



Erläuterungen

zu den

2017 in Kraft tretenden

EU-Mehrwertsteuerbestimmungen zum Ort der

Dienstleistung im Zusammenhang mit Grundstücken

(Durchführungsverordnung (EU) Nr. 1042/2013)

Haftungsausschluss: Diese Erläuterungen sind nicht rechtsverbindlich. Sie sind lediglich als informeller Leitfaden für die Praxis zu sehen, in dem erklärt wird, wie die Rechtsvorschriften der EU nach Auffassung der Generaldirektion Steuern und Zollunion anzuwenden sind.

WICHTIGE HINWEISE

Diese Erläuterungen enthalten Hintergrundinformationen zu den Bestimmungen zum Ort der Dienstleistung im Zusammenhang mit Grundstücken und dazu, wie diese Vorschriften nach Auffassung der Generaldirektion Steuern und Zollunion der Europäischen Kommission anzuwenden sind.

Sie sind nicht rechtsverbindlich und sollen Mitgliedstaaten und ihre Steuerbehörden nicht daran hindern, nationale Leitfäden zur gleichen Thematik zu entwickeln.

Zweck dieser Erläuterungen ist es, **EU-Rechtsvorschriften besser verständlich zu machen**, insbesondere die Durchführungsverordnung (EU) Nr. 1042/2013 des Rates vom 7. Oktober 2013 zur Änderung der Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011 bezüglich des Ortes der Dienstleistung. Sie sind als **Orientierungshilfe** für die praktische Anwendung der europäischen Mehrwertsteuervorschriften für Dienstleistungen im Zusammenhang mit Grundstücken gedacht.

Erarbeitet wurden sie von der Generaldirektion Steuern und Zollunion der Europäischen Kommission (GD TAXUD) nach ausführlichen Beratungen mit den Mitgliedstaaten und Unternehmensvertretern.

Die Erläuterungen sind nicht rechtsverbindlich. Sie geben weder den offiziellen Standpunkt der Europäischen Kommission wieder noch ist die Kommission in irgendeiner Weise durch die darin vertretenen Auffassungen gebunden. Sie repräsentieren auch nicht unbedingt die Auffassungen aller Mitgliedstaaten. Die nationalen Steuerbehörden können eigene Leitfäden zur Anwendung der Mehrwertsteuervorschriften für Dienstleistungen im Zusammenhang mit Grundstücken erstellen. Akteure, die eine präzise, umfassende und verbindliche Antwort auf eine bestimmte Frage erwarten, sollten sich an die für sie zuständige nationale Steuerbehörde¹ wenden, die nach dem Subsidiaritätsprinzip vorrangig dafür verantwortlich ist, ihren Steuerpflichtigen Auskünfte über die Auslegung und Anwendung der Mehrwertsteuervorschriften zu erteilen.

Die Erläuterungen sind nicht erschöpfend. Es werden nur bestimmte Aspekte aufgegriffen, zu denen erläuternde Hinweise angebracht erschienen. Wer diese Erläuterungen nutzen möchte, sollte sowohl die allgemeinen Anmerkungen in Teil I als auch die besonderen Anmerkungen in Teil II lesen, da die Erläuterungen in Teil I für das richtige Verständnis der besonderen Bestimmungen relevant sein können.

Die Erläuterungen werden fortlaufend überarbeitet. Sie sind nicht abgeschlossen, sondern geben den Wissens- und Erfahrungsstand zu einem bestimmten Zeitpunkt wieder.

¹ Weitere Informationen zu den Mehrwertsteuervorschriften der einzelnen Mitgliedstaaten sowie die Kontaktadressen von nationalen Steuerbehörden finden Sie unter http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/index_en.htm

Inhalt

TEIL 1	Allgemeine Anmerkungen zu Dienstleistungen im Zusammenhang mit Grundstücken	10
1.1.	Vorgeschichte	10
1.2.	Internationaler Hintergrund	10
1.3.	Zweck der besonderen Bestimmung für Dienstleistungen im Zusammenhang mit Grundstücken	11
1.4.	Art der besonderen Bestimmung für Dienstleistungen im Zusammenhang mit Grundstücken	11
1.5.	Mehrwertsteuerliche Behandlung von aus der Ferne erbrachten Leistungen im Zusammenhang mit Grundstücken	12
1.6.	Anwendung der besonderen Bestimmung für Dienstleistungen im Zusammenhang mit Grundstücken auf gebündelte Leistungen	12
1.7.	Zusammenhang einer Dienstleistung mit einem oder mehreren bestimmten Grundstücken	13
1.8.	Dienstleistungen im Zusammenhang mit Grundstücken und komplexe Verträge	14
1.9.	Verpflichtungen der Erbringer von Dienstleistungen im Zusammenhang mit Grundstücken	14
1.10.	Beziehung zwischen der besonderen Bestimmung des Artikels 47 der MwSt-Richtlinie und dem Begriff der festen Niederlassung zu MwSt-Zwecken	15
1.11.	Beziehung zwischen den Bestimmungen zum Ort der Dienstleistung und zur Befreiung von der Mehrwertsteuer.....	15
1.12.	Irrelevanz von Begriffen und Definitionen nationaler Rechtsvorschriften für die Anwendung der besonderen Bestimmung	15
1.13.	Einschlägige Rechtsvorschriften	15
TEIL 2	Besondere Anmerkungen zu Bestimmungen der MwSt-Durchführungsverordnung in Bezug auf Dienstleistungen im Zusammenhang mit Grundstücken	17
2.1.	Allgemeine Anmerkungen zu Artikel 13b und 31a	17
2.2.	Definition des Grundstücks.....	17

**Erläuterungen zu den 2017 in Kraft tretenden
EU-Mehrwertsteuerbestimmungen zum Ort der Dienstleistung
im Zusammenhang mit Grundstücken**

2.2.1.	Was fällt unter Artikel 13b Buchstabe a?.....	18
2.2.1.1.	Ein bestimmter Teil der Erdoberfläche	18
2.2.1.2.	Eigentum und Besitz	19
2.2.2	Was fällt unter Artikel 13b Buchstabe b?	20
2.2.2.1.	Was ist nach Artikel 13b Buchstabe b unter Gebäuden und Bauwerken zu verstehen?.....	20
2.2.2.2.	Gilt auch ein unvollständiges Gebäude als Gebäude im Sinne von Artikel 13 b Buchstabe b?	21
2.2.2.3.	Was ist unter den Formulierungen „mit oder in dem Boden (über oder unter dem Meeresspiegel) befestigt“ und „das nicht leicht abgebaut oder bewegt werden kann“ zu verstehen?.....	21
2.2.3.	Was fällt unter Artikel 13b Buchstabe c?.....	23
2.2.3.1	Wann wird eine in einem Gebäude oder Bauwerk installierte Sache zu einem Bestandteil dieses Gebäudes oder Bauwerks?.....	23
2.2.4.	Was fällt unter Artikel 13b Buchstabe d?	25
2.2.4.1.	Was ist unter der Formulierung „auf Dauer installiert“ in Artikel 13b Buchstabe d zu verstehen?.....	25
2.2.4.2.	Wie lässt sich feststellen, ob ein Gebäude oder Bauwerk verändert oder zerstört wird?	26
2.2.4.3.	Welche Beziehung besteht zwischen den Bestimmungen der Buchstaben b, c und d des Artikels 13b?.....	27
2.3.	Definition von Dienstleistungen „in einem hinreichend direkten Zusammenhang“ mit dem Grundstück.....	28
2.3.1.	In welcher Beziehung stehen Artikel 31a Absatz 1, Absatz 2 und Absatz 3 zueinander? Wie sind sie als Ganzes zu verstehen?.....	28
2.3.2.	Wie wird ein „hinreichend direkter Zusammenhang“ festgestellt?.....	29
2.3.3.	Können aus der Ferne erbrachte Dienstleistungen das Kriterium des „hinreichend direkten Zusammenhangs“ erfüllen?.....	30
2.3.4.	Spielt der Status des Dienstleistungsempfängers bei der Bewertung der erbrachten Dienstleistungen eine Rolle?.....	30
2.3.5.	Spielt der Standort des Dienstleistungsempfängers bei der Bewertung der erbrachten Dienstleistungen eine Rolle?.....	31
2.3.6.	Wie ist Artikel 31a Absatz 1 Buchstabe a zu verstehen?.....	31
2.3.7.	Wie ist Artikel 31a Absatz 1 Buchstabe b zu verstehen?.....	31

**Erläuterungen zu den 2017 in Kraft tretenden
EU-Mehrwertsteuerbestimmungen zum Ort der Dienstleistung
im Zusammenhang mit Grundstücken**

2.3.8.	Gelten Artikel 31 Absatz 1 Buchstabe a und Buchstabe b kumulativ?.....	32
2.4.	Beispiele für Dienstleistungen, die im Zusammenhang bzw. nicht im Zusammenhang mit Grundstücken stehen	32
2.4.1.	Enthält Artikel 31a Absatz 2 hinweisende Angaben oder eine erschöpfende Liste?	32
2.4.2.	Erstellung von Plänen (Artikel 31a Absatz 2 Buchstabe a und Artikel 31a Absatz 3 Buchstabe a)	32
2.4.2.1.	Welche Rechtsvorschrift gilt für Untersuchungen, die sich mit einem Grundstück befassen, dessen Standort noch nicht bekannt ist?	32
2.4.3.	Bauaufsichtsmaßnahmen und grundstücksbezogene Sicherheitsdienste (Artikel 31a Absatz 2 Buchstabe b).....	33
2.4.3.1.	Welche Dienstleistungen fallen unter Artikel 31a Absatz 2 Buchstabe b?	33
2.4.3.2.	Findet Artikel 31a Absatz 2 Buchstabe b auch auf aus der Ferne erbrachte Dienstleistungen Anwendung?	34
2.4.3.3.	Fällt die Installation eines Sicherheitssystems unter Artikel 31a Absatz 2 Buchstabe b?	34
2.4.4.	Errichtung von Gebäuden (Artikel 31a Absatz 2 Buchstabe c).....	35
2.4.4.1.	Welche Arten von Bauarbeiten fallen unter Artikel 31a Absatz 2 Buchstabe c?	35
2.4.4.2.	Wie ist die Einstellung von Personal für Bauarbeiten mehrwertsteuerlich zu behandeln?.....	35
2.4.5.	Errichtung anderer auf Dauer angelegter Konstruktionen (Artikel 31a Absatz 2 Buchstabe d)	36
2.4.5.1.	Gilt Artikel 31a Absatz 2 Buchstabe d auch für die Errichtung anderer auf Dauer angelegter Konstruktionen, die mit dem Grund eines Flusses/Sees/Meeres verbunden sind?	36
2.4.5.2.	Welche Bauleistungen und Abrissarbeiten fallen unter Artikel 31a Absatz 2 Buchstabe d?	36
2.4.6.	Landbearbeitung und landwirtschaftliche Dienstleistungen (Artikel 31a Absatz 2 Buchstabe e)	37
2.4.6.1.	Welche Arten von Arbeiten und landwirtschaftlichen Dienstleistungen fallen unter Artikel 31a Absatz 2 Buchstabe e?	37
2.4.7.	Vermessung und Begutachtung von Gefahr und Zustand von Grundstücken (Artikel 31a Absatz 2 Buchstabe f)	37

**Erläuterungen zu den 2017 in Kraft tretenden
EU-Mehrwertsteuerbestimmungen zum Ort der Dienstleistung
im Zusammenhang mit Grundstücken**

2.4.7.1.	Worauf zielt Artikel 31a Absatz 2 Buchstabe f ab?.....	37
2.4.8.	Bewertungsleistungen (Artikel 31a Absatz 2 Buchstabe g)	38
2.4.8.1.	Welche Dienstleistungen zur Bewertung von Grundstücken fallen unter Artikel 31a Absatz 2 Buchstabe g?.....	38
2.4.8.2.	Können Due-Diligence-Leistungen als Dienstleistung im Zusammenhang mit Grundstücken nach Artikel 31a Absatz 2 Buchstabe g gelten?.....	38
2.4.8.3.	Ist die zur Bewertung eines Grundstücks angewandte Methode wichtig dafür, ob diese Dienstleistung als im Zusammenhang mit dem Grundstück stehend anzusehen ist?	39
2.4.9.	Vermietung und Verpachtung von Grundstücken (Artikel 31a Absatz 2 Buchstabe h und Artikel 31a Absatz 3 Buchstabe b).....	39
2.4.9.1.	Was ist unter der „Vermietung und Verpachtung von Grundstücken“ hinsichtlich des Ortes der Dienstleistung zu verstehen?.....	39
2.4.9.2.	Was ist unter der „Lagerung von Gegenständen“ im Sinne von Artikel 31a Absatz 2 Buchstabe h unter Berücksichtigung der Ausführungen des EuGH in der Rechtssache Donnelley zu verstehen?.....	40
2.4.9.3.	Wie sind Dienstleistungen im Bereich der Lagerung zu behandeln, die zusammen mit ergänzenden Leistungen erbracht werden?	40
2.4.10.	Zurverfügungstellen von Unterkünften (Artikel 31a Absatz 2 Buchstabe i und Artikel 31a Absatz 3 Buchstabe d).....	41
2.4.10.1.	Gilt Artikel 31a Absatz 2 Buchstabe i auch für Unterkünfte außerhalb der Hotelbranche (z. B. für Ferienhäuser, Ferienvillen, Wohnungstausch usw.)?.....	41
2.4.10.2.	Welche Dienstleistungen fallen unter die Formulierung „Umwandlung von Teilzeitnutzungsrechten (Timesharing) ... für Aufenthalte an einem bestimmten Ort“ in Artikel 31a Absatz 2 Buchstabe i?	42
2.4.11.	Gewährung und Übertragung sonstiger Nutzungsrechte an Grundstücken und Teilen davon (Artikel 31a Absatz 2 Buchstabe j)	43
2.4.11.1.	Was ist der Zweck von Artikel 31a Absatz 2 Buchstabe j?	43
2.4.11.2.	Wodurch wird der Anwendungsbereich von Artikel 31a Absatz 2 Buchstabe j begrenzt?.....	43
2.4.11.3.	Gilt Artikel 31a Absatz 2 Buchstabe j auch für Office-Sharing?.....	44
2.4.11.4.	Gilt Artikel 31a Absatz 2 Buchstabe j auch für Hausboote?	44

**Erläuterungen zu den 2017 in Kraft tretenden
EU-Mehrwertsteuerbestimmungen zum Ort der Dienstleistung
im Zusammenhang mit Grundstücken**

2.4.12.	Wartungs-, Renovierungs- und Reparaturarbeiten an einem Gebäude (Artikel 31a Absatz 2 Buchstabe k).....	45
2.4.12.1.	Umfasst Artikel 31a Absatz 2 Buchstabe k nur Wartungs-, Renovierungs- und Reparaturarbeiten an Gebäuden oder auch an verschiedenen Arten von Grundstücken?	45
2.4.12.2.	Gilt Artikel 31a Absatz 2 Buchstabe k nur für Wartungs-, Renovierungs- und Reparaturarbeiten im Zusammenhang mit grundlegenden Arbeiten oder auch für regelmäßige Reinigungsarbeiten in und an Gebäuden?	45
2.4.13.	Wartungs-, Renovierungs- und Reparaturarbeiten an anderen auf Dauer angelegten Strukturen (Artikel 31a Absatz 2 Buchstabe l)	45
2.4.13.1.	Gilt Artikel 31a Absatz 2 Absatz l auch für Telekommunikationsinfrastrukturen?.....	45
2.4.14.	Installation oder Montage von Maschinen oder Ausstattungsgegenständen (Artikel 31a Absatz 2 Buchstabe m und Artikel 31a Absatz 3 Buchstabe f).....	46
2.4.14.1.	Wie ist Artikel 31a Absatz 2 Buchstabe m im Hinblick auf Artikel 13b Buchstaben c und d auszulegen?.....	46
2.4.14.2.	Von welchem Moment der Installation oder Montage an gelten die betreffenden Maschinen oder Ausstattungsgegenstände als Grundstück?	46
2.4.15.	Wartung und Reparatur sowie Kontrolle und Überwachung von Maschinen oder Ausstattungsgegenständen (Artikel 31a Absatz 2 Buchstabe n und Artikel 31a Absatz 3 Buchstabe f).....	47
2.4.15.1.	Gilt Artikel 31a Absatz 2 Buchstabe n auch für aus der Ferne erbrachte Dienstleistungen?.....	47
2.4.16.	Eigentumsverwaltung (Artikel 31a Absatz 2 Buchstabe o und Artikel 31a Absatz 3 Buchstabe g)	47
2.4.16.1.	Was ist unter Eigentumsverwaltung nach Artikel 31a Absatz 2 Buchstabe o zu verstehen?	47
2.4.16.2.	Was ist unter Portfolioverwaltung in Zusammenhang mit Eigentumsanteilen an Grundstücken zu verstehen? Gilt Artikel 31a Absatz 3 Buchstabe g auch für die Verwaltung eines einzigen Anlagevermögens?	48
2.4.17.	Vermittlungsleistungen im Zusammenhang mit Grundstücken (Artikel 31a Absatz 2 Buchstabe p und Artikel 31a Absatz 3 Buchstabe d)	49
2.4.17.1.	Welche Vermittlungstätigkeiten gelten als im Zusammenhang mit einem Grundstück stehend? Worauf erstreckt sich Artikel 31a Absatz 2 Buchstabe p?	49

**Erläuterungen zu den 2017 in Kraft tretenden
EU-Mehrwertsteuerbestimmungen zum Ort der Dienstleistung
im Zusammenhang mit Grundstücken**

