003, I-4395, Randnr. 28), vorausgesetzt, dass der Grundsatz der steuerlichen Neutralität beachtet bleibt, der dem gemeinsamen Mehrwertsteuersystem zugrunde liegt (vgl. Urteil vom 3. April 2008, Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien, C-442/05, Slg. 2008, I-1817, Randnr. 43, sowie in diesem Sinne Urteil vom 6. Mai 2010, Kommission/Frankreich, C-94/09, Slg. 2010, I-4261, Randnr. 30).

42 Diese Rechtsprechung, die ebenfalls die den Mitgliedstaaten belassene Möglichkeit betrifft, ausnahmsweise von einer allgemeinen Regel auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer abzuweichen, nämlich von dem Grundsatz der Anwendung des gleichen Mehrwertsteuersatzes für alle Lieferungen von Gegenständen und alle Dienstleistungen, ist auf einen Sachverhalt wie den im Ausgangsverfahren fraglichen übertragbar. Deshalb war die Bundesrepublik Deutschland dazu berechtigt, die Ermächtigung nur teilweise für bestimmte Untergruppen wie einzelne Arten von Bauleistungen und für Leistungen an bestimmte Leistungsempfänger auszuüben, vorausgesetzt jedoch, dass der Grundsatz der steuerlichen Neutralität und, da der betreffende Mitgliedstaat insoweit das Unionsrecht umgesetzt hat, die allgemeinen Grundsätze des Unionsrechts beachtet werden.

43 Insoweit ist erstens darauf hinzuweisen, dass die Entscheidung 2004/290, wie in ihrem vierten Erwägungsgrund ausgeführt wird, die Bundesrepublik Deutschland dazu ermächtigte, eine abweichende Maßnahme vorzusehen, die den im Stadium des Endverbrauchs fälligen Mehrwertsteuerbetrag nicht beeinflusst und die keine Auswirkungen auf die Mehrwertsteuer-Eigenmittel der Union hat. Was die auf dieser Grundlage konkret erlassenen Maßnahmen betrifft, war ihre Anwendung auf die Fälle beschränkt, in denen der Empfänger der fraglichen Leistungen selbst ein Steuerpflichtiger im Bausektor im Sinne der Sechsten Richtlinie ist, der demnach berechtigt ist, einen Vorsteuerabzug vorzunehmen oder gegebenenfalls die Erstattung dieser Steuer zu verlangen. Somit hatten diese Maßnahmen neben dem Umstand, dass sie keinen



Einfluss auf den im Stadium des Endverbrauchs fälligen Mehrwertsteuerbetrag hatten, auch nicht die Wirkung, eine finanzielle Belastung bei den unmittelbar von ihnen betroffenen Personen zu verursachen. Es ist demnach nicht ersichtlich, dass die in Rede stehende deutsche Regelung zu einer Verletzung des dem gemeinsamen Mehrwertsteuersystem zugrunde liegenden Grundsatzes der steuerlichen Neutralität geführt hätte.

44 Was zweitens die Beachtung der allgemeinen Grundsätze des Unionsrechts durch die Bundesrepublik Deutschland bei der Bildung von Untergruppen von Leistungen und von Leistungsempfängern betrifft, für die die im Ausgangsverfahren in Rede stehende Maßnahme gilt, so könnte die fragliche Regelung auf den ersten Blick nur im Hinblick auf den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit und den Grundsatz der Rechtssicherheit Zweifel aufwerfen.

45 In Bezug auf den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit ist festzustellen, dass die Akte nichts enthält, was die Verhältnismäßigkeit der von der Bundesrepublik Deutschland auf der Grundlage der Entscheidung 2004/290 erlassenen abweichenden Regelung in Frage stellen könnte. Wie in Randnr. 43 des vorliegenden Urteils ausgeführt, beschränkten sich diese Maßnahmen zum einen darauf, das Reverse-charge-Verfahren für bestimmte Umsätze vorzusehen, und verursachten grundsätzlich keine finanzielle Belastung bei den von diesen Maßnahmen betroffenen Personen, während sie es zum anderen ermöglichten, beträchtliche Mehrwertsteuerausfälle zu verhindern. Mangels anderer besonderer Umstände, die im Übrigen aus der Akte nicht hervorgehen, kann eine solche Maßnahme nicht als unverhältnismäßig angesehen werden. Es ist jedoch Sache des vorlegenden Gerichts, gegebenenfalls zu überprüfen, ob solche anderen besonderen Umstände vorliegen.

46 Was den Grundsatz der Rechtssicherheit angeht, weist das vorliegende Gericht darauf hin, dass die fragliche nationale Regelung die Folge haben könne, dass die Steuerpflichtigen Schwierigkeiten bei der Feststellung haben könnten, wer Steuerschuldner sei, wenn sie keinen Einblick in die Verhältnisse des Empfängers hätten. Denn bei Vorliegen einer Bauleistung sei der Leistungsempfänger nur dann Steuerschuldner, wenn u. a. zumindest 10 % seines „Weltumsatzes“ im vorigen Geschäftsjahr aus derartigen Bauleistungen bestehe. Der Steuerpflichtige könnte jedoch, wie es im Ausgangsverfahren der Fall gewesen sei, zunächst davon ausgehen, dass er diese Grenze überschritten habe, später aber feststellen, dass dies nicht der Fall gewesen sei.