2.4.17.2.	Gilt Artikel 31a Absatz 2 Buchstabe p nur für die Vermittlungsdienste von Immobilienmaklern oder auch für die Vermittlungsdienste anderer Personen?.....	50
2.4.17.3.	Erstreckt sich Artikel 31a Absatz 2 Buchstabe p auch auf Leistungen, bei denen es nicht um Kauf, Vermietung, Verpachtung oder die Übertragung bestimmter Rechte an Grundstücken oder dinglicher Rechte an Grundstücken geht?.....	50
2.4.17.4.	Weshalb wird in Artikel 31a Absatz 3 Buchstabe d die Voraussetzung „wenn der Vermittler im Namen und für die Rechnung eines Dritten handelt“ hervorgehoben?.....	50
2.4.17.5.	Wie ist ein Sachverhalt zu behandeln, wenn die in Artikel 31a Absatz 2 Buchstabe p genannten Vermittlungsdienstleistungen verschiedene Elemente (wie Recherche, Kontaktherstellung, Erstellung von Websites, Qualitätsuntersuchung und -analyse) umfassen?	51
2.4.18.	Juristische Dienstleistungen (Artikel 31a Absatz 2 Buchstabe q und Artikel 31a Absatz 3 Buchstabe h)	51
2.4.18.1.	Anhand welcher Kriterien wird festgestellt, ob eine Dienstleistung in den Anwendungsbereich von Artikel 31a Absatz 2 Buchstabe q oder Artikel 31a Absatz 3 Buchstabe h fällt?.....	51
2.4.18.2.	Gelten juristische Dienstleistungen, bei denen es um den Abschluss von Miet- oder Pachtverträgen geht, als im Zusammenhang mit Grundstücken stehend?.....	53
2.4.18.3.	Was ist unter dem Begriff „rechtliche Veränderung“ im Sinne von Artikel 31a Absatz 2 Buchstabe q zu verstehen?.....	53
2.4.18.4.	Beschränkt sich der Geltungsbereich von Artikel 31a Absatz 2 Buchstabe q auf von Rechtsanwälten und Notaren erbrachte juristische Dienstleistungen?	54
2.4.18.5.	Was ist unter „bestimmten Rechten“ in Artikel 31a Absatz 2 Buchstabe q zu verstehen?	54
2.4.18.6.	Gelten Beratungsleistungen, die die Anwesenheit vor Ort erfordern oder die mit einem bestimmten Grundstück verbunden sind, nach Artikel 31a Absatz 2 Buchstabe q als im Zusammenhang mit Grundstücken stehend?.....	54
2.4.18.7.	Gelten juristische Dienstleistungen in Verbindung mit der Finanzierung von Grundstücken oder Anlageberatung als im Zusammenhang mit Grundstücken stehend?.....	55
2.4.19.	Werbungsdienste (Artikel 31a Absatz 3 Buchstabe c)	55
2.4.19.1.	Was ist unter der „Bereitstellung von Werbung“ nach Artikel 31a Absatz 3 Buchstabe c zu verstehen?	55

**Erläuterungen zu den 2017 in Kraft tretenden
EU-Mehrwertsteuerbestimmungen zum Ort der Dienstleistung
im Zusammenhang mit Grundstücken**

2.4.19.2.	Gilt Artikel 31a Absatz 3 Buchstabe c auch in den Fällen, in denen mit der Werbung eine physische Veränderung des Grundstücks einhergeht, etwa durch Farbauftrag auf einen Teil des Gebäudes?	56
2.4.20.	Bereitstellung eines Standplatzes zusammen mit anderen ähnlichen Dienstleistungen (Artikel 31a Absatz 3 Buchstabe e).....	56
2.4.20.1.	Worauf erstreckt sich Artikel 31a Absatz 3 Buchstabe e?	56
2.4.20.2.	Wie ist die „Bereitstellung eines Standplatzes“ nach Artikel 31a Absatz 3 Buchstabe e zu definieren?	57
2.4.21.	Zurverfügungstellen von Ausrüstung zur Durchführung von Arbeiten an einem Grundstück (Artikel 31b).....	58
ANHANG Auszüge aus einschlägigen Rechtsvorschriften		59

TEIL 1

ALLGEMEINE ANMERKUNGEN ZU DIENSTLEISTUNGEN IM ZUSAMMENHANG MIT GRUNDSTÜCKEN

1.1. Vorgeschichte

1. In den europäischen Rechtsvorschriften zur Mehrwertsteuer ist der Ort der Dienstleistung im Zusammenhang mit Grundstücken durch Artikel 47 der MwSt-Richtlinie² definiert. Der Ort einer Dienstleistung im Zusammenhang mit Grundstücken ist danach „der Ort, an dem das Grundstück gelegen ist“.
2. Im Hinblick auf die Überarbeitung der Bestimmungen zum Ort der Dienstleistung, die mit einem ersten Vorschlag der Europäischen Kommission im Jahr 2003 begann und zur Annahme der Richtlinie 2008/8/EG³ des Rates führte, beschloss der Rat, die besondere Bestimmung zum Ort der Besteuerung von Dienstleistungen im Zusammenhang mit Grundstücken beizubehalten.
3. Parallel dazu hat sich der Mehrwertsteuerausschuss⁴ mit bestimmten Aspekten der Auslegung dieser Bestimmung beschäftigt und mehrere Leitlinien vereinbart, die sich insbesondere mit bestimmten Sachverhalten wie der Erbringung von juristischen Dienstleistungen im Zusammenhang mit Grundstücken, der Erbringung von Dienstleistungspaketen wie der Vermietung von Standplätzen auf Messen und Ausstellungen usw. befassen. Diese Leitlinien wurden nicht immer einstimmig angenommen.⁵
4. Um für mehr Konsistenz, Wirksamkeit und Rechtssicherheit bei der Anwendung der Mehrwertsteuer auf Dienstleistungen im Zusammenhang mit Grundstücken in der EU zu sorgen, wurden die im Mehrwertsteuerausschuss vereinbarten Leitlinien für Dienstleistungen im Zusammenhang mit Grundstücken in die Durchführungsverordnung⁶ aufgenommen. Auf diese Weise werden sie in allen Mitgliedstaaten am 1. Januar 2017 rechtsverbindlich und unmittelbar anwendbar.

1.2. Internationaler Hintergrund

5. Besondere Bestimmungen zum Ort der Dienstleistungen im Zusammenhang mit Grundstücken werden nicht nur in der Europäischen Union, sondern auch in einigen Drittstaaten angewandt. Auf EU-Ebene entspricht diese konkrete Bestimmung der Anwendung des Bestimmungslandprinzips. Auf internationaler Ebene⁷ besteht allgemeine Übereinstimmung darüber, dass solche besonderen Regelungen, die den Ort eines Grundstücks als Grundlage für eine Besteuerung heranziehen, eine gerechte Zuweisung von Steueransprüchen an die betreffenden Länder ermöglichen.

2 Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. L 347 vom 11.12.2006, S. 1).

3 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 vom 20.2.2008, S. 11).

4 Der Mehrwertsteuerausschuss ist ein beratender Ausschuss, der nach Artikel 398 der MwSt-Richtlinie eingesetzt wurde, um die einheitliche Anwendung der Bestimmungen der MwSt-Richtlinie zu fördern. Der Ausschuss hat keine rechtsetzenden Kompetenzen; er kann keine rechtsverbindlichen Beschlüsse fassen, sondern nur Leitlinien erarbeiten.

5 Siehe Leitlinien der 93. Sitzung des Mehrwertsteuerausschusses.

6 Durchführungsverordnung (EU) Nr. 1042/2013 vom 7. Oktober 2013 zur Änderung der Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011 bezüglich des Ortes der Dienstleistung (ABl. L 284 vom 26.10.2013, S. 1).

7 Siehe International VAT/GST Guidelines der OECD.

1.3. Zweck der besonderen Bestimmung für Dienstleistungen im Zusammenhang mit Grundstücken

6. Die besondere Bestimmung zum Ort der Dienstleistung im Zusammenhang mit Grundstücken soll gewährleisten, dass die Besteuerung am vermuteten Ort der Inanspruchnahme der Dienstleistung erfolgt. Dieses Ziel sollte stets im Auge behalten werden, wenn die praktische Umsetzung der Rechtsvorschriften Schwierigkeiten bereitet. Jeder Zweifelsfall sollte so geklärt werden, dass die Mehrwertsteuereinnahmen demjenigen Mitgliedstaat zufallen, in dem die Dienstleistung vermutlich in Anspruch genommen wird, wobei davon auszugehen ist, dass Dienstleistungen im Zusammenhang mit Grundstücken an dem Ort in Anspruch genommen werden, an dem sich das Grundstück befindet. Die an solchen Umsätzen beteiligten Parteien können Artikel 47 der MwSt-Richtlinie nicht einfach umgehen, indem sie vertraglich festlegen, dass für die im Rahmen des Vertrags erbrachten Dienstleistungen die allgemeinen Bestimmungen zum Ort der Dienstleistung gelten sollen.

1.4. Art der besonderen Bestimmung für Dienstleistungen im Zusammenhang mit Grundstücken

7. Artikel 47 der MwSt-Richtlinie ist eine besondere Bestimmung und keine Ausnahme von der allgemeinen Bestimmung zum Ort der Dienstleistung nach Artikel 44 (Dienstleistung für einen Steuerpflichtigen) bzw. nach Artikel 45 (Dienstleistung für einen Nichtsteuerpflichtigen) der MwSt-Richtlinie. Artikel 47 findet sich unter Titel V (Ort des steuerbaren Umsatzes) in Kapitel 3 (Ort der Erbringung von Dienstleistungen) Abschnitt 3 (Besondere Bestimmungen) und kann nicht als Ausnahme von den allgemeinen Bestimmungen angesehen werden.⁸
8. Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union (im Folgenden „EuGH“) sind Bestimmungen, die eine Ausnahme von allgemeinen Bestimmungen darstellen (z. B. zu Steuerbefreiungen oder ermäßigten Steuersätzen), sehr eng auszulegen. Da es sich bei Artikel 47 der MwSt-Richtlinie nicht um eine Ausnahme handelt, gilt dieses Kriterium der engen Auslegung nicht für die Definition von Dienstleistungen im Zusammenhang mit Grundstücken.
9. Artikel 47 ist auf der Grundlage einer objektiven Bewertung der in der MwSt-Richtlinie und in der Durchführungsverordnung zur MwSt-Richtlinie angeführten Voraussetzungen anzuwenden. Diese besondere Bestimmung gilt unabhängig davon, ob es sich bei dem Empfänger der Dienstleistung um ein Unternehmen oder einen Endverbraucher handelt.
10. Wenn Unsicherheit hinsichtlich der Anwendung des Artikels 47 der MwSt-Richtlinie als einer besonderen Bestimmung im Gegensatz zu den allgemeinen Bestimmungen der Artikel 44 und 45 besteht, ist für die mehrwertsteuerrechtliche Behandlung des Umsatzes vom Zweck der besonderen Bestimmung auszugehen, der darin besteht, die Besteuerung in dem Mitgliedstaat zu ermöglichen, in dem die Dienstleistung in Anspruch genommen wird, und eine objektive Bewertung vorzunehmen. Als Erstes ist zu prüfen, ob die Dienstleistungen in den Anwendungsbereich der besonderen Bestimmung des Artikels 47⁹ fallen. Ist das der Fall, gelten sie als Dienstleistungen im Zusammenhang mit Grundstücken. Ist

8 Siehe Urteile des Gerichtshofs, Heger Rudi, C-166/05; und Levob Verzekeringen und OV Bank, C-41/04.

9 Siehe Urteil des Gerichtshofs, Minister Finansów/RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland sp. z o.o., C-155/12, Randnr. 29.

**Erläuterungen zu den 2017 in Kraft tretenden
EU-Mehrwertsteuerbestimmungen zum Ort der Dienstleistung
im Zusammenhang mit Grundstücken**

das nicht der Fall und findet keine andere besondere Bestimmung Anwendung¹⁰, so gelten die allgemeinen Bestimmungen der Artikel 44 und 45.

11. In manchen Fällen sind die Voraussetzungen für die Anwendung von zwei oder mehr besonderen Bestimmungen erfüllt. In diesem Fall sollte die Bestimmung angewandt werden, die die Besteuerung am vermuteten Ort der Inanspruchnahme besser gewährleistet.¹¹

1.5. Mehrwertsteuerliche Behandlung von aus der Ferne erbrachten Leistungen im Zusammenhang mit Grundstücken

12. Manche Dienstleistungen im Zusammenhang mit Grundstücken können auch aus der Ferne erbracht werden. Die Art und Weise, in der eine Dienstleistung erbracht wird, sollte sich eigentlich nicht auf die mehrwertsteuerliche Behandlung auswirken, sofern sich an der Art der Dienstleistung nichts ändert. Es ist nicht auszuschließen, dass manche Dienstleistungen im Zusammenhang mit Grundstücken dank moderner Technologien nicht nur vor Ort, sondern auch aus der Ferne erbracht werden können.
13. Wenn davon auszugehen ist, dass für eine aus der Ferne erbrachte Dienstleistung mehr als eine besondere Bestimmung hinsichtlich des Ortes der Dienstleistung gelten kann (z. B. die Bestimmung über Dienstleistungen im Zusammenhang mit Grundstücken und die Bestimmung über elektronisch erbrachte Dienstleistungen), müssen die Konsequenzen der Anwendung jeder Bestimmung geprüft werden, um festzustellen, welche Bestimmung eine Besteuerung am vermuteten Ort der Inanspruchnahme der Dienstleistung am besten gewährleistet.

1.6. Anwendung der besonderen Bestimmung für Dienstleistungen im Zusammenhang mit Grundstücken auf gebündelte Leistungen

14. Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH ist jede Leistung für MwSt-Zwecke in der Regel als eigene, selbstständige Leistung zu betrachten.¹² Besteht ein Umsatz aus mehreren Elementen, ist jedoch zu prüfen, ob sie als eine einheitliche Leistung anzusehen ist oder ob es sich um mehrere voneinander getrennte Leistungen handelt.¹³
15. Eine Leistung ist als eine einzige untrennbare Leistung anzusehen, wenn zwei oder mehr Elemente oder Handlungen des Steuerpflichtigen so eng miteinander verbunden sind, dass sie objektiv gesehen eine einzige, untrennbare wirtschaftliche Leistung bilden, deren Aufspaltung wirklichkeitsfremd wäre.¹⁴ Um festzustellen, ob der Kunde mehrere selbstständige Leistungen oder eine einheitliche, also einzige Leistung erhält, ist ausgehend von einem Durchschnittsverbraucher das Wesen des fraglichen Umsatzes zu ermitteln.¹⁵

10 Es ist stets auf gleicher Grundlage zu prüfen, ob eine Dienstleistung unter die besonderen Bestimmungen der Artikel 46 bis 59a der MwSt-Richtlinie fällt. Wenn das der Fall ist, ist die entsprechende Bestimmung anzuwenden, während die allgemeinen Bestimmungen der Artikel 44 und 45 der MwSt-Richtlinie keine Anwendung finden.

11 Siehe Urteil des Gerichtshofs, RCI Europe/Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs, C-37/08, Randnr. 39.

12 Siehe Urteile des Gerichtshofs, Field Fisher Waterhouse LLP/Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs, C-392/11; Aktiebolaget NN/Skatteverket, C-111/05, Randnr. 22; Don Bosco Onroerend Goed BV/Staatssecretaris van Financiën, C-461/08, Randnr. 35; und Everything Everywhere Ltd/ Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs, C-276/09, Randnr. 21.

13 Siehe Urteil des Gerichtshofs, Ministero dell'Economia e delle Finanze/Part Service Srl, C-425/06, Randnr. 51.

14 Siehe Urteile des Gerichtshofs, Levob Verzekeringen BV und OV Bank NV/Staatssecretaris van Financiën, C-41/04, Randnr. 22; und Everything Everywhere Ltd/Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs, C-276/09, Randnrn. 24 und 25.

15 Siehe z. B. Urteil des Gerichtshofs, Card Protection Plan Ltd (CPP)/Commissioners of Customs & Excise, C-349/96.

**Erläuterungen zu den 2017 in Kraft tretenden
EU-Mehrwertsteuerbestimmungen zum Ort der Dienstleistung
im Zusammenhang mit Grundstücken**

16. Dies gilt auch dann, wenn eine oder mehrere Leistungen die Hauptleistung und die andere Leistung bzw. die anderen Leistungen eine oder mehrere Nebenleistungen darstellen, die steuerlich genauso behandelt werden wie die Hauptleistung. Eine Leistung ist als Nebenleistung zu einer Hauptleistung anzusehen, wenn sie für die Kunden keinen eigenen Zweck, sondern das Mittel darstellt, damit die Hauptleistung besser in Anspruch genommen werden kann.¹⁶
17. Bei einer einzigen gebündelten Leistung muss festgestellt werden, welches der wesentliche Teil ist und ob dieser Teil mit einem Grundstück verbunden ist.
18. Ob es sich um eine einheitliche Leistung oder um mehrere Leistungen handelt, muss anhand der vom EuGH festgelegten Kriterien¹⁷ in jedem Einzelfall geprüft werden. Dabei sind alle Begleitumstände des Umsatzes zu berücksichtigen.¹⁸

1.7. Zusammenhang einer Dienstleistung mit einem oder mehreren bestimmten Grundstücken

19. Dienstleistungen im Zusammenhang mit Grundstücken umfassen sowohl Umsätze im Zusammenhang mit einem Grundstück als auch Umsätze mit mehreren Grundstücken. Auch wenn die Dienstleistung mit mehreren Grundstücken verbunden ist, kann ein hinreichend direkter Zusammenhang mit Grundstücken im Sinne des Artikels 31a Absatz 1 der MwSt-Durchführungsverordnung bestehen.
20. Damit die Besteuerung am mutmaßlichen Ort der Dienstleistung erfolgt, kann die besondere Bestimmung des Artikels 47 der MwSt-Richtlinie nur angewandt werden, wenn die Dienstleistung mit einem oder mehreren bestimmten Grundstücken im Zusammenhang steht, d. h. wenn sich die Dienstleistung auf ein oder mehrere genau identifizierte oder identifizierbare Grundstücke bezieht. Wenn es nicht möglich ist, das Grundstück zu identifizieren, kann die Steuer auf die Dienstleistung auch nicht in dem Steuergebiet erhoben werden, in dem sich das Grundstück befinden könnte. In diesem Fall ist davon auszugehen, dass die Dienstleistung nicht in einem hinreichenden Zusammenhang mit einem Grundstück steht.
21. Bei allen Dienstleistungen, die mit einem oder mehreren bestimmten Grundstücken verbunden sind, muss festgestellt werden, ob sie nach der Definition in Artikel 31a der MwSt-Durchführungsverordnung in einem hinreichend direkten Zusammenhang mit dem Grundstück stehen.
22. Die bloße Tatsache, dass sich ein oder mehrere Grundstücke in einem größeren geografischen Gebiet innerhalb eines Steuergebiets (z. B. einer Stadt oder einer Region) befinden oder dass sie in verschiedenen Mitgliedstaaten liegen, bedeutet nicht, dass die Dienstleistung nicht in Zusammenhang mit dem Grundstück steht. Fällt die Dienstleistung in mehrere Steuergebiete, so müssen die Steueransprüche proportional auf diese Gebiete aufgeteilt werden.

16 Siehe Urteile des Gerichtshofs, Card Protection Plan Ltd (CPP)/Commissioners of Customs & Excise, C-349/96, Randnr. 29; Levob Verzekeringen BV und OV Bank NV/Staatssecretaris van Financiën, C-41/04, Randnr. 20; Aktiebolaget NN/Skatteverket, C-111/05, Randnr. 22; Everything Everywhere Ltd/Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs C-276/09, Randnrn. 21 und 22; sowie Finanzamt Burgdorf/Manfred Bog u. a., C-497/09, Randnr. 53.

17 Siehe Urteil des Gerichtshofs, Minister Finansów/Wojkowska Agencja Mieszkaniowa w Warszawie, C-42/14, Randnr. 30 ff.

18 Siehe Urteil des Gerichtshofs, Card Protection Plan Ltd (CPP)/Commissioners of Customs & Excise, C-349/96, Randnr. 28.

1.8. Dienstleistungen im Zusammenhang mit Grundstücken und komplexe Verträge

23. Verträge können in ganz unterschiedlicher Form aufgesetzt werden, und Dienstleistungen können auf ganz unterschiedliche Weise von den Anbietern erbracht werden. Beispielsweise können an einer Leistung viele Subunternehmen beteiligt sein; der Kunde kann außerhalb des Landes ansässig sein, in dem sich das Grundstück befindet, usw.
24. Folgende Aspekte sind bei der Prüfung, ob ein Zusammenhang mit dem Grundstück besteht, zu berücksichtigen:
- Wenn mehrere Grundstücke mit einer Leistung verbunden sind, muss jedes dieser Grundstücke genau identifiziert oder zu identifizieren sein.
 - Wenn eine Dienstleistung mit mehreren bestimmten Grundstücken verbunden ist, bedeutet dies nicht automatisch, dass kein hinreichend direkter Zusammenhang mit einem Grundstück besteht, nur weil mehrere Grundstücke betroffen sind oder weil sich diese Grundstücke in verschiedenen Mitgliedstaaten befinden.
 - Die bloße Tatsache, dass eine Dienstleistung von außerhalb, nicht direkt bei dem Eigentümer des Grundstücks oder für einen Kunden erbracht wird, der nicht in dem Land ansässig ist, in dem sich das Grundstück befindet, ist für die Bewertung der Dienstleistung (und ihres Zusammenhangs mit einem Grundstück) nicht ausschlaggebend.
 - Bei einem Reihengeschäft muss jede Erbringung von Dienstleistungen unter Berücksichtigung der jeweiligen Gegebenheiten separat bewertet werden.
 - Umfasst eine komplexe Leistung mit Grundstücken verbundene Dienstleistungen, aber auch andere Gegenstände oder Dienstleistungen (gebündelte Leistung mit mehreren Teilen), so muss festgestellt werden, ob es sich bei der mit einem Grundstück verbundenen Dienstleistung um den Hauptteil der Leistung handelt und ob sie in einem hinreichend direkten Zusammenhang mit dem betreffenden Grundstück steht (siehe auch vorstehende Erläuterungen zu gebündelten Leistungen).

1.9. Verpflichtungen der Erbringer von Dienstleistungen im Zusammenhang mit Grundstücken

25. Wenn ein Anbieter in einem Mitgliedstaat Dienstleistungen erbringt, die unter Artikel 47 der MwSt-Richtlinie fallen, führt er die Mehrwertsteuer im Prinzip an die Steuerbehörden des Mitgliedstaates ab, in dem das Grundstück gelegen ist (siehe Artikel 193 der MwSt-Richtlinie). Dies bedeutet, dass er sich normalerweise in dem betreffenden Mitgliedstaat für MwSt-Zwecke registrieren lassen und alle dort geltenden Verpflichtungen einhalten muss.¹⁹ Ist eine Dienstleistung mit mehreren Grundstücken in verschiedenen Ländern verbunden, so muss sich der Anbieter in jedem dieser Länder für MwSt-Zwecke registrieren lassen und dort die anfallende Mehrwertsteuer entrichten.
26. Jeder Mitgliedstaat kann für Dienstleistungen, die von einem nicht in dem Mitgliedstaat ansässigen Anbieter erbracht werden, vorsehen, dass derjenige, für den die Dienstleistung bestimmt ist, die Steuer zu entrichten hat (siehe Artikel 194 der MwSt-Richtlinie). Unternehmer müssen prüfen, ob diese Regelung in den Mitgliedstaaten gilt, in denen sie unternehmerisch tätig werden wollen, ohne dort ansässig zu sein.

¹⁹ Weitere Informationen zu nationalen Vorschriften der Mitgliedstaaten finden Sie unter http://ec.europa.eu/taxation_customs/common/links/tax/index_en.htm

1.10. Beziehung zwischen der besonderen Bestimmung des Artikels 47 der MwSt-Richtlinie und dem Begriff der festen Niederlassung zu MwSt-Zwecken

27. Der Begriff der festen Niederlassung (nicht zu verwechseln mit dem Begriff der Betriebsstätte, der für den Bereich der direkten Steuern verwendet wird) ist in Artikel 11 der MwSt-Durchführungsverordnung definiert. Er ist nicht an die besondere Bestimmung zum Ort der Dienstleistung im Zusammenhang mit Grundstücken gebunden.
28. Wenn eine Dienstleistung im Zusammenhang mit Grundstücken erbracht wird, fällt die Mehrwertsteuer in dem Mitgliedstaat an, in dem das Grundstück gelegen ist (siehe auch Erläuterungen zur Steuerpflichtigkeit unter [Nummer 1.9.](#)). Deshalb ist es für die Bestimmung des Ortes der Dienstleistung unerheblich, ob der Anbieter in diesem Mitgliedstaat eine feste Niederlassung hat. Allein die Tatsache, dass ein Unternehmen ein Grundstück in einem Mitgliedstaat besitzt, lässt noch nicht den Schluss zu, dass es in diesem Land eine feste Niederlassung hat.

1.11. Beziehung zwischen den Bestimmungen zum Ort der Dienstleistung und zur Befreiung von der Mehrwertsteuer

29. Hinsichtlich der Beziehung zwischen den Bestimmungen zum Ort der Dienstleistung und zur Befreiung von der Mehrwertsteuer sollte nicht vergessen werden, dass für das MwSt-System der EU grundsätzlich gilt, dass zunächst der Ort der Dienstleistung festgestellt und erst danach geprüft wird, welche Bestimmungen in dem betreffenden Land (Mitgliedstaat oder Drittland) für die Dienstleistung gelten. Dabei ist auch zu prüfen, ob auf diese Dienstleistung Mehrwertsteuer erhoben wird (und wenn ja, wie hoch der Satz ist) oder ob sie von der Steuer befreit ist. Auch wenn eine Dienstleistung von der Mehrwertsteuer befreit ist, muss als Erstes der Ort der Dienstleistung festgestellt werden.

1.12. Irrelevanz von Begriffen und Definitionen nationaler Rechtsvorschriften für die Anwendung der besonderen Bestimmung

30. Um EU-weit zu einer gemeinsamen Auslegung und einheitlichen Anwendung der besonderen Bestimmung des Artikels 47 der MwSt-Richtlinie zu gelangen, sollten die für die Umsetzung der europäischen Mehrwertsteuervorschriften zuständigen Steuerverwaltungen auf die Verwendung von Definitionen und Begriffen verzichten, die aus ihren eigenen Rechtsvorschriften stammen.
31. Für die Bewertung zur Anwendung von Artikel 47 der MwSt-Richtlinie sind die Definitionen der Mehrwertsteuervorschriften der EU und nicht die Definitionen der nationalen Rechtsvorschriften von Mitgliedstaaten zugrunde zu legen. Falls erhebliche Unsicherheit besteht und es zu einer Doppelbesteuerung oder Nichtbesteuerung kommen könnte, sollten die betreffenden Mitgliedstaaten ihr Problem dem Mehrwertsteuerausschuss vortragen.

1.13. Einschlägige Rechtsvorschriften

32. In diesem Abschnitt der Erläuterungen wird auf folgende Rechtsvorschriften Bezug genommen:
 - Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, geändert durch die Richtlinie 2008/7/EG (im Folgenden „MwSt-Richtlinie“);

**Erläuterungen zu den 2017 in Kraft tretenden
EU-Mehrwertsteuerbestimmungen zum Ort der Dienstleistung
im Zusammenhang mit Grundstücken**

- Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011 des Rates vom 15. März 2011 zur Festlegung von Durchführungsvorschriften zur Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, geändert durch die Verordnung (EU) Nr. 1042/2013 des Rates vom 7. Oktober 2013 zur Änderung der Durchführungsverordnung (EU) Nr. 202/2011 bezüglich des Ortes der Dienstleistung (im Folgenden „MwSt-Durchführungsverordnung“).
33. Alle maßgeblichen Bestimmungen aus den einschlägigen Rechtsvorschriften werden am Ende der Erläuterungen in der ab 1. Januar 2017 geltenden Fassung aufgeführt.
34. Wenn auf einen Artikel der MwSt-Durchführungsverordnung verwiesen wird, wird nur der betreffende Artikel ohne Angabe der Rechtsvorschrift genannt. In allen anderen Fällen wird jeweils auch die betreffende Rechtsvorschrift genannt.

TEIL 2

BESONDERE ANMERKUNGEN ZU BESTIMMUNGEN DER MWST-DURCHFÜHRUNGSVERORDNUNG IN BEZUG AUF DIENSTLEISTUNGEN IM ZUSAMMENHANG MIT GRUNDSTÜCKEN

2.1. Allgemeine Anmerkungen zu Artikel 13b und 31a

35. In Teil 2 dieser Erläuterungen wird auf die Anwendung der Bestimmungen der MwSt-Durchführungsverordnung in Bezug auf die Bestimmung des Ortes der Dienstleistung im Zusammenhang mit Grundstücken genauer eingegangen.
36. Soweit es sich um Dienstleistungen im Zusammenhang mit Grundstücken handelt, gilt nach Artikel 47 der MwSt-Richtlinie als Ort der Dienstleistung der Ort, an dem das Grundstück gelegen ist.
37. Ein Zusammenhang mit dem Grundstück ist dann gegeben, wenn die Dienstleistung in einem hinreichend direkten Zusammenhang mit dem Grundstück steht.
38. Deshalb ist als Erstes zu prüfen, ob die Dienstleistung mit einer Sache verbunden ist, die als Grundstück gelten kann. In Artikel 13b wird der Begriff „Grundstück“ definiert. Auf diese Bestimmung wird unter [Nummer 2.2.](#) genauer eingegangen.
39. Wenn die erste Frage bejaht wird, ist als Zweites zu prüfen, ob zwischen der Dienstleistung und dem Grundstück, für das sie erbracht wird, ein hinreichend direkter Zusammenhang besteht und sie folglich als Dienstleistung im Zusammenhang mit einem Grundstück gelten kann. Artikel 31a soll bei der Prüfung helfen, ob davon auszugehen ist, dass eine Dienstleistung in hinreichend direktem Zusammenhang mit einem Grundstück steht. Auf diese Bestimmung wird unter [Nummer 2.3](#) und [Nummer 2.4](#) genauer eingegangen.
40. Da in der Praxis ganz unterschiedliche Sachverhalte und Umstände gegeben sein können und in diesem Rahmen nicht auf jeden Einzelfall eingegangen werden kann, beschränkt sich die Erläuterung auf die Kriterien, anhand derer festgestellt werden kann, ob eine Dienstleistung im Zusammenhang mit einem Grundstück steht.

2.2. Definition des Grundstücks

Artikel 13b

Für die Zwecke der Anwendung der Richtlinie 2006/112/EG gilt als „**Grundstück**“...²⁰

41. In den meisten Fällen dürfte es relativ einfach sein festzustellen, ob es sich bei einer Sache oder einem Vermögensgegenstand um ein Grundstück im Sinne der einschlägigen Rechtsvorschriften handelt. In manchen Fällen können jedoch auch Zweifel bestehen. Damit alle Mitgliedstaaten eine einheitliche Definition anwenden, hat der europäische Gesetzgeber in Artikel 13b eine Definition des Begriffs „Grundstück“ vorgegeben.
42. Dabei hat er sich weitgehend vom Urteil des EuGH in der Rechtssache Marselisborg Lystbådehavn²¹ leiten lassen. Hinsichtlich der Steuerbefreiung für die

²⁰ Aus Gründen der besseren Lesbarkeit sind einzelne Begriffe durch Fettdruck hervorgehoben.

²¹ Siehe Urteil des Gerichtshofs, Fonden Marselisborg Lystbådehavn/Skatteministeriet, C-428/02.

**Erläuterungen zu den 2017 in Kraft tretenden
EU-Mehrwertsteuerbestimmungen zum Ort der Dienstleistung
im Zusammenhang mit Grundstücken**

Vermietung oder Verpachtung von Grundstücken nach Artikel 135 Absatz 1 Buchstabe l der MwSt-Richtlinie stellte die Generalanwältin in ihrem Schlussantrag in dieser Rechtssache²² fest, dass ein Grundstück definiert werden kann „als ein bestimmter Abschnitt der Erdoberfläche einschließlich der fest darauf errichteten Gebäude, an dem Eigentum und Besitz begründet werden kann“.

43. In Artikel 13b ist das „Grundstück“ mit der Auflistung von vier Kategorien (unter den Buchstaben a bis d) genauer definiert als in der Rechtsprechung. Danach wird unter dem Gesichtspunkt der Mehrwertsteuer zwischen unbeweglichen Sachen oder Grundstücken und beweglichen Sachen unterschieden.
44. Da der Begriff „Grundstück“ stets anhand der Definition in Artikel 13b bewertet werden muss, sollte man verstehen, wie diese Definition zustande gekommen ist.
45. Sachen, die gar nicht oder nicht ohne Weiteres bewegt werden können (z. B. Grund und Boden, Gebäude, Bäume, noch nicht geerntete Früchte), sind unbewegliche Güter, die unter Artikel 13b Buchstabe a oder b fallen. Sachen, die eigentlich bewegt werden können, gelten, wenn sie mit einer unbeweglichen Sache eng verbunden sind oder „einen wesentlichen Bestandteil“ einer unbeweglichen Sache bilden (z. B. Aufzüge, Türen, Fenster), als „Grundstücke“ im Sinne der MwSt-Durchführungsverordnung, die unter Artikel 13b Buchstabe b, c oder d fallen.
46. Die Auflistung der vier in Artikel 13b genannten Kategorien ist erschöpfend. Die Kategorien schließen sich jedoch nicht gegenseitig aus; manche Sachen können mehreren Kategorien zugeordnet werden, wie im Folgenden noch gezeigt wird. Um festzustellen, ob eine Dienstleistung mit einem Grundstück verbunden ist, muss geprüft werden, ob sie mindestens einer der vier Kategorien zugeordnet werden kann.
47. Wenn eine Sache als Grundstück eingestuft werden kann und in eine oder mehrere Kategorien der Definition fällt, bedeutet dies jedoch nicht, dass alle Dienstleistungen, die mit dieser Sache zu tun haben, im Zusammenhang mit dem Grundstück stehen. Nur Dienstleistungen, die in einem „hinreichend direkten Zusammenhang mit dem Grundstück“ stehen, gelten für MwSt-Zwecke als mit dem Grundstück verbunden (weitere Ausführungen siehe [Nummer 2.3](#) und [2.4](#)).

Artikel 13b Buchstabe a: ein bestimmter über- oder unterirdischer Teil der Erdoberfläche, an dem Eigentum und Besitz begründet werden kann.

2.2.1. Was fällt unter Artikel 13b Buchstabe a?

48. Eine Sache gilt nach Artikel 13b Buchstabe a nur dann als „Grundstück“, wenn zwei Voraussetzungen erfüllt sind: 1. es muss sich um einen bestimmten über- oder unterirdischen Teil der Erdoberfläche handeln und 2. es muss möglich sein, Eigentum *und* Besitz daran zu begründen (siehe Anmerkung zur Konjunktion „und“ unter [Randnummer 60](#)).

2.2.1.1. Ein bestimmter Teil der Erdoberfläche

49. Mit „einem bestimmten Teil der Erdoberfläche“ ist gemeint, dass das betreffende Grundstück aus klar identifizierten oder identifizierbaren Bereichen der Erdoberfläche besteht, an denen Eigentum und Besitz begründet werden kann. Der Begriff „Erdoberfläche“ ist sehr weit gefasst und bezieht sich sowohl auf den überirdischen als auch auf den unterirdischen Teil, d. h. auf den Boden mit allem,

²² Randnr. 30 des Schlussantrags der Generalanwältin in der Rechtssache Fonden Marselisborg Lystbådehavn, C-428/02.

**Erläuterungen zu den 2017 in Kraft tretenden
EU-Mehrwertsteuerbestimmungen zum Ort der Dienstleistung
im Zusammenhang mit Grundstücken**

was sich darauf befindet, und allem, was sich darunter befindet, dem sogenannten Unterboden.

50. Zum Erdboden gehört die gesamte Erdoberfläche einschließlich der von Wasser bedeckten Flächen wie Meere, Ozeane, Seen, Flüsse und andere Binnenwasserstraßen.
51. Außerdem wird auf das verwiesen, was sich auf der Erdoberfläche befindet. Der Kontext der Bestimmung lässt erkennen, dass nicht einfach alles, was sich auf dem Erdboden befindet, als „Grundstück“ angesehen werden kann.
52. Die Sachen müssen am Erdboden befestigt, damit verbunden oder darin verwurzelt sein. Folglich umfasst diese Bestimmung auch Bäume und andere Pflanzen (da sie mit Wurzeln im Boden verankert sind, gilt für sie auch das Merkmal „unterirdisch“), solange sie mit dem Boden verbunden sind.
53. Das Gleiche gilt für Gewässer wie Seen, Flüsse und andere Binnenwasserstraßen. Wasser ist zwar beweglich, doch solange es nicht aus seinem Bett entfernt wird, gilt es als unbewegliche Sache.
54. Zum Unterboden gehört alles, was sich unter der Erdoberfläche befindet. Folglich gelten auch Ölquellen, Grundwasserschichten, Minerale und andere Bodenschätze unter der Erdoberfläche (auch der unter Wasser befindlichen) als unbewegliche Sachen. Solange diese Komponenten nicht extrahiert werden, gelten sie als Teil der Erdoberfläche und somit als Grundstück.
55. Dass Grundwasser, Erdöl und andere Stoffe im Boden oder im Unterboden als Grundstück im Sinne von Artikel 13b gelten können, bedeutet nicht automatisch, dass alle Dienstleistungen, die sich darauf erstrecken, in einem Zusammenhang mit dem betreffenden Grundstück stehen (siehe insbesondere [Randnummer 173](#)).

2.2.1.2. Eigentum und Besitz

56. Nach Artikel 13b Buchstabe a gelten nur unbewegliche Sachen als „Grundstück“, an denen „Eigentum und Besitz begründet“ werden kann.
57. Auch wenn „Eigentum“ und „Besitz“ für die Zwecke der MwSt-Richtlinie nicht definiert sind, müssen sie von den Mitgliedstaaten ungeachtet ihrer nationalen Definitionen einheitlich verwendet werden.
58. Um die Bedeutung zu erfassen, sollte man sich an die Definition der „Lieferung von Gegenständen“ in Artikel 14 der MwSt-Richtlinie halten. In Artikel 13b der MwSt-Durchführungsverordnung wird der Begriff „Grundstück“ definiert, der als „unbewegliche Sache“ vom Begriff „körperlicher Gegenstand“ im Sinne der MwSt-Richtlinie abgeleitet ist. Nach Artikel 14 der MwSt-Richtlinie gilt als „Lieferung von Gegenständen“ „die Übertragung der Befähigung, wie ein Eigentümer über einen körperlichen Gegenstand zu verfügen“. Der EuGH hat festgestellt, „dass der Begriff ‚Lieferung eines Gegenstands‘ sich nicht auf die Eigentumsübertragung in den durch das anwendbare nationale Recht vorgesehenen Formen bezieht, sondern dass sie jede Übertragung eines körperlichen Gegenstands durch eine Partei umfasst, die die andere Partei ermächtigt, über diesen Gegenstand faktisch so zu verfügen, als wäre sie sein Eigentümer“.²³ Folglich ist das Recht, über einen körperlichen Gegenstand als Eigentümer zu verfügen, übertragbar, selbst wenn das rechtliche Eigentum an dem Gegenstand nicht übertragen wird. Entscheidend ist das „wirtschaftliche Eigentum“ oder der „wirtschaftliche Besitz“.

²³ Siehe Urteile des Gerichtshofs, Staatssecretaris van Financiën/Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV, C-320/88, Randnrn. 7 bis 9 und 12; Finanzamt Bergisch Gladbach/HE, C-25/03, Randnr. 64; und Graphie Procédé/Ministère du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique, C-88/09, Randnr. 16.

**Erläuterungen zu den 2017 in Kraft tretenden
EU-Mehrwertsteuerbestimmungen zum Ort der Dienstleistung
im Zusammenhang mit Grundstücken**

59. Nach dieser Logik ist zu prüfen, ob das Grundstück in dem Sinne „Eigentum“ sein kann, dass jemand darüber wie ein Eigentümer verfügen kann. Der Begriff des Eigentums geht über den Eigentumstitel hinaus.
60. Die sprachlichen Divergenzen in der MwSt-Durchführungsverordnung sind in dieser Hinsicht symptomatisch: In einigen sprachlichen Fassungen heißt es „Eigentum *und* Besitz“, in anderen dagegen „Eigentum *oder* Besitz“. Auch wenn in den meisten Fällen Eigentum und Besitz in einer Hand sind, wird hieran deutlich, dass es durchaus Fälle geben kann, in denen der Eigentümer nicht der Besitzer ist. Deshalb kann die Formulierung „Eigentum und Besitz“ sowohl „Eigentum *oder* Besitz“ als auch „Eigentum *und* Besitz“ bedeuten.
61. Die Formulierung „kann begründet werden“ weist zudem darauf hin, dass Sachen auch als Grundstück im Sinne von Artikel 13b gelten können, wenn es zum Zeitpunkt der Bewertung weder einen Eigentümer noch einen Besitzer gibt. Es reicht aus, dass „Eigentum oder Besitz begründet werden kann“. Daran zeigt sich der potenziell breite Geltungsbereich dieser Bestimmung, denn nur „Grundstücke“, die in dem oben beschriebenen Sinne niemandes Eigentum oder Besitz sein können, würden nicht darunter fallen.²⁴
62. Üblicherweise sind Eigentum und Besitz an unbeweglichen Sachen durch einen Titel und/oder eine Eintragung in einem amtlichen Register gesichert. Damit liegt jedoch lediglich der Nachweis des Eigentums und Besitzes vor. Eigentum und Besitz können auf unterschiedliche Weise nachgewiesen werden, aber auch ohne einen solchen Nachweis müsste festgestellt werden, ob Eigentum und Besitz begründet werden können.
63. Auch Grundstücke wie öffentliches Eigentum (z. B. Seen, Binnenwasserstraßen, Häfen, öffentliche Parks) fallen unter Artikel 13b Buchstabe a, obwohl das Eigentum an ihnen nicht übertragbar ist. Abgesehen davon, dass ihr Rechtsstatus sich im Laufe der Zeit aufgrund behördlicher Beschlüsse ändern kann, können auch Dienstleistungen für sie erbracht werden (Bauarbeiten, Nutzungslizenzen usw.), die als Dienstleistungen im Zusammenhang mit Grundstücken gelten.

Artikel 13 Buchstabe b: jedes mit oder in dem Boden **über oder unter** dem Meeresspiegel befestigte Gebäude oder jedes derartige Bauwerk, **das nicht leicht abgebaut oder bewegt werden kann.**

2.2.2 Was fällt unter Artikel 13b Buchstabe b?

2.2.2.1 Was ist nach Artikel 13b Buchstabe b unter Gebäuden und Bauwerken zu verstehen?

64. Ein Gebäude kann definiert werden als eine (von Menschen errichtete) Konstruktion mit Dach und Wänden, z. B. ein Haus oder eine Fabrik.
65. Der Begriff „Bauwerk“ ist breiter gefasst; er beinhaltet auch andere (von Menschen errichtete) Konstruktionen, die üblicherweise nicht als Gebäude gelten (weitere Erläuterungen zu Sachen, Ausstattungsgegenständen und Maschinen, die als Grundstück gelten können, siehe [Nummer 2.2.3](#) und [2.2.4](#)). Beispiele für Bauwerke sind Ingenieurbauten wie Straßen, Brücken, Flughäfen, Häfen, Deiche,

²⁴ Da hinsichtlich internationaler Gewässer Unsicherheit bestehen könnte, ist darauf hinzuweisen, dass die Hohe See nach der Seerechtskonvention der Vereinten Nationen allen Staaten offensteht. Kein Staat hat das Recht, Teile der Hohen See seiner Hoheit zu unterstellen. Dennoch kann ein Staat (oder eine unter seine Zuständigkeit fallende Person) Arbeiten wie Bohren, Baggern, Ausheben des Meeresbodens und des Untergrunds auf hoher See durchführen. Diese Arbeiten stehen im Zusammenhang mit Grundstücken, obwohl niemand die Hoheit über diesen Teil der Erdoberfläche hat.

**Erläuterungen zu den 2017 in Kraft tretenden
EU-Mehrwertsteuerbestimmungen zum Ort der Dienstleistung
im Zusammenhang mit Grundstücken**

Gaspipelines, Wasser- und Abwassersysteme sowie Industrieanlagen wie Kraftwerke, Windturbinen, Raffinerien usw.

66. Wichtig ist, dass sowohl Gebäude als auch Bauwerke mit sämtlichen Bestandteilen als unter den Begriff des Grundstücks fallend anzusehen sind. Der Begriff „Bestandteil“ bezieht sich nicht nur auf den Rahmen des Gebäudes oder Bauwerks, sondern auf jedes installierte Teil, das Bestandteil des Gebäudes oder Bauwerks ist oder das auf Dauer darin installiert ist und es so vervollständigt, dass das Gebäude oder Bauwerk ohne diese Teile unvollständig oder in seiner Ganzheit verändert wäre. Je nachdem, wie weit diese Teile in einem Gebäude oder Bauwerk installiert sind, können sie ebenfalls als unter den Begriff des Grundstücks fallend gelten; hierauf wird unter [Nummer 2.2.3](#) und [2.2.4](#) genauer eingegangen.
67. Gebäude und Bauwerke gelten nur dann als unter den Begriff „Grundstück“ fallend, wenn sie am oder im Boden über oder unter dem Meeresspiegel befestigt sind und es nicht möglich ist, sie ohne Weiteres abzubauen oder zu bewegen.²⁵

2.2.2.2. Gilt auch ein unvollständiges Gebäude als Gebäude im Sinne von Artikel 13 b Buchstabe b?

68. Nach Artikel 12 Absatz 2 der MwSt-Richtlinie gilt „jedes mit dem Boden fest verbundene Bauwerk“ als Gebäude.
69. Demnach ist es unerheblich, ob ein Gebäude vollständig ist oder nicht (ob beispielsweise wie in alten Bauten das Dach oder die Fenster fehlen). Solange es am oder im Boden befestigt ist, fällt es unter Artikel 13b Buchstabe b. Das gilt auch für Gebäude, die noch im Bau sind. Sobald die Bauarbeiten im Gange sind und die Konstruktion am oder im Boden verankert ist, wird sie zu einem Grundstück im Sinne der MwSt-Durchführungsverordnung. Auch ein Gebäude, das noch nicht bewohnbar ist oder noch nicht für den vorgesehenen Zweck verwendet werden kann, ist in diesem Sinne als Grundstück anzusehen.
70. Das Gleiche gilt für Bauwerke. Während sich die MwSt-Durchführungsverordnung auf Gebäude und Bauwerke bezieht, werden in der MwSt-Richtlinie nur mit dem Boden fest verbundene Bauwerke genannt. Unabhängig davon, ob es sich um ein Gebäude oder ein Bauwerk handelt, ist für die begriffliche Einstufung als Grundstück nur entscheidend, ob die betreffende Konstruktion fest mit dem Boden verbunden ist.
71. Anzumerken ist, dass nach Artikel 13b Buchstabe c und Buchstabe d (weitere Erläuterungen hierzu siehe Nummern [2.2.3](#) und [2.2.4](#)) geprüft werden muss, ob und in welchem Umfang bestimmte in einem Gebäude oder Bauwerk vorhandene Elemente, mit denen das Gebäude oder Bauwerk vervollständigt oder ausgestattet ist, ebenfalls als unter den Begriff des Grundstücks fallend gelten. Auch ohne solche Elemente zur Vervollständigung oder Ausstattung, die dem Verwendungszweck des Gebäudes oder Bauwerks dienen, gilt die betreffende Konstruktion als Grundstück.

2.2.2.3. Was ist unter den Formulierungen „mit oder in dem Boden (über oder unter dem Meeresspiegel) befestigt“ und „das nicht leicht abgebaut oder bewegt werden kann“ zu verstehen?

72. Zwei Voraussetzungen müssen gleichzeitig erfüllt sein: Das Gebäude oder Bauwerk muss 1. mit oder in dem Boden (über oder unter dem Meeresspiegel) befestigt sein und darf 2. nicht leicht abgebaut oder bewegt werden können.

²⁵ Siehe Urteile des Gerichtshofs, Rudolf Maierhofer/Finanzamt Augsburg-Land, C-315/00; und Susanne Leichenich/Ansbert Peffekoven u. a., C-532/11.

**Erläuterungen zu den 2017 in Kraft tretenden
EU-Mehrwertsteuerbestimmungen zum Ort der Dienstleistung
im Zusammenhang mit Grundstücken**

73. Die Voraussetzung „mit oder in dem Boden befestigt“ hängt mit der anderen Voraussetzung zusammen, wonach es so befestigt sein muss, dass es „nicht leicht abgebaut oder bewegt werden kann“.
74. Während Gebäude und Bauwerke, für deren Befestigung am Boden größere Infrastrukturarbeiten erforderlich sind, eindeutig den Kriterien entsprechen, kann die Bewertung schwierig werden, wenn hinsichtlich der Art des Gebäudes oder Bauwerks oder der Art der Befestigung am Boden Zweifel bestehen. Beispiele hierfür sind etwa ein als Restaurant und Diskothek genutztes Hausboot, um das es in der Rechtssache Leichenich²⁶ geht, oder Gebäude aus Bauteilen, die vorgefertigt und dann an einen anderen Ort gebracht und dort verwendet werden, wie sie Gegenstand der Rechtssache Maierhofer²⁷ waren.
75. Ein Gebäude oder Bauwerk kann auf unterschiedliche Weise am oder im Boden befestigt werden: durch ein Verbindungsmaterial wie Zement oder durch ein Befestigungsmaterial wie Seile, Ketten, Riegel oder Anker.
76. Entscheidend für die Beurteilung, ob ein Gebäude oder Bauwerk als unter den Begriff des Grundstücks fallend gilt, ist aber, ob es leicht abgebaut oder bewegt werden kann.
77. Nach der Rechtsprechung des EuGH muss ein Gebäude oder Bauwerk nicht untrennbar mit dem Boden verbunden sein, um als Immobilie angesehen zu werden.²⁸ Es ist zu prüfen, ob sich die Vorrichtungen zur Immobilisierung leicht, d. h. ohne Aufwand und erhebliche Kosten entfernen lassen.
78. Eigentlich bewegliche Sachen (z. B. Fertighäuser, Kioske, Verkaufsstände, Boote, Wohnwagen) können, wenn sie auf Dauer genutzt werden sollen, so am Boden befestigt werden, dass sie unbeweglich werden. Selbst wenn es grundsätzlich möglich ist, sie aufgrund ihres „mobilen“ Charakters später wieder zu bewegen, sind sie als Immobilien und damit als Grundstück im Sinne von Artikel 13b anzusehen, solange sie immobilisiert sind und sich nicht leicht entfernen lassen. Nach dem Urteil des EuGH bedeutet das, dass „diese Vorrichtungen zur Immobilisierung des Hausboots ... sich nicht leicht ..., d. h. nicht ohne Aufwand und erhebliche Kosten“ entfernen lassen.²⁹
79. Die Formulierung „leicht abgebaut oder bewegt“ kann in der Praxis Schwierigkeiten bereiten, da das Adverb „leicht“ ein subjektiver, unspezifischer Begriff ist und die Bedeutung im Einzelfall geprüft werden muss.
80. Ergänzend zu dem physischen Kriterium („ohne Aufwand“) und dem wirtschaftlichen Kriterium („ohne erhebliche Kosten“) für die Bewertung dieses Aspekts, die der EuGH in seinem Urteil nennt, können die folgenden objektiven Kriterien herangezogen werden:³⁰
- die erforderlichen Fachkenntnisse – dies betrifft die Werkzeuge, die Ausrüstung, das Know-how usw., die notwendig sind, um das Gebäude oder Bauwerk abzubauen oder zu bewegen, einschließlich der dafür erforderlichen Geräte (Kran, Anhänger, Zugmaschine usw.);

26 Siehe Urteil des Gerichtshofs, Susanne Leichenich/Ansbert Peffekoven u. a., C-532/11.

27 Siehe Urteil des Gerichtshofs, Rudolf Maierhofer/Finanzamt Augsburg-Land, C-315/00.

28 Siehe Urteile des Gerichtshofs, Susanne Leichenich/Ansbert Peffekoven u. a., C-532/11, Randnr. 23; und Rudolf Maierhofer/Finanzamt Augsburg-Land, C-315/00, Randnr. 33.

29 Siehe Urteil des Gerichtshofs, Susanne Leichenich/Ansbert Peffekoven u. a., C-532/11, Randnr. 23.

30 Dies ist keine erschöpfende Aufzählung. Je nach Sachverhalt kann ein Kriterium zutreffender sein als die anderen, oder ein weiteres Kriterium muss gleichzeitig erfüllt sein.

**Erläuterungen zu den 2017 in Kraft tretenden
EU-Mehrwertsteuerbestimmungen zum Ort der Dienstleistung
im Zusammenhang mit Grundstücken**

- die Kosten der gesamten Maßnahme/Dienstleistung zum Abbau oder zur Bewegung des Gebäudes oder Bauwerks, gemessen an dem Wert dessen, was abgebaut oder bewegt wird;
 - der Zeitaufwand für den Abbau oder die Bewegung des Gebäudes oder Bauwerks;
 - die Tatsache, dass das Gebäude oder Bauwerk durch den Abbau oder die Bewegung zerstört oder sein Wert erheblich reduziert würde.
81. Zusätzlich zu den genannten Kriterien kann auch die vorgesehene und/oder tatsächliche Nutzung der Konstruktion als ständiger oder nichtständiger Standort für die Bewertung relevant sein. So sind beispielsweise mobile Snackbars, die vorübergehend an einem Ort stehen, auch wenn sie am Boden befestigt sind, nicht als unbewegliche Sachen anzusehen, sofern die Befestigung nur für den vorgesehenen Zeitraum ausgelegt ist und es sich bei der Snackbar um eine provisorische Konstruktion handelt, die leicht entfernt werden kann. Wird die Snackbar dagegen als ständige Einrichtung für eine wirtschaftliche Tätigkeit genutzt und ist sie so mit dem Boden verbunden, dass sie längerfristig immobilisiert ist, kann davon ausgegangen werden, dass sie sich nicht leicht entfernen lässt.
82. Die vorgesehene Nutzung einer Sache als dauerhafter Standort kann demnach ein Hinweis auf die „Immobilität“ sein, doch anhand dieses Kriteriums allein lässt sich nicht feststellen, ob eine Konstruktion als „Grundstück“ im Sinne von Artikel 13b anzusehen ist. Vielmehr muss geprüft werden, ob die Konstruktion so am oder im Boden befestigt ist, dass sie nicht leicht abgebaut oder bewegt werden kann.

Artikel 13 b Buchstabe c: jede Sache, die **einen wesentlichen Bestandteil eines Gebäudes oder eines Bauwerks bildet, ohne die das Gebäude oder das Bauwerk unvollständig ist**, wie zum Beispiel Türen, Fenster, Dächer, Treppenhäuser und Aufzüge.

2.2.3. Was fällt unter Artikel 13b Buchstabe c?

83. Hiernach gilt jede in einem Gebäude oder Bauwerk installierte Sache als unter den Begriff des Grundstücks fallend, wenn sie einen wesentlichen Bestandteil des Gebäudes oder Bauwerks bildet. „Bestandteil“ bedeutet, dass das Gebäude oder Bauwerk ohne die Sache unvollständig wäre.
84. Folglich ist jede eigentlich bewegliche Sache, sobald sie zu einem Bestandteil eines Gebäudes oder Bauwerks wird, als unter den Begriff des Grundstücks fallend anzusehen.

2.2.3.1 Wann wird eine in einem Gebäude oder Bauwerk installierte Sache zu einem Bestandteil dieses Gebäudes oder Bauwerks?

85. Wie bereits unter [Randnummer 66](#) ausgeführt wurde, fällt ein Gebäude oder Bauwerk mit all seinen Bestandteilen unter den Begriff des Grundstücks. Außer der Hauptkonstruktion eines Gebäudes oder Bauwerks sind auch einige darin installierte Sachen als Grundstück anzusehen, sofern sie einen Bestandteil des Gebäudes oder Bauwerks bilden.
86. Als Bestandteil eines Gebäudes oder Bauwerks im Sinne von Artikel 13b Buchstabe c gilt eine Sache, wenn sie funktionsbereit angebracht oder eingebaut ist. Normalerweise ist eine solche Sache an dem Gebäude oder Bauwerk angebracht oder befestigt, oder sie ist einfach darin untergebracht und kann entfernt oder ausgetauscht werden.
87. Ob Bestandteile als Elemente anzusehen sind, ohne die das Gebäude oder Bauwerk unvollständig wäre, hängt von der Art des Gebäudes oder Bauwerks ab.

**Erläuterungen zu den 2017 in Kraft tretenden
EU-Mehrwertsteuerbestimmungen zum Ort der Dienstleistung
im Zusammenhang mit Grundstücken**

88. Vom Zweck und von der Nutzung einer Konstruktion hängt es ab, welche Elemente einen Bestandteil bilden. Beispielsweise sind bei einem als Wohnhaus genutzten Gebäude Elemente wie eingebaute Türen und Fenster als wesentliche Bestandteile anzusehen, ohne die das Gebäude kein Wohnhaus wäre. In einem Warenhaus oder einer Fabrik, in Kraftwerken, auf Brücken oder in Tunnels können ganz andere Elemente als Bestandteile gelten. Manche Elemente sind eine unerlässliche Voraussetzung für die spezielle Nutzung eines Gebäudes oder Bauwerks (z. B. der Rauchabzug in einer Fabrik, Sicherungsanlagen in einer Strafanstalt).
89. Um festzustellen, was unter den Begriff des Grundstücks fällt, muss daher geprüft werden, ob sich die Art des Gebäudes oder Bauwerks ohne diese Elemente (wenn sie entfernt werden müssten) so verändern würde, dass es nicht mehr für den vorgesehenen Zweck genutzt werden könnte.
90. Sachen, Ausstattungsgegenstände und Maschinen, die auch, wenn sie mit dem Gebäude oder Bauwerk verbunden sind, ihre Individualität oder strukturelle Integrität nicht verlieren, dienen jedoch lediglich der Ausstattung des Gebäudes oder Bauwerks, das auch ohne diese Elemente vollständig ist. Aber auch diese Sachen können als unter den Begriff des Grundstücks fallend gelten, wenn es nicht möglich ist, sie abzubauen oder zu bewegen, ohne dabei das Gebäude oder Bauwerk, in dem sie im Sinne von Artikel 13b Buchstabe d installiert sind, zu zerstören oder zu verändern (siehe dazu Erläuterungen unter [Nummer 2.2.4](#)).
91. Die in Artikel 13b Buchstabe c genannten Beispiele gehören zu den Ausbauelementen, ohne die manche Gebäude oder Bauwerke unvollständig wären. Ausbauelemente sind Elemente, die nicht Teil der tragenden Struktur sind, also nicht zur Stärke oder Stabilität des Gebäudes oder Bauwerks beitragen, sondern zur Vervollständigung oder Ausstattung. Soweit diese Ausbauelemente die Hauptkonstruktion des Gebäudes oder Bauwerks so vervollständigen, dass es für den vorgesehenen Zweck genutzt werden kann, sind sie als Grundstück im Sinne von Artikel 13b anzusehen. Zusätzlich zu den in Artikel 13b Buchstabe c genannten Beispielen wären weitere Ausbauelemente zu nennen, die auf die Konstruktion aufgebracht werden wie Isolierung, Trennwände, Tapeten und Bodenbeläge. Das Gleiche gilt für Elektrik, Sanitäreanlagen, Klima- und Heizungsanlagen, soweit sie nicht als wesentliche Bestandteile unter Buchstabe b fallen. Alle diese Sachen dienen der besseren (oder effizienteren) oder bequemeren Nutzung eines Gebäudes oder Bauwerks.
92. Die Tatsache, dass es sich bei einer Sache um einen Bestandteil eines Gebäudes oder Bauwerks handelt, bedeutet jedoch nicht, dass das Gebäude oder Bauwerk ohne diese Sache nicht mehr als unter den Begriff des Grundstücks fallend gelten würde. Vielmehr gelten diese Elemente, sobald sie in dem Gebäude oder Bauwerk eingebaut sind, ebenfalls als Grundstück, da sie das Gebäude oder Bauwerk vervollständigen. Ein Haus ohne Türen oder Fenster wäre immer noch ein Haus, aber wenn Fenster und Türen eingebaut sind, vervollständigen sie das Haus, d. h. sie machen es bewohnbar; folglich sind sie als Grundstück im Sinne von Artikel 13b anzusehen.
93. Entscheidend für die Beurteilung, ob es sich bei einer Sache um einen Bestandteil des betreffenden Bauwerks handelt, ist die Frage, ob der Einbau der Sache für die Art des Bauwerks wesentlich oder unbedingt erforderlich ist. Das wäre der Fall, wenn das Bauwerk ohne diese Sache zwecklos wäre. So sind in einem Windpark die Generatorelemente (z. B. Rotorblätter) an einer im Boden verankerten Windturbine Bestandteile dieses Bauwerks, ohne die die Windturbine unvollständig wäre.

**Erläuterungen zu den 2017 in Kraft tretenden
EU-Mehrwertsteuerbestimmungen zum Ort der Dienstleistung
im Zusammenhang mit Grundstücken**

94. Zu prüfen wäre, ob Folgendes zutrifft: Eine in einem Gebäude oder Bauwerk eingebaute Sache gilt als Bestandteil dieses Gebäudes oder Bauwerks, wenn sie es im Hinblick auf die normalerweise mit ihm in Verbindung gebrachten Aspekte und seine Funktion vervollständigt.

Artikel 13b Buchstabe d: Sachen, Ausstattungsgegenstände oder Maschinen, die **auf Dauer** in einem Gebäude oder einem Bauwerk **installiert** sind und **die nicht bewegt werden können, ohne** das Gebäude oder das Bauwerk **zu zerstören oder zu verändern**.

2.2.4. Was fällt unter Artikel 13b Buchstabe d?

95. Hiernach fallen alle Sachen, Ausstattungsgegenstände oder Maschinen, die auf Dauer in einem Gebäude oder einem Bauwerk installiert sind und die nicht bewegt werden können, ohne das Gebäude oder das Bauwerk zu zerstören oder zu verändern, unter den Begriff des Grundstücks.
96. Die Bestimmung betrifft insbesondere Ausstattungsgegenstände und Maschinen, aber auch andere Sachen können darunter fallen.
97. Nach dieser Bestimmung ist jede eigentlich bewegliche Sache daraufhin zu prüfen, ob sie, indem sie auf Dauer so in einem Gebäude oder Bauwerk installiert wurde, dass sie nicht bewegt werden kann, ohne dass das Gebäude oder Bauwerk dabei zerstört oder verändert wird, zu einer unbeweglichen Sache und damit zu einem Grundstück im Sinne von Artikel 13b geworden ist.
98. Hinsichtlich der Bedeutung des Begriffs „installiert“ wird auch auf [Randnummer 86](#) verwiesen.

2.2.4.1. Was ist unter der Formulierung „auf Dauer installiert“ in Artikel 13b Buchstabe d zu verstehen?

99. Die Formulierung „auf Dauer installiert“ ist nicht zwangsläufig als Voraussetzung für die Anwendung von Artikel 13b Buchstabe d zu verstehen. Sie soll vielmehr verständlich machen, unter welchen Bedingungen davon auszugehen ist, dass die Entfernung einer installierten Sache die Zerstörung oder eine Veränderung des betreffenden Gebäudes oder Bauwerks bewirken kann. Entscheidend für die Anwendung von Artikel 13b Buchstabe d ist, ob die Entfernung der Sache, die in dem Gebäude oder Bauwerk installiert wurde, um dort zu verbleiben, eine Beschädigung des Gebäudes oder Bauwerks verursachen würde. Die Formulierung „auf Dauer installiert“ bezieht sich auf Sachen, die zu einem bestimmten Zweck in einem Gebäude oder Bauwerk installiert werden und die dort verbleiben oder unverändert bleiben sollen.
100. Der Begriff „auf Dauer“ kann sowohl subjektiv, also aus der Sicht desjenigen, der die Sache auf Dauer installiert, als auch objektiv, also hinsichtlich des vorgesehenen Verbleibs der installierten Sache verstanden werden. Damit sollte eine brauchbare Formulierung gefunden werden, um gleich zu Beginn festzustellen, ob die zu installierende Sache mit dem Gebäude oder Bauwerk verbunden werden soll, um dort für immer oder doch zumindest für den Zeitraum ihrer normalen Betriebsdauer zu verbleiben. Die Verbindung muss so gestaltet sein, dass die installierte Sache nicht mehr entfernt werden kann, ohne dass das Gebäude oder Bauwerk dadurch zerstört oder verändert wird.
101. Wenn es sich um installierte Sachen in Gebäuden oder Bauwerken handelt, die für eine wirtschaftliche Tätigkeit genutzt werden, empfiehlt es sich, anhand eines objektiven Kriteriums festzustellen, welche Arten von Sachen dort vermutlich auf Dauer installiert werden. Industrieanlagen oder Maschinen haben eine kürzere Betriebsdauer als die Gebäude oder Bauwerke, in denen sie betrieben werden. In diesem Zusammenhang würde „auf Dauer“ bedeuten, dass die Sachen während

eines bestimmten Zeitraums im Rahmen der wirtschaftlichen Tätigkeit für den vorgesehenen Zweck genutzt werden.

2.2.4.2. *Wie lässt sich feststellen, ob ein Gebäude oder Bauwerk verändert oder zerstört wird?*

102. Wie bereits erläutert wurde, kann ein Ausstattungsgegenstand, eine Maschine oder sonstige Sache auf Dauer in einem Gebäude oder Bauwerk installiert sein. Hinsichtlich der Dauer ist die Frage entscheidend, ob die Sache entfernt werden kann, ohne dass das Gebäude oder Bauwerk dabei verändert oder zerstört wird. Dazu muss zunächst die Bedeutung von „verändern“ und von „zerstören“ geklärt werden.
103. Die Zerstörung und die Veränderung eines Gebäudes oder Bauwerks im Sinne von Artikel 13b Buchstabe d beziehen sich sowohl auf den Teil des Gebäudes oder Bauwerks, an dem die Sache befestigt ist, als auch auf das übrige Gebäude oder Bauwerk.
104. Unter der „Zerstörung“ eines Gebäudes oder Bauwerks versteht man im Allgemeinen eine Maßnahme oder einen Vorgang, die oder der einen so großen Schaden verursacht, dass das Gebäude oder Bauwerk vernichtet wird oder nicht mehr in Stand gesetzt werden kann.
105. Die Frage, ob das Gebäude oder Bauwerk dadurch zerstört würde, dass eine auf Dauer darin installierte Sache, ein Ausstattungsgegenstand oder eine Maschine bewegt wird, dürfte nicht allzu schwer zu beantworten sein. An dieser Stelle sei noch einmal daran erinnert, dass „auf Dauer installierte Sachen“ in einem Gebäude oder Bauwerk nicht unbedingt durch Aufhänger, Klemmen oder andere Verbindungsstücke mit dem Gebäude oder Bauwerk verbunden sein müssen. Wenn eine Maschine, die aufgrund ihrer Merkmale (Abmessungen, Gewicht usw.) auf Dauer in einem Werk installiert ist, bewegt würde, könnten Schäden an (dem Teil) der Anlage entstehen (wenn beispielsweise das Dach abgehoben oder eine Wand entfernt werden müsste, um die Maschine aus dem Gebäude oder Bauwerk entfernen zu können).
106. Der Begriff der „Zerstörung“ wäre daher auch zutreffend, wenn das Gebäude oder Bauwerk durch die Entfernung einer auf Dauer darin installierten Sache schwer beschädigt oder von Grund auf verändert wird.
107. Eine „Veränderung“ ist weniger schwerwiegend. Damit ist im Allgemeinen eine relativ geringe, aber signifikante Veränderung der Art oder Zusammensetzung gemeint.
108. Alles, was mit einem Gebäude oder Bauwerk verbunden und dann wieder davon getrennt wird, würde technisch eine Veränderung bedeuten. Bei einer geringfügigen Beschädigung oder Veränderung würde Artikel 13b Absatz d jedoch noch keine Anwendung finden. Vielmehr müsste das Gebäude oder Bauwerk in erheblichem Umfang verändert werden.
109. Die Veränderung ist immer dann unerheblich, wenn die betreffenden Sachen einfach an der Wand hängen und wenn sie mit Nägeln oder Schrauben so am Boden oder an der Wand befestigt sind, dass nach ihrer Entfernung lediglich Spuren oder Markierungen zurückbleiben (z. B. Dübellöcher), die leicht überdeckt oder ausgebessert werden können.
110. Wenn beispielsweise eine Maschine in einer Fabrik am Boden festgeschraubt ist, um sie für den Produktionsprozess zu fixieren, könnte sie leicht wieder entfernt werden, indem man die Schrauben löst. Natürlich würden Spuren im Fußboden

**Erläuterungen zu den 2017 in Kraft tretenden
EU-Mehrwertsteuerbestimmungen zum Ort der Dienstleistung
im Zusammenhang mit Grundstücken**

zurückbleiben, wenn die Schrauben entfernt werden, doch dadurch würde das Gebäude nicht in erheblichem Maße beschädigt.

111. Die Höhe des technischen, zeitlichen und finanziellen Aufwands für die Reparatur des Gebäudes oder Bauwerks kann für die Beurteilung, ob es sich um eine erhebliche Veränderung handelt, hilfreich sein. Ein weiterer Hinweis wäre es, wenn die Sache selbst durch den Ausbau so beschädigt würde, dass sie hinterher repariert werden müsste, wenn sie wertlos oder zwecklos würde oder nicht mehr für den gleichen Zweck verwendet werden könnte.
112. Eine installierte Sache fällt nur dann unter Artikel 13b Absatz d, wenn sie so eng mit dem Gebäude oder Bauwerk verbunden ist, dass eine Einheit entsteht, die unabhängig von dem Gebäude eine bestimmte Funktion erfüllt und deren Entfernung erhebliche Schäden an dem Gebäude oder Bauwerk und eventuell auch an der Sache selbst verursachen würde.

2.2.4.3. Welche Beziehung besteht zwischen den Bestimmungen der Buchstaben b, c und d des Artikels 13b?

113. Wie schon unter [Randnummer 46](#) ausgeführt wurde, schließen sich die vier Kategorien in Artikel 13b gegenseitig nicht aus, d. h. auf eine Sache können auch mehrere Kategorien Anwendung finden.
114. Während sich Artikel 13b Buchstabe b auf errichtete Gebäude oder Bauwerke und auf Sachen bezieht, die bei Bau-/Renovierungs-/Änderungsarbeiten in das Gebäude oder Bauwerk integriert werden (z. B. Ziegel, Zement, Beton, Träger), fallen unter Buchstabe c Sachen, die in das Gebäude oder Bauwerk eingebaut werden (siehe hierzu auch [Randnummer 86](#)).
115. Als integriert gelten Bestandteile der Gebäude- oder Bauwerksstruktur (Wände, Böden, Rahmen usw.). Dazu zählen beispielsweise auch Elemente der Infrastruktur oder Aufbauten eines Gebäudes oder Bauwerks wie die zentrale Sanitäranlage (z. B. Abwassersystem, Wasserrohre, Entwässerung), die zentrale Heizungs-/Klima-/Be- und Entlüftungsanlage (z. B. Heizungs- und Kühlrohre, Lüftungsschächte), die zentrale Elektroinstallation (interne Leitungen) und das Haus-/Wohnungs-Automatisierungssystem.
116. „Eingebaute“ bzw. „installierte“ Sachen sind kein Teil der Gebäude- oder Bauwerksstruktur, auch dann nicht, wenn sie zu einem Bestandteil werden können. Sie sollen die Struktur des Gebäudes oder Bauwerks so vervollständigen, dass es für den vorgesehenen Zweck genutzt werden kann.
117. Bei den unter Buchstabe d genannten Sachen, Ausstattungsgegenständen und Maschinen handelt es sich um Sachen, die – unabhängig von dem Gebäude oder Bauwerk, in dem sie installiert sind – eine bestimmte Aufgabe oder Funktion erfüllen. Selbst wenn sie mit dem Grundstück physisch verbunden sind, tragen sie nicht zur besseren oder bequemerer Nutzung des Grundstücks bei (wie es bei den unter Buchstabe b genannten Sachen der Fall ist), sondern dienen einem bestimmten Zweck.
118. Die Anwendungsbereiche der Bestimmungen unter den Buchstaben c und d können sich teilweise überschneiden, da die Installation einer Sache in manchen Fällen sowohl unter Buchstabe c als auch unter Buchstabe d fallen kann. Dies ist z. B. dann der Fall, wenn eine Sache ein Bestandteil des Gebäudes oder Bauwerks ist und nicht daraus entfernt werden kann, ohne dass das Gebäude oder Bauwerk dabei zerstört oder verändert wird (z. B. Marmortreppen in einem Haus, Einbauschränke oder Einbauküchen).

**Erläuterungen zu den 2017 in Kraft tretenden
EU-Mehrwertsteuerbestimmungen zum Ort der Dienstleistung
im Zusammenhang mit Grundstücken**

119. Nur wenn die Entfernung einer Sache aus einem Gebäude oder Bauwerk dessen Charakter verändern oder seine physische Beschaffenheit beeinträchtigen würde, ist die Sache als unter den Begriff des Grundstücks fallend anzusehen.
120. Hinsichtlich der Anbringung von Sachen, etwa von Solarzellen, an bestimmten Teilen eines Gebäudes oder Bauwerks können Fragen auftreten. Da je nach Art der Befestigung unterschiedliche Sachverhalte entstehen können, muss in jedem Einzelfall genau geprüft werden, ob die Anbringung den Kriterien des Artikels 13b entspricht.
121. Normalerweise würden Solarzellen unter Artikel 13b Buchstabe b fallen, da sie zur Infrastruktur des Gebäudes gehören. Damit sie ihren Zweck, nämlich Strom- oder Wärmeerzeugung, erfüllen können, müssen sie mit der Elektro- oder Heizanlage des Gebäudes oder Bauwerks verbunden sein. Wenn Solarzellen auf einem Gebäude oder Bauwerk installiert und nicht Teil der Infrastruktur sind, muss geprüft werden, ob die Voraussetzungen des Artikels 13b Buchstabe c oder d erfüllt sind.
122. Wie bereits ausgeführt wurde, können Sachen auch unter mehrere Bestimmungen des Artikels 13b fallen. Auf dem Dach eines Gebäudes oder Bauwerks installierte Sonnenkollektoren könnten beispielsweise auch unter Artikel 13b Buchstabe c fallen, wenn sie in das Dach eingebaut sind und selbst als Dach dienen und damit Bestandteil des Daches sind. Das Gleiche gilt für Solarfenster. Solarwände fallen normalerweise unter Artikel 13b Buchstabe b, weil sie ein Bestandteil des Gebäudes sind.
123. Wenn hinsichtlich einer in einem Gebäude oder Bauwerk installierten Sache Unsicherheit besteht, ist in jedem Einzelfall zu prüfen, ob die Sache nach Buchstabe b ein Teil der Konstruktion, nach Buchstabe c ein wesentlicher Bestandteil oder im Sinne von Buchstabe d auf Dauer installiert ist.

2.3. Definition von Dienstleistungen „in einem hinreichend direkten Zusammenhang“ mit dem Grundstück

Artikel 31a

2.3.1. In welcher Beziehung stehen Artikel 31a Absatz 1, Absatz 2 und Absatz 3 zueinander? Wie sind sie als Ganzes zu verstehen?

124. Artikel 31a soll helfen festzustellen, welche Dienstleistungen nach Artikel 47 der MwSt-Richtlinie im Zusammenhang mit Grundstücken stehen. In Artikel 31a Absatz 1 wird ausgeführt, welche Leistungen als Dienstleistungen im Zusammenhang mit Grundstücken anzusehen sind. In Artikel 31a Absatz 2 sind Beispiele für Dienstleistungen aufgeführt, die als Dienstleistungen im Zusammenhang mit Grundstücken gelten und somit unter Artikel 47 der MwSt-Richtlinie fallen. In Artikel 31a Absatz 3 sind Beispiele für Dienstleistungen aufgeführt, die **nicht** als Dienstleistungen im Zusammenhang mit Grundstücken gelten und somit nicht unter Artikel 47 der MwSt-Richtlinie fallen.
125. Um festzustellen, ob eine Dienstleistung im Zusammenhang mit einem Grundstück steht, ist Folgendes zu prüfen:
 - Fällt die Dienstleistung unter Artikel 31a Absatz 2? Wenn ja, fällt sie unter Artikel 47 der MwSt-Richtlinie.
 - Ist die Dienstleistung nach Artikel 31a Absatz 3 aus der Anwendung des Artikels 47 der MwSt-Richtlinie ausgenommen?

**Erläuterungen zu den 2017 in Kraft tretenden
EU-Mehrwertsteuerbestimmungen zum Ort der Dienstleistung
im Zusammenhang mit Grundstücken**

- Wenn die Dienstleistung in keiner der beiden Listen erscheint, ist zu prüfen, ob sie eines der in Artikel 31a Absatz 1 genannten Kriterien erfüllt.
126. Der Aufbau von Artikel 31a und die Beziehung zwischen Artikel 31a Absatz 1, Absatz 2 und Absatz 3 sind durch die Vorgeschichte dieser Bestimmung und den Wunsch zu erklären, Rechtssicherheit in einem Rechtsrahmen zu schaffen, der durch große Unterschiede zwischen den Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten geprägt ist.
127. Der Auflistung der Beispiele in Artikel 31a Absatz 2 und Absatz 3 sind Diskussionen im Mehrwertsteuerausschuss vorausgegangen, in dem sich die Mitgliedstaaten angesichts der unterschiedlichen Auslegungen und der Risiken von Doppelbesteuerung und Nichtbesteuerung ad hoc auf eine Reihe von Leitlinien verständigt haben.
128. Auf dem Weg zur Annahme der MwSt-Durchführungsverordnung wurden die Leitlinien des Mehrwertsteuerausschusses vom Rat erneut geprüft und als eine solide Grundlage eingeschätzt, mit der veranschaulicht werden konnte, was mit Artikel 31a Absatz 1 gemeint ist, und in der eine Reihe von Beispielen angeführt wurde, die jetzt unter Artikel 31a Absatz 2 und Absatz 3 fallen.
129. Es ist darauf hinzuweisen, dass Artikel 31a Absatz 2 den Anwendungsbereich von Absatz 1 in keiner Weise einschränkt. In Absatz 2 werden lediglich Sachverhalte angeführt, bei denen nach Einschätzung des europäischen Gesetzgebers davon auszugehen ist, dass sie in einem Zusammenhang mit Grundstücken stehen.
130. Abschließend sei noch darauf hingewiesen, dass die einheitliche Anwendung der Bestimmungen nur möglich ist, wenn die Mitgliedstaaten ihre eigenen Rechtsbegriffe³¹ für Mehrwertsteuerzwecke nicht verwenden. Dies ist wichtig, damit es nicht zu Doppelbesteuerung oder Nichtbesteuerung kommt.

Artikel 31a (1) Dienstleistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück im Sinne von Artikel 47 der Richtlinie 2006/112/EG umfassen nur Dienstleistungen, die in einem hinreichend direkten Zusammenhang mit dem Grundstück stehen. In folgenden Fällen sind Dienstleistungen als in einem hinreichend direkten Zusammenhang mit einem Grundstück stehend anzusehen:

- a) wenn sie von einem Grundstück abgeleitet sind und das Grundstück einen wesentlichen Bestandteil der Dienstleistung darstellt und zentral und wesentlich für die erbrachte Dienstleistung ist;
- b) wenn sie für das Grundstück selbst erbracht werden oder auf das Grundstück selbst gerichtet sind und deren Zweck in rechtlichen oder physischen Veränderungen an dem Grundstück besteht.

2.3.2. Wie wird ein „hinreichend direkter Zusammenhang“ festgestellt?

131. Es sei daran erinnert, dass es sich bei Artikel 47 der MwSt-Richtlinie um eine besondere Bestimmung und nicht um eine Ausnahme von den allgemeinen Bestimmungen der Artikel 44 und 45 handelt. Artikel 47 ist auf der Grundlage einer objektiven Bewertung der in der MwSt-Richtlinie und der MwSt-Durchführungsverordnung genannten Voraussetzungen anzuwenden³² (siehe auch

31 Siehe Schlussanträge der Generalanwältin Trstenjak in der Rechtssache C-37/08, RCI Europe/Her Majesty's Commissioners of Revenue and Customs, insbesondere Randnr. 50.

32 Siehe Urteile des Gerichtshofs, Heger Rudi GmbH/Finanzamt Graz-Stadt, C-166/05; und Levob Verzekeringen BV und OV Bank NV/Staatssecretaris van Financiën, C-41/04; sowie Schlussanträge der Generalanwältin Trstenjak in der Rechtssache RCI Europe/Her Majesty's Commissioners of Revenue and Customs, C-37/08, insbesondere Randnr. 73.

[Teil 1 Nummer 1.4](#)). Dieser Ansatz entspricht der Logik der Bestimmungen zum Ort der Dienstleistung, womit die Besteuerung am Ort der Inanspruchnahme der Dienstleistung gewährleistet werden soll.³³

132. Eine Dienstleistung fällt nur dann unter Artikel 47 der MwSt-Richtlinie, wenn sie in einem hinreichend direkten Zusammenhang mit dem Grundstück steht. Viele Dienstleistungen können in irgendeiner Weise mit Grundstücken verbunden sein. Dienstleistungen, die nur lose oder zusätzlich mit einem Grundstück verbunden sind, fallen jedoch nicht in den Anwendungsbereich von Artikel 47 der MwSt-Richtlinie.³⁴
133. Aus den vorherigen Ausführungen ergibt sich, dass anhand der in Artikel 31a Absatz 1 Buchstaben a und b genannten Kriterien objektiv geprüft werden muss, ob ein „hinreichend direkter Zusammenhang“ zwischen der erbrachten Dienstleistung und dem Grundstück besteht.
134. Die unter Buchstabe a genannten Kriterien betreffen Dienstleistungen, deren Ergebnis aus dem Grundstück abgeleitet ist (z. B. Vermietung eines Gebäudes oder Erwerb einer Fischereilizenz für ein abgegrenztes Gebiet), während unter Buchstabe b das Grundstück selbst das Objekt der erbrachten Dienstleistung ist (z. B. Reparaturarbeiten an einem Gebäude). Unter [Nummer 2.3.6 und 2.3.7](#) wird genauer auf die in Artikel 31a Absatz 1 Buchstaben a und b genannten Kriterien eingegangen. Auf jeden Fall muss die Erbringung der Dienstleistung mit einem oder mehreren bestimmten Grundstücken verbunden sein³⁵ (siehe dazu [Nummer 1.7](#)).

2.3.3. Können aus der Ferne erbrachte Dienstleistungen das Kriterium des „hinreichend direkten Zusammenhangs“ erfüllen?

135. Ob aus der Ferne erbrachte Dienstleistungen als mit dem Grundstück verbunden gelten können, hängt von der Art der betreffenden Dienstleistung ab. Dass eine Dienstleistung (ganz oder teilweise) aus der Ferne erbracht wird, ist an sich noch kein Hindernis für einen hinreichend direkten Zusammenhang mit dem Grundstück. Jeder Einzelfall muss objektiv beurteilt werden, wobei die jeweiligen Gegebenheiten, die Definition des Grundstücks nach Artikel 13b und die Bestimmungen des Artikels 31a zu berücksichtigen sind.

2.3.4. Spielt der Status des Dienstleistungsempfängers bei der Bewertung der erbrachten Dienstleistungen eine Rolle?

136. Der Status des Dienstleistungsempfängers (d. h. ob er Eigentümer des Grundstücks ist) ist für die Bewertung der Dienstleistung unerheblich. Alles hängt von der Art und den objektiven Merkmalen der betreffenden Dienstleistung ab. Beispielsweise ist offensichtlich, dass Reparaturarbeiten an einer Wohnung oder Bauarbeiten im Zusammenhang mit dem Grundstück stehen, unabhängig davon, ob sie für den Eigentümer, den Mieter oder einen anderen Besitzer der Wohnung oder auch für einen anderen Dienstleistungserbringer in einem Reihengeschäft (z. B. bei Zulieferverträgen) erbracht werden.

33 Siehe Urteil des Gerichtshofs, RCI Europe/Her Majesty's Commissioners of Revenue and Customs, C-37/08, Randnr. 39.

34 Siehe z. B. Urteile des Gerichtshofs, Heger Rudi GmbH/Finanzamt Graz-Stadt, C-166/05, Randnrn. 23 und 24; und RCI Europe/Her Majesty's Commissioners of Revenue and Customs, C-37/08, Randnr. 36.

35 Siehe Urteil des Gerichtshofs, Minister Finansów/RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland sp. z. o.o., C-155/12, Randnrn. 34 und 35.

137. Für die Anwendung von Artikel 47 der MwSt-Richtlinie ist zudem unerheblich, ob der Dienstleistungsempfänger Unternehmer oder Endverbraucher ist. Für die Bewertung der erbrachten Dienstleistungen spielt der Status des Dienstleistungsempfängers somit keine Rolle.

2.3.5. Spielt der Standort des Dienstleistungsempfängers bei der Bewertung der erbrachten Dienstleistungen eine Rolle?

138. Diese Frage ist in gleicher Weise wie die vorhergehende zu beantworten. Entscheidend ist die Art der Dienstleistung und nicht der Standort des Dienstleistungsempfängers. Die mehrwertsteuerliche Behandlung der Dienstleistung kann nicht davon abhängig gemacht werden, ob das Grundstück innerhalb oder außerhalb des Landes liegt, in dem der Grundstückseigentümer ansässig ist. Jede Dienstleistung ist unter Berücksichtigung der jeweiligen Gegebenheiten zu beurteilen.

2.3.6. Wie ist Artikel 31a Absatz 1 Buchstabe a zu verstehen?

139. Nach Artikel 31a Absatz 1 Buchstabe a müssen Dienstleistungen im Zusammenhang mit Grundstücken von einem bestimmten Grundstück abgeleitet sein, das einen wesentlichen Bestandteil darstellt und zentral und wesentlich für die erbrachte Dienstleistung ist. Die Dienstleistung kann nicht ohne das zugrunde liegende Grundstück erbracht werden, d. h. sie muss im Zusammenhang mit einem bestimmten Grundstück erbracht werden.³⁶ Das Ergebnis der Dienstleistung muss sich aus diesem Grundstück ergeben. Die Dienstleistung ist von dem Grundstück abgeleitet, wenn das Grundstück genutzt wird, um diese Dienstleistung zu erbringen, vorausgesetzt, das Grundstück ist der zentrale und wesentliche Bestandteil der erbrachten Dienstleistung.³⁷

2.3.7. Wie ist Artikel 31a Absatz 1 Buchstabe b zu verstehen?

140. Dienstleistungen gelten als in einem hinreichend direkten Zusammenhang mit einem Grundstück stehend, wenn sie für das Grundstück erbracht werden oder auf das Grundstück gerichtet sind und wenn damit rechtliche oder physische Veränderungen an dem Grundstück bezweckt werden. Sie müssen also auf die Veränderung des rechtlichen Status und/oder der physischen Merkmale des betreffenden Grundstücks ausgerichtet sein.
141. Zur rechtlichen Veränderung eines Grundstücks zählt jede Änderung der rechtlichen Situation dieses Grundstücks.
142. Artikel 31a Absatz 1 Buchstabe b nennt die physische Veränderung, ohne dies weiter auszuführen. Man kann also wohl zu Recht annehmen, dass diese Bestimmung bei jeder Form von physischer Veränderung eines Grundstücks Anwendung findet (auch im Fall von Dienstleistungen, durch die physische Veränderungen verhindert werden sollen). Es sei angemerkt, dass sich die Formulierung „physische Veränderung“ in Artikel 31 a Absatz 1 Buchstabe b nicht auf erhebliche Veränderungen beschränkt. Auch geringfügige Veränderungen, die eine physische Veränderung des Grundstücks bewirken (ohne dass sich an der Grundstückssubstanz etwas ändert), fallen unter Artikel 31a Absatz 1 Buchstabe b (z. B. Instandhaltung oder Reinigung von Straßen, Tunneln, Brücken, Gebäuden usw.).

36 Siehe auch Erläuterung zum bestimmten Teil der Erdoberfläche unter [Nummer 2.2.1.1](#) und [Nummer 1.7](#).

37 Siehe Urteil des Gerichtshofs, Heger Rudi GmbH/Finanzamt Graz-Stadt, C-166/05.

2.3.8. Gelten Artikel 31 Absatz 1 Buchstabe a und Buchstabe b kumulativ?

143. Die beiden Bestimmungen unter Buchstabe a und Buchstabe b des Artikels 31a Absatz 1 **sind nicht** kumulativ. In der Praxis ist es möglich, dass eine Dienstleistung die Kriterien beider Bestimmungen erfüllt; wenn jedoch auch nur die Anforderungen einer der beiden Bestimmungen erfüllt sind, gilt die Dienstleistung als im Zusammenhang mit einem Grundstück stehend.
144. Wie unter [Nummer 2.3.1](#) erläutert wurde, wird die Dienstleistung nur dann anhand der Kriterien in Artikel 31a Absatz 1 beurteilt, wenn sie in keiner der beiden Listen in Absatz 2 und Absatz 3 steht.

2.4. Beispiele für Dienstleistungen, die im Zusammenhang bzw. nicht im Zusammenhang mit Grundstücken stehen

Artikel 31a Absatz 2 Unter Absatz 1 fällt **insbesondere** Folgendes.

2.4.1. Enthält Artikel 31a Absatz 2 hinweisende Angaben oder eine erschöpfende Liste?

145. Die Liste in Artikel 31a Absatz 2 hat lediglich hinweisenden Charakter. Die Wortwahl („insbesondere“) macht deutlich, dass Beispiele für Dienstleistungen angeführt werden, die nach Auffassung des europäischen Gesetzgebers im Sinne von Artikel 47 der MwSt-Richtlinie im Zusammenhang mit Grundstücken stehen. Damit wird für viele häufig vorkommende Szenarien Rechtssicherheit geschaffen.
146. Die allgemeine Definition der „Dienstleistungen im Zusammenhang mit Grundstücken“ nach Artikel 31a Absatz 1 wird durch Absatz 2 nicht eingeschränkt. Jeder Sachverhalt, der weder in Artikel 31a Absatz 2 Buchstabe a bis Buchstabe q noch in Artikel 31a Absatz 3 aufgeführt ist, muss daher im Einzelfall anhand der in Artikel 31a Absatz 1 genannten Kriterien bewertet werden.
147. Nach der gleichen Logik hat der europäische Gesetzgeber mit Artikel 31a Absatz 3 eine hinweisende Liste von Dienstleistungen vorgelegt, die als nicht mit einem Grundstück in Zusammenhang stehend gelten (siehe dazu [Nummer 2.3.1](#)).

Um die Erläuterungen zu vereinfachen und zu veranschaulichen, werden die positive und die negative Definition einiger vergleichbarer Szenarien, soweit sie sowohl in Artikel 31a Absatz 2 als auch in Absatz 3 aufgeführt sind, im Folgenden parallel behandelt.

2.4.2. Erstellung von Plänen (Artikel 31a Absatz 2 Buchstabe a und Artikel 31a Absatz 3 Buchstabe a)

Artikel 31a Absatz 2 Buchstabe a **Erstellung von Bauplänen** für Gebäude oder Gebäudeteile für ein bestimmtes Grundstück ungeachtet der Tatsache, ob dieses Gebäude tatsächlich errichtet wird oder nicht.

Artikel 31a Absatz 3 Buchstabe a Erstellung von Bauplänen für Gebäude oder Gebäudeteile, die keinem bestimmten Grundstück zugeordnet sind.

2.4.2.1. Welche Rechtsvorschrift gilt für Untersuchungen, die sich mit einem Grundstück befassen, dessen Standort noch nicht bekannt ist?

148. Die Vorbereitungsphase für Bauarbeiten kann in mehreren Etappen erfolgen (z. B. Entwicklung von Konzepten, Standortuntersuchungen usw.), die mehr oder weniger eng mit dem Grundstück verbunden sind. In dieser Phase können einige

**Erläuterungen zu den 2017 in Kraft tretenden
EU-Mehrwertsteuerbestimmungen zum Ort der Dienstleistung
im Zusammenhang mit Grundstücken**

Dienstleistungen erbracht werden, bevor der Standort des Grundstücks bekannt ist oder endgültig feststeht.

149. Wenn Dienstleistungen erbracht werden, die nicht mit einer bestimmten Grundstücksfläche oder einer bestimmten Sache verbunden sind, besteht kein hinreichend direkter Zusammenhang mit dem Grundstück; sie fallen somit nicht unter Artikel 47 der MwSt-Richtlinie. Solche Dienstleistungen sind nach den allgemeinen Bestimmungen zum Ort der Leistung an Steuerpflichtige oder Nichtsteuerpflichtige zu besteuern, je nachdem, ob sie für ein Unternehmen oder für einen Endverbraucher erbracht werden, sofern keine andere besondere Bestimmung Anwendung findet. Nur Dienstleistungen für ein Grundstück, dessen Standort zum Zeitpunkt der Erbringung der Dienstleistung feststeht, fallen unter Artikel 47 (siehe auch Erläuterungen unter [Nummer 1.7](#)).
150. Selbst wenn Dienstleistungen wie das Zeichnen von Plänen nicht in Bauarbeiten münden und letztlich kein Gebäude errichtet wird, kann ein Zusammenhang zwischen diesen Dienstleistungen und dem Grundstück bestehen, sofern die Dienstleistungen für einen genau bestimmten Standort erbracht worden sind. Dies kann auch der Fall sein, wenn sich der Dienstleistungserbringer an einer Ausschreibung beteiligt hat, aber keinen Zuschlag erhalten hat.

2.4.3. Bauaufsichtsmaßnahmen und grundstücksbezogene Sicherheitsdienste (Artikel 31a Absatz 2 Buchstabe b)

Artikel 31a Absatz 2 Buchstabe b Bauaufsichtsmaßnahmen oder grundstücksbezogene Sicherheitsdienste, die vor Ort erbracht werden.

2.4.3.1. Welche Dienstleistungen fallen unter Artikel 31a Absatz 2 Buchstabe b?

151. Nach Artikel 31a Absatz 2 Buchstabe b gelten Bauaufsichtsmaßnahmen und grundstücksbezogene Sicherheitsdienste als Dienstleistungen im Zusammenhang mit Grundstücken.
152. Bei den anfänglichen Diskussionen im Mehrwertsteuerausschuss im Jahr 2011 wurden Bauaufsichtsmaßnahmen als ein Beispiel für Dienstleistungen genannt, die im Rahmen der Vorbereitung und Koordinierung von Bauarbeiten erbracht werden. In der Tat handelt es sich um eine der Dienstleistungen, die in Artikel 47 der MwSt-Richtlinie als Dienstleistung im Zusammenhang mit Grundstücken aufgeführt sind.
153. Die MwSt-Durchführungsverordnung sieht die gleiche steuerliche Behandlung für Bauaufsichtsmaßnahmen und grundstücksbezogene Sicherheitsdienste vor.
154. Bauaufsichtsmaßnahmen und grundstücksbezogene Sicherheitsdienste sind Dienstleistungen, die üblicherweise im Bausektor erbracht werden, damit Bau-, Abriss- oder Renovierungsarbeiten unter Einhaltung der technischen und rechtlichen Anforderungen ordnungsgemäß durchgeführt werden, damit Fristen eingehalten werden und der Finanzrahmen nicht überschritten wird, damit die maßgeblichen Rechts- und Qualitätsstandards eingehalten werden und die erforderliche Dokumentation erstellt wird. Es sind Leistungen von Fachleuten, an denen häufig verschiedene Auftragnehmer beteiligt sind, die gemeinsam für den erfolgreichen Abschluss eines Projekts sorgen. Für einen Teil der Bauaufsichtsmaßnahmen kann die ständige oder regelmäßige Anwesenheit von Experten vor Ort erforderlich sein. Weitere Aufgaben wie Arbeitsplanung, die Koordinierung von Subunternehmern, das Ausfüllen und die Ausstellung von Dokumenten, Bescheinigungen und Erklärungen müssen nicht unbedingt direkt am Standort ausgeführt werden.

**Erläuterungen zu den 2017 in Kraft tretenden
EU-Mehrwertsteuerbestimmungen zum Ort der Dienstleistung
im Zusammenhang mit Grundstücken**

155. Grundstücksbezogene Sicherheitsdienste betreffen einen anderen Bereich. Zum einen können sie während der Vorbereitungs- oder Bauphase erbracht werden, um Diebstähle oder Beschädigungen von Ausrüstungsgegenständen und Baumaterialien auf einer Baustelle zu verhindern. Das erfordert im Allgemeinen die Anwesenheit von Sicherheitsleuten, die den Zugang von Arbeitern und Lieferanten zur Baustelle kontrollieren, Sicherheit auch über Nacht gewährleisten, die Baustelle durch Videoüberwachung (CCTV) im Blick behalten usw. Zum andern können Sicherheitsdienste auch nach Abschluss der Bau- oder Renovierungsarbeiten erbracht werden, um die Sicherheit von Wohn-, Geschäfts-, Industrie- oder Bürogebäuden zu gewährleisten. Diese Dienstleistungen können durch die physische Anwesenheit von Sicherheitsleuten oder durch den Einbau von Sicherungsanlagen oder durch beides erbracht werden.
156. Alle genannten Szenarien fallen unter Artikel 31a Absatz 2 Buchstabe b. Wenn ein Dienstleistungserbringer die Überwachung oder die Sicherheit eines Grundstücks gewährleistet, unabhängig davon, ob es sich um eine Baustelle, ein Gebäude oder ein Stück Land handelt, kommt Artikel 47 der MwSt-Richtlinie zur Anwendung. Wenn der Dienstleistungserbringer zur Sicherung von beweglichen Sachen (z. B. Sachen, Ausstattungsgegenständen oder Maschinen in einem Gebäude, auf der Baustelle oder auf einer Grundstücksfläche) auch die gesamte unbewegliche Sache, also das Grundstück im Sinne von Artikel 13b sichern muss, fällt der Sicherheitsdienst ebenfalls unter Artikel 47 der MwSt-Richtlinie.

2.4.3.2. Findet Artikel 31a Absatz 2 Buchstabe b auch auf aus der Ferne erbrachte Dienstleistungen Anwendung?

157. Wie oben erläutert wurde, bezieht sich die in Artikel 31a Absatz 2 Buchstabe b genannte Bauaufsicht in erster Linie auf die Beaufsichtigung von Baustellen, während grundstücksbezogene Sicherheitsdienste sowohl auf Baustellen als auch in errichteten Gebäuden und Bauwerken gefordert sein können.
158. Unter diesem Aspekt und im Hinblick auf die modernen Aufsichts- und Sicherheitstechnologien sind Bauaufsichtsmaßnahmen und grundstücksbezogene Sicherheitsdienste für Mehrwertsteuerzwecke gleich zu behandeln, unabhängig davon, ob sie durch vor Ort anwesende Personen oder aus der Ferne (d. h. ohne persönliche Präsenz), etwa durch technische Anlagen, erbracht werden. Für die Bewertung sowohl von Bauaufsichtsmaßnahmen als auch von Sicherheitsdiensten gilt die Voraussetzung, dass das Grundstück ein wesentliches Element der erbrachten Dienstleistung sein muss. Hierbei ist zu bedenken, dass die besondere Bestimmung des Artikels 47 der MwSt-Richtlinie die Besteuerung am Ort der Inanspruchnahme der Dienstleistung gewährleisten soll und dass Dienstleistungen im Zusammenhang mit Grundstücken am Ort des Grundstücks in Anspruch genommen werden.

2.4.3.3. Fällt die Installation eines Sicherheitssystems unter Artikel 31a Absatz 2 Buchstabe b?

159. Um festzustellen, ob die Installation eines Sicherheitssystems unter Artikel 47 der MwSt-Richtlinie fällt, muss zunächst geprüft werden, ob der Umsatz als Lieferung von Gegenständen oder als Erbringung von Dienstleistungen gilt.
160. Ist die Installation im Verkauf dieses Sicherheitssystems enthalten, so ist der Umsatz für Mehrwertsteuerzwecke möglicherweise unterschiedlich zu bewerten. Es kann sich um die Lieferung von Gegenständen einschließlich Einbau handeln, die nach Artikel 36 der MwSt-Richtlinie dort besteuert wird, wo das Sicherheitssystem installiert oder montiert wird. Es kann sich aber auch um die Erbringung einer Dienstleistung im Zusammenhang mit einem Grundstück handeln, sofern die Voraussetzungen nach Artikel 31a Absatz 2 Buchstabe m erfüllt sind.

**Erläuterungen zu den 2017 in Kraft tretenden
EU-Mehrwertsteuerbestimmungen zum Ort der Dienstleistung
im Zusammenhang mit Grundstücken**

161. Wird die Installation als separate Dienstleistung erbracht (unabhängig von der als Lieferung von Gegenständen zu steuernden Lieferung des Sicherheitssystems), so ist zu prüfen, ob die Voraussetzungen nach Artikel 31a Absatz 2 Buchstabe m erfüllt sind, d. h. ob das Sicherheitssystem bei der Installation als Grundstück im Sinne des Artikels 13b gilt (siehe dazu auch [Nummer 2.4.14](#)). Die Voraussetzungen nach Artikel 13b wären erfüllt, und die Dienstleistung würde als Dienstleistung im Zusammenhang mit einem Grundstück gelten,
- i) wenn das installierte Sicherheitssystem Bestandteil eines Gebäudes oder Bauwerks ist, ohne dass das Gebäude oder Bauwerk unvollständig wäre (Artikel 13b Buchstabe c) – dies kann der Fall sein, wenn das Sicherheitssystem in einer Strafanstalt installiert wird oder in einer Bank, in der Wertgegenstände aufbewahrt werden;
- oder
- ii) wenn das Sicherheitssystem auf Dauer in einem Gebäude oder Bauwerk installiert wird und nicht entfernt werden kann, ohne dass das Gebäude oder Bauwerk dabei zerstört oder verändert wird (Artikel 13b Buchstabe d) – dies kann in Wohnungen oder Büros der Fall sein.
162. Wenn das Sicherheitssystem durch die Installation zu einem Teil des Grundstücks wird, gilt die Dienstleistung als im Zusammenhang mit dem Grundstück stehend. Dies würde bedeuten, dass die Besteuerung an diesem Standort erfolgt, unabhängig davon, ob die Leistung als Lieferung von Gegenständen mit Einbau oder Montage oder als Erbringung von Dienstleistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück anzusehen ist.

2.4.4. Errichtung von Gebäuden (Artikel 31a Absatz 2 Buchstabe c)

Artikel 31a Absatz 2 Buchstabe c **Errichtung eines Gebäudes an Land** sowie Bauleistungen und Abrissarbeiten an einem Gebäude oder Gebäudeteil.

2.4.4.1. Welche Arten von Bauarbeiten fallen unter Artikel 31a Absatz 2 Buchstabe c?

163. Hierunter fallen alle Arten von Bauarbeiten, nicht nur die Errichtung von Neubauten, sondern auch andere Bauarbeiten wie Wiederaufbau, Veränderung, Umbau, Erweiterung, Abriss (vollständig oder teilweise) von bestehenden Gebäuden oder Teilen von Gebäuden (diese Aufzählung ist nicht erschöpfend; in der Praxis können Dienstleistungen auch zwei oder mehrere dieser Beispiele umfassen).

2.4.4.2. Wie ist die Einstellung von Personal für Bauarbeiten mehrwertsteuerlich zu behandeln?

164. Es ist die Frage, ob es sich bei der Beschäftigung von Personal für Bauarbeiten um eine „für das Grundstück selbst erbrachte oder auf das Grundstück selbst gerichtete Dienstleistung“ handelt, „deren Zweck in rechtlichen oder physischen Veränderungen an dem Grundstück besteht“.
165. Einerseits könnte man davon ausgehen, dass es sich bei der Beschäftigung von Personal, unabhängig davon, ob es für die Bauarbeiten angestellt wird, um Dienstleistungen handelt, für die die allgemeine Bestimmung zum „Ort der Leistung“ gilt und die in keinem Zusammenhang mit dem Grundstück stehen.
166. Andererseits sieht Artikel 31b in einer ähnlichen Frage vor, dass die Anmietung von Ausrüstung für die Durchführung von Arbeiten an einem Grundstück als Erbringung einer Dienstleistung im Zusammenhang mit Grundstücken anzusehen

**Erläuterungen zu den 2017 in Kraft tretenden
EU-Mehrwertsteuerbestimmungen zum Ort der Dienstleistung
im Zusammenhang mit Grundstücken**

ist, wenn der Dienstleistungserbringer, der die Ausrüstung vermietet, für die Durchführung der Arbeiten verantwortlich ist. Auch wenn hinsichtlich der Einstellung von Personal keine Vermutung besteht, ließe sich argumentieren, dass es sich der Bereitstellung von Ausrüstung entsprechend um eine Dienstleistung im Zusammenhang mit einem Grundstück handelt, wenn der Dienstleistungserbringer für die Durchführung der Arbeiten verantwortlich ist.

167. Damit die Anmietung von Ausrüstungsgegenständen und die Beschäftigung von Personal mehrwertsteuerlich gleich behandelt werden, ist in beiden Szenarien nach der gleichen Logik vorzugehen: Die Dienstleistung gilt nur dann als im Zusammenhang mit dem Grundstück stehend, wenn derjenige, der das Personal bereitstellt, für die Durchführung der Arbeiten verantwortlich ist. In diesem Fall stellt der Dienstleistungserbringer seinem Kunden nicht nur Personal bereit, sondern trägt auch die Verantwortung für die Ausführung und die Ergebnisse der Bauarbeiten, was der Erbringung von Bauleistungen, d. h. der Erbringung einer Dienstleistung im Zusammenhang mit Grundstücken entspricht.

2.4.5. Errichtung anderer auf Dauer angelegter Konstruktionen (Artikel 31a Absatz 2 Buchstabe d)

<p>Artikel 31a Absatz 2 Buchstabe d Errichtung anderer auf Dauer angelegter Konstruktionen an Land sowie Bauleistungen und Abrissarbeiten an anderen auf Dauer angelegten Konstruktionen wie Leitungen für Gas, Wasser, Abwasser und dergleichen.</p>

2.4.5.1. Gilt Artikel 31a Absatz 2 Buchstabe d auch für die Errichtung anderer auf Dauer angelegter Konstruktionen, die mit dem Grund eines Flusses/Sees/Meeres verbunden sind?

168. Ja. Der Begriff „Land“ ist hier gemäß der Definition nach Artikel 13b Buchstabe b als jedes Stück Erdboden über und unter Wasser zu verstehen.
169. Dies lässt sich aus der Rechtsprechung des EuGH³⁸ herleiten, wonach die Verlegung eines Kabels auf dem Meeresgrund mehrwertsteuerrechtlich in gleicher Weise zu behandeln ist wie die Installation auf einem Grundstück.

2.4.5.2. Welche Bauleistungen und Abrissarbeiten fallen unter Artikel 31a Absatz 2 Buchstabe d?

170. Artikel 31a Absatz 2 Buchstabe d ergänzt die Bestimmung unter Buchstabe c und gilt für zwei Arten von Dienstleistungen: für die Errichtung von auf Dauer angelegten Konstruktionen und für Bauleistungen und Abrissarbeiten an bestehenden, auf Dauer angelegten Konstruktionen.
171. Die Bauleistungen und Abrissarbeiten an auf Dauer angelegten Konstruktionen (z. B. Pipelines), die unter diese Bestimmung fallen, umfassen auch die Verankerung von auf Dauer angelegten Konstruktionen im Boden, sowohl an Land als auch unter Wasser, und ihre Entfernung.
172. Artikel 31a Absatz 2 Buchstabe d führt mit Leitungen für Gas, Wasser und Abwasser explizit Beispiele dauerhafter Konstruktionen an. Außerdem ist der Formulierung zu entnehmen, dass diese Aufzählung nicht erschöpfend ist. Andere Beispiele für dauerhafte Konstruktionen, die unter diese Bestimmung fallen, sind Kühl- und Heizsysteme.
173. Sobald die auf Dauer angelegte Konstruktion errichtet ist und die Bauarbeiten abgeschlossen sind, wird die Nutzung dieser Konstruktion für Dienstleistungen wie

38 Siehe Urteil des Gerichtshofs, Aktiebolaget NN/Skatteverket, C-111/05.

**Erläuterungen zu den 2017 in Kraft tretenden
EU-Mehrwertsteuerbestimmungen zum Ort der Dienstleistung
im Zusammenhang mit Grundstücken**

den Transport von Gas, Wasser, Abwasser, Strom usw. nicht mehr als mit dem Grundstück zusammenhängend angesehen.

174. Zu Wartungs-, Renovierungs- und Reparaturarbeiten an auf Dauer angelegten Strukturen sei auf Artikel 31a Absatz 2 Buchstabe l verwiesen.

**2.4.6. Landbearbeitung und landwirtschaftliche Dienstleistungen
(Artikel 31a Absatz 2 Buchstabe e)**

Artikel 31a Absatz 2 Buchstabe e **Landbearbeitung** einschließlich **landwirtschaftlicher Dienstleistungen** wie Landbestellung, Säen, Bewässerung und Düngung.

2.4.6.1. Welche Arten von Arbeiten und landwirtschaftlichen Dienstleistungen fallen unter Artikel 31a Absatz 2 Buchstabe e?

175. Artikel 31a Absatz 2 Buchstabe e ergänzt die vorangehenden Bestimmungen. Zusätzlich zur Errichtung und zum Abriss von Gebäuden (Artikel 31a Absatz 2 Buchstabe c) und zur Errichtung und zum Abriss von anderen dauerhaften, mit dem Boden verbundenen Konstruktionen (Artikel 31a Absatz 2 Buchstabe d) werden unter Buchstabe e andere Arten der Landbearbeitung angeführt. Dazu gehören beispielsweise Erschließungsarbeiten wie das Planieren vor Beginn der eigentlichen Bauarbeiten oder Gartengestaltung auf einer bestimmten Grundstücksfläche.
176. Dazu zählen auch landwirtschaftliche Dienstleistungen zur Vorbereitung von Anbauflächen oder zur Kultivierung von Böden (Pflügen, Ernten, Flächen-sanierung, Roden von Bäumen usw.).
177. Da landwirtschaftliche Dienstleistungen eine Vielzahl von Aktivitäten umfassen können, ist für Mehrwertsteuerzwecke nach Maßgabe der MwSt-Durchführungsverordnung eine strenge Definition anzuwenden. Landwirtschaftliche Dienstleistungen sind als im Zusammenhang mit Grundstücken stehend anzusehen, wenn es sich dabei um Arbeiten auf Grund und Boden handelt. So ist beispielsweise Viehhaltung als eine landwirtschaftliche Tätigkeit anzusehen, die nicht im Zusammenhang mit Grundstücken steht. Auch das Sortieren, Verarbeiten, Verpacken, Etikettieren und Transportieren von geernteten Ackerfrüchten oder von gefällten Bäumen gelten nicht als Dienstleistungen im Zusammenhang mit Grundstücken.³⁹

2.4.7. Vermessung und Begutachtung von Gefahr und Zustand von Grundstücken (Artikel 31a Absatz 2 Buchstabe f)

Artikel 31a Absatz 2 Buchstabe f **Vermessung und Begutachtung von Gefahr und Zustand** von Grundstücken.

2.4.7.1. Worauf zielt Artikel 31a Absatz 2 Buchstabe f ab?

178. Artikel 47 der MwSt-Richtlinie definiert den Ort von Dienstleistungen im Zusammenhang mit Grundstücken und verweist ausdrücklich auf die Leistungen von Experten. Ebenso wie Bewertungsleistungen sind auch die Vermessung und die Begutachtung von Gefahr und Zustand von Grundstücken von Experten erbrachte Dienstleistungen, die dort besteuert werden müssen, wo sich das Grundstück befindet.

³⁹ Wenn diese Dienstleistungen im Paket mit einer Dienstleistung im Zusammenhang mit Grundstücken erbracht werden, ist zu prüfen, ob das Paket für Mehrwertsteuerzwecke als gebündelte Leistung zu bewerten ist; siehe dazu [Nummer 1.6.](#)

**Erläuterungen zu den 2017 in Kraft tretenden
EU-Mehrwertsteuerbestimmungen zum Ort der Dienstleistung
im Zusammenhang mit Grundstücken**

179. Eine Bewertung von Gefahr und Zustand nehmen beispielsweise Sachverständige im Auftrag von Versicherungsgesellschaften vor, um die Versicherungsbedingungen für ein Gebäude zu ermitteln. Bewertungsleistungen können auch im Rahmen von Machbarkeitsstudien für Bauarbeiten erbracht werden. Solche Dienstleistungen erfordern die fachliche Bewertung des physischen Zustands und/oder der Integrität eines bestimmten Grundstücks, seiner Strukturelemente, seiner Ausstattung usw. Dafür können auch Besuche vor Ort erforderlich sein. Die Anwesenheit der Sachverständigen vor Ort ist jedoch keine zwingend notwendige Voraussetzung für die Anwendung von Artikel 31a Absatz 2 Buchstabe f auf die betreffende Dienstleistung. Andere Beispiele für die Bewertung von Gefahr und Zustand eines Grundstücks sind seismische Untersuchungen, Untersuchungen des Meeresgrunds, Untersuchungen der Beschaffenheit des Bodens auf seine Eignung als Baugrund, die Bewertung der Energieeffizienz, die Bewertung der Sicherheitsdokumentation und der Einhaltung anderer umwelt-, gesundheits- und sicherheitsbezogener Vorschriften.
180. Die Vermessung und Begutachtung von Gefahr und Zustand eines Grundstücks kann sowohl in Verbindung mit einer Bewertung als auch separat erfolgen. Der europäische Gesetzgeber hat sich deshalb für zwei Bestimmungen in der MwSt-Durchführungsverordnung entschieden (siehe Ausführungen zu Artikel 31a Absatz 2 Buchstabe g). Damit soll deutlich gemacht werden, dass nicht nur die Bewertung, sondern auch andere von Experten erbrachte Leistungen zu ähnlichen Zwecken unter die besondere Bestimmung von Artikel 47 der MwSt-Richtlinie zum Ort der Dienstleistung fallen.

2.4.8. Bewertungsleistungen (Artikel 31a Absatz 2 Buchstabe g)

Artikel 31a Absatz 2 Buchstabe g **Bewertung von Grundstücken, auch zu Versicherungszwecken, zur Ermittlung des Grundstückswerts als Sicherheit für ein Darlehen oder für die Bewertung von Gefahren und Schäden in Streitfällen.**

2.4.8.1. Welche Dienstleistungen zur Bewertung von Grundstücken fallen unter Artikel 31a Absatz 2 Buchstabe g?

181. Bewertungsleistungen können unter ganz unterschiedlichen Voraussetzungen erbracht werden, wenn der Marktwert eines oder mehrerer Grundstücke aus privatem oder geschäftlichem Interesse oder aus rechtlichen oder behördlichen Gründen ermittelt werden muss (z. B. Kauf, Verkauf, Versicherung oder Besteuerung von Grundstücken, Streitbeilegung im Zusammenhang mit dem Zustand oder der Rechtmäßigkeit oder Schäden am Grundstück).
182. Unter Artikel 31a Absatz 2 Buchstabe g fallen somit alle Bewertungsleistungen unabhängig vom Zweck der Bewertung. Die in Artikel 31a Absatz 2 Buchstabe g angeführten Bewertungsleistungen (zu Versicherungszwecken, zur Ermittlung des Grundstückswerts als Sicherheit für ein Darlehen oder für die Bewertung von Gefahren und Schäden in Streitfällen) sind lediglich Beispiele. Die Aufzählung ist nicht erschöpfend, wie das Wort „auch“ deutlich macht. Szenarien, in denen die Bewertung Teil einer gebündelten Leistung ist, sind nach der Rechtsprechung des EuGH⁴⁰ in jedem Einzelfall zu prüfen (siehe Ausführungen unter [Nummer 1.6](#)).

2.4.8.2. Können Due-Diligence-Leistungen als Dienstleistung im Zusammenhang mit Grundstücken nach Artikel 31a Absatz 2 Buchstabe g gelten?

183. Due-Diligence-Leistungen umfassen eine Vielzahl fachlicher Leistungen wie die von Prüfung und Analyse der Situation eines Unternehmens oder einer

⁴⁰ Siehe Urteile des Gerichtshofs, Ministero dell'Economia e delle Finanze/Part Service Srl, C-425/06; und Field Fisher Waterhouse LLP/Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs, C-392/11.

**Erläuterungen zu den 2017 in Kraft tretenden
EU-Mehrwertsteuerbestimmungen zum Ort der Dienstleistung
im Zusammenhang mit Grundstücken**

Organisation vor einer geschäftlichen Transaktion. Damit wird eine Reihe materieller Fakten ermittelt, um potenzielle Risiken festzustellen und eine bessere Bewertung des Gesellschaftsvermögens zu ermöglichen. Due-Diligence-Prüfungen können im Zusammenhang mit einem Grundstück stehen, und sie können von Fachleuten aus verschiedenen Bereichen wie Wirtschaftsprüfern, Ingenieuren usw. vorgenommen werden. Due-Diligence-Leistungen sind beispielsweise steuerliche, technische und umweltbezogene Prüfungen (zur Due Diligence, die als juristische Dienstleistung gilt, siehe [Nummer 2.4.18](#)).

184. Wenn die Bewertung des Grundstücks Teil einer komplexen Due-Diligence-Prüfung ist, muss festgestellt werden, welches das Hauptelement der Leistung ist. Wenn die Bewertung des Grundstücks im Vordergrund steht, kann die Due Diligence im Sinne von Artikel 31a Absatz 2 Buchstabe g als mit dem Grundstück im Zusammenhang stehend angesehen werden (siehe auch Ausführungen zu gebündelten Leistungen unter [Nummer 1.6.](#)).

2.4.8.3. *Ist die zur Bewertung eines Grundstücks angewandte Methode wichtig dafür, ob diese Dienstleistung als im Zusammenhang mit dem Grundstück stehend anzusehen ist?*

185. Der Marktwert eines Grundstücks kann mit unterschiedlichen Methoden wie dem Direktvergleich, der Kapitalwertmethode, der Restwertmethode usw. bewertet werden. Einige dieser Methoden erfordern eine physische Prüfung des Grundstücks. Welche Bewertungsmethode gewählt wird, ist unerheblich für die Bestimmung des Ortes der Dienstleistung für Mehrwertsteuerzwecke.

2.4.9. Vermietung und Verpachtung von Grundstücken (Artikel 31a Absatz 2 Buchstabe h und Artikel 31a Absatz 3 Buchstabe b)

Artikel 31a Absatz 2 Buchstabe h **Vermietung und Verpachtung von Grundstücken** mit der Ausnahme der unter Absatz 3 Buchstabe c genannten Dienstleistungen, **einschließlich der Lagerung von Gegenständen**, wenn hierfür ein bestimmter Teil des Grundstücks der **ausschließlichen Nutzung** durch den Dienstleistungsempfänger gewidmet ist.

Artikel 31a Absatz 3 Buchstabe b Lagerung von Gegenständen auf einem Grundstück, wenn dem Kunden kein bestimmter Teil des Grundstücks zur ausschließlichen Nutzung zur Verfügung steht.

2.4.9.1. *Was ist unter der „Vermietung und Verpachtung von Grundstücken“ hinsichtlich des Ortes der Dienstleistung zu verstehen?*

186. Die „Vermietung oder Verpachtung von Grundstücken“ ist in der MwSt-Richtlinie nicht definiert. Diese Formulierung wird sowohl für die Bestimmungen zum Ort der Dienstleistung als auch für Steuerbefreiungen verwendet.
187. Nach geltender Rechtsprechung besteht das grundlegende Merkmal der „Vermietung von Grundstücken“ darin, dass dem Vertragspartner auf bestimmte Zeit gegen eine Vergütung das Recht eingeräumt wird, ein Grundstück so in Besitz zu nehmen, als wäre er dessen Eigentümer, und jede andere Person von diesem Recht auszuschließen.⁴¹ Diese Definition umfasst die grundlegenden Merkmale der „Vermietung und Verpachtung von Grundstücken“ und kann für die Zwecke des Artikels 31a Absatz 2 Buchstabe h herangezogen werden. Fällt ein Sachverhalt nicht unter die vom EuGH gegebene Definition der „Vermietung und Verpachtung von Grundstücken“ (weil beispielsweise eine der Voraussetzungen nicht erfüllt

⁴¹ Siehe z. B. Urteile des Gerichtshofs, Ministero delle Finanze – Ufficio IVA di Milano/CO.GE.P. srl, C-174/, Randnr. 31; und MacDonald Resorts Ltd/The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs, C-270/09, Randnr. 46.

ist), so kann er dennoch unter Artikel 47 der MwSt-Richtlinie fallen, sofern die allgemeinen Voraussetzungen nach Artikel 31a Absatz 1 erfüllt sind.

188. Die Vermietung von Grundstücken fällt nur dann unter Artikel 47 der MwSt-Richtlinie, wenn es sich nach Maßgabe der einschlägigen Rechtsvorschriften um die Erbringung von Dienstleistungen und nicht um die Lieferung von Gegenständen handelt.

2.4.9.2. Was ist unter der „Lagerung von Gegenständen“ im Sinne von Artikel 31a Absatz 2 Buchstabe h unter Berücksichtigung der Ausführungen des EuGH in der Rechtssache Donnelley zu verstehen?

189. Nach Artikel 31a Absatz 2 Buchstabe h gilt die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken mit Ausnahme der Bereitstellung von Werbung als im Zusammenhang mit Grundstücken stehend (siehe auch Ausführungen zur Bereitstellung eines Standplatzes unter [Nummer 2.4.20.](#)). Diese Bestimmung gilt ausdrücklich auch für Dienstleistungen, die in der Lagerung von Gegenständen bestehen, und sie spezifiziert die Bedingungen, unter denen diese als im Zusammenhang mit Grundstücken stehend anzusehen sind.

190. An das Beispiel der Lagerung von Gegenständen hat der Gesetzgeber die Bedingung geknüpft, dass ein bestimmter Teil des Grundstücks, auf dem die Gegenstände gelagert sind, für die ausschließliche Nutzung durch den Kunden für die Lagerung bestimmt sein muss (d. h. die Fläche, auf der die Gegenstände gelagert werden, ist dem Kunden bekannt und steht während der gesamten Vertragsdauer ausschließlich für ihn zur Verfügung), wenn sie als im Zusammenhang mit dem Grundstück stehend gelten soll.

191. Im Urteil des Europäischen Gerichtshofs in der Rechtssache RR Donnelley heißt es weiter, dass solche komplexen Dienstleistungen im Bereich der Lagerung dann „nicht unter Artikel 47 der MwSt-Richtlinie fallen“, wenn sich herausstellt, „dass die Empfänger einer solchen Dienstleistung im Bereich der Lagerung z. B. kein Recht auf Zugang zu dem Teil des Grundstücks haben, in dem ihre Waren gelagert sind, oder wenn das Grundstück bzw. das Gebäude, auf dem oder in dem die Waren gelagert werden sollen, keinen zentralen und unverzichtbaren Bestandteil der Dienstleistung darstellt“.

192. Diese beiden Elemente – der Zugang zu den gelagerten Waren und der zentrale und unverzichtbare Bestandteil der Dienstleistung – sollen den nationalen Gerichten bei ihrer Bewertung helfen, sind jedoch keine neuen zusätzlichen Bedingungen zu der Auflistung in Artikel 31a Absatz 2 Buchstabe h. Deshalb kann der Sachverhalt, bei dem ein Dienstleistungsempfänger über einen ausschließlich für ihn bestimmten Bereich für die Lagerung von Waren verfügt (d. h. über einen Bereich, in dem nur er und niemand sonst Waren lagern kann), als eine Dienstleistung im Zusammenhang mit Grundstücken gelten, auch wenn der Dienstleistungsempfänger nur zu bestimmten Zeiten oder unter bestimmten Bedingungen Zugang zu diesem Bereich hat.

2.4.9.3. Wie sind Dienstleistungen im Bereich der Lagerung zu behandeln, die zusammen mit ergänzenden Leistungen erbracht werden?

193. Die mehrwertsteuerliche Behandlung komplexer Dienstleistungen im Bereich der Lagerung, die in Lagerhallen oder anderen Räumlichkeiten erbracht werden, richtet sich in erster Linie danach, ob die Dienstleistungen als einheitliche Leistung oder als mehrere Leistungen gelten (siehe Erläuterungen unter [Nummer 1.6.](#)). Die

**Erläuterungen zu den 2017 in Kraft tretenden
EU-Mehrwertsteuerbestimmungen zum Ort der Dienstleistung
im Zusammenhang mit Grundstücken**

Ausführungen des EuGH in der Rechtssache Donnelley⁴² sind in dieser Hinsicht unmissverständlich und geben eine Anleitung zur Beurteilung.

194. Anhand folgender Fragen ist festzustellen, welcher Ort bei einer komplexen Dienstleistung im Bereich der Lagerung als Ort der Dienstleistung anzusehen ist:
- Wird die Lagerung von Waren zusammen mit anderen Leistungen erbracht, die so eng mit der Lagerung verbunden sind, dass sie objektiv gesehen eine einzige untrennbare wirtschaftliche Leistung bilden, deren Aufspaltung wirklichkeitsfremd wäre, wobei das Element der Lagerung einer Einzelleistung auf jeden Fall die Hauptleistung und vom Dienstleistungsempfänger gewünscht sein muss?
 - Wird die Dienstleistung im Bereich der Lagerung zusammen mit anderen Nebenleistungen erbracht, die für den Kunden keinen eigenen Zweck, sondern das Mittel darstellen, um die Hauptleistung des Leistungserbringers unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen?
195. Wenn eine dieser beiden Fragen mit Ja beantwortet werden kann, ist die komplexe Leistung als einheitliche Leistung zu behandeln. Wenn ein bestimmter Teil der Lagereinrichtung ausschließlich zur Nutzung durch den Kunden vorgesehen ist, sind die untrennbar verbundenen Leistungen (im ersten Fall) und (im zweiten Fall) alle Komponenten der komplexen Leistung (sowohl die Lagerung der Waren als auch die Nebenleistungen) an dem Ort mehrwertsteuerpflichtig, an dem sich die Lagerräume befinden.

2.4.10. Zurverfügungstellen von Unterkünften (Artikel 31a Absatz 2 Buchstabe i und Artikel 31a Absatz 3 Buchstabe d)

Artikel 31a Absatz 2 Buchstabe i **Zurverfügungstellen von Unterkünften in der Hotelbranche** oder in Branchen mit ähnlicher Funktion, wie zum Beispiel in Ferienlagern oder auf einem als Campingplatz hergerichteten Gelände einschließlich **Umwandlung von Teilzeitnutzungsrechten** (Timesharing) und dergleichen für Aufenthalte an einem bestimmten Ort.

Artikel 31a Absatz 3 Buchstabe d **Vermittlung der Beherbergung in einem Hotel** oder Beherbergung in Branchen mit ähnlicher Funktion, wie zum Beispiel in Ferienlagern oder auf einem als Campingplatz hergerichteten Gelände, wenn der Vermittler im Namen und für die Rechnung eines Dritten handelt.

2.4.10.1. Gilt Artikel 31a Absatz 2 Buchstabe i auch für Unterkünfte außerhalb der Hotelbranche (z. B. für Ferienhäuser, Ferienvillen, Wohnungstausch usw.)?

196. Artikel 31a Absatz 2 Buchstabe i hat einen breiten Anwendungsbereich: Er gilt nicht nur für Unterkünfte in der Hotelbranche, sondern auch „in Branchen mit ähnlicher Funktion, wie zum Beispiel in Ferienlagern oder auf einem als Campingplatz hergerichteten Gelände“. Das bedeutet, dass die Art oder die Anlage der Unterkunft für die Einstufung der Dienstleistung unerheblich ist. Ausschlaggebend ist, ob das Grundstück für Beherbergungszwecke genutzt wird. Deshalb kann jede Beherbergungsleistung, die der Mehrwertsteuer unterliegt (d. h. als steuerbare Leistung angesehen wird) als im Zusammenhang mit einem Grundstück nach Artikel 31a Absatz 2 Buchstabe i gelten, unabhängig von der Art der Unterkunft, die mit der Erbringung der Dienstleistung verbunden ist (Hotelzimmer, Apartment, Bungalow, Baumhaus, Jurte, Campingplatz usw.).

⁴² Siehe Urteil des Gerichtshofs, Minister Finansów/RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland sp. z o.o., C-155/12, Randnrn. 20 bis 25.

2.4.10.2. Welche Dienstleistungen fallen unter die Formulierung „Umwandlung von Teilzeitnutzungsrechten (Timesharing) ... für Aufenthalte an einem bestimmten Ort“ in Artikel 31a Absatz 2 Buchstabe i?

197. Artikel 31a Absatz 2 Buchstabe i bestätigt, dass das Zurverfügungstellen von Unterkünften in Hotels und ähnlichen Einrichtungen als Dienstleistung im Zusammenhang mit Grundstücken gilt, die am Ort des Grundstücks zu besteuern ist.
198. Der Bestimmung unter Buchstabe i ist auch zu entnehmen, dass auch Dienstleistungen, die es einem Kunden ermöglichen, sich durch Umwandlung seiner Teilzeitnutzungsrechte an einem bestimmten Ort aufzuhalten (z. B. in einer Timesharing-Anlage), der Bestimmung zum