47 In diesem Zusammenhang ist zunächst darauf hinzuweisen, dass Rechtsakte der Union nach ständiger Rechtsprechung eindeutig sein müssen und dass ihre Anwendung für die Betroffenen vorhersehbar sein muss. Dieses Gebot der Rechtssicherheit gilt in besonderem Maße, wenn es sich um eine Regelung handelt, die sich finanziell belastend auswirken kann, denn die Betroffenen müssen in der Lage sein, den Umfang der ihnen damit auferlegten Verpflichtungen genau zu erkennen (Urteil vom 16. September 2008, Isle of Wight Council u. a., C-288/07, Slg. 2008, I-7203, Randnr. 47 und die dort angeführte Rechtsprechung). Der Grundsatz der Rechtssicherheit ist von jeder mit der Anwendung des Unionsrechts betrauten innerstaatlichen Stelle zu beachten (vgl. Urteil vom 17. Juli 2008, ASM Brescia, C-347/06, Slg. 2008, I-5641, Randnr. 65 und die dort angeführte Rechtsprechung).

48 Auch wenn die fragliche Regelung im Allgemeinen nicht geeignet erscheint, sich für die Steuerpflichtigen finanziell belastend im Sinne des Urteils *Isle of Wight Council* u. a. auszuwirken, könnte sich eine solche finanzielle Belastung gleichwohl, wie dies in einem Sachverhalt wie dem im Ausgangsverfahren fraglichen der Fall sein kann, aus der Anwendung dieser Regelung durch die zuständigen nationalen Behörden ergeben, wenn es diese Anwendung den betreffenden Steuerpflichtigen, zumindest vorübergehend, nicht erlaubt, den Umfang ihrer Verpflichtungen auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer genau zu erkennen.

49 Es ist daher Sache des vorlegenden Gerichts, unter Berücksichtigung aller maßgeblichen tatsächlichen und rechtlichen Umstände zu überprüfen, ob es sich im vorliegenden Fall so verhält, und gegebenenfalls die Maßnahmen zu ergreifen, die erforderlich sind, um die nachteiligen Folgen einer den Grundsatz der Rechtssicherheit verletzenden Anwendung der in Rede stehenden Vorschriften auszugleichen.

50 Folglich ist auf die zweite und die dritte Frage zu antworten, dass die Entscheidung 2004/290 dahin auszulegen ist, dass die Bundesrepublik Deutschland berechtigt ist, die ihr mit dieser Entscheidung erteilte Ermächtigung nur teilweise für bestimmte Untergruppen wie einzelne Arten von Bauleistungen und für Leistungen an bestimmte Leistungsempfänger auszuüben. Bei der Bildung dieser Untergruppen hat dieser Mitgliedstaat den Grundsatz der steuerlichen Neutralität sowie die allgemeinen Grundsätze des Unionsrechts, wie insbesondere die Grundsätze der Verhältnismäßigkeit und der Rechtssicherheit, zu beachten. Es ist Sache des vorlegenden Gerichts, unter Berücksichtigung aller maßgeblichen tatsächlichen und rechtlichen Umstände zu überprüfen, ob dies im Ausgangsverfahren der Fall ist, und gegebenenfalls die Maßnahmen zu ergreifen, die erforderlich sind, um die nachteiligen Folgen einer gegen die Grundsätze der Verhältnismäßigkeit oder der Rechtssicherheit verstoßenden Anwendung der in Rede stehenden Vorschriften auszugleichen.

#### *Zur vierten Frage*

51 In Anbetracht der Antwort auf die zweite und die dritte Frage ist die vierte Frage nicht zu beantworten.

#### **Kosten**

52 Für die Parteien des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren ein Zwischenstreit in dem bei dem vorlegenden Gericht anhängigen Rechtsstreit; die Kostenentscheidung ist daher Sache dieses Gerichts. Die Auslagen anderer Beteiligter für die Abgabe von Erklärungen vor dem Gerichtshof sind nicht erstattungsfähig.

Aus diesen Gründen hat der Gerichtshof (Erste Kammer) für Recht erkannt:

1. Art. 2 Nr. 1 der Entscheidung 2004/290/EG des Rates vom 30. März 2004 zur Ermächtigung Deutschlands zur Anwendung einer von Artikel 21 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern abweichenden Regelung ist dahin auszulegen, dass der Begriff der „Bauleistungen“ in dieser Bestimmung neben den als Dienstleistungen im Sinne von Art. 6 Abs. 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 in der durch die Richtlinie 2004/7/EG des Rates vom 20. Januar 2004 geänderten Fassung eingestufteten Umsätzen auch die Umsätze umfasst, die in der Lieferung von Gegenständen im Sinne von Art. 5 Abs. 1 dieser Richtlinie bestehen.

2. Die Entscheidung 2004/290 ist dahin auszulegen, dass die Bundesrepublik Deutschland berechtigt ist, die ihr mit dieser Entscheidung erteilte Ermächtigung nur teilweise für bestimmte Untergruppen wie einzelne Arten von Bauleistungen und für Leistungen an bestimmte Leistungsempfänger auszuüben. Bei der Bildung dieser Untergruppen hat dieser Mitgliedstaat den Grundsatz der steuerlichen Neutralität sowie die allgemeinen Grundsätze des Unionsrechts, wie insbesondere die Grundsätze der Verhältnismäßigkeit und der Rechtssicherheit, zu beachten. Es ist Sache des vorlegenden Gerichts, unter Berücksichtigung aller maßgeblichen tatsächlichen und rechtlichen Umstände zu überprüfen, ob dies im Ausgangsverfahren der Fall ist, und gegebenenfalls die Maßnahmen zu ergreifen, die erforderlich sind, um die nachteiligen Folgen einer gegen die Grundsätze der Verhältnismäßigkeit oder der Rechtssicherheit verstoßenden Anwendung der in Rede stehenden Vorschriften auszugleichen.

Unterschriften

\* Verfahrenssprache: Deutsch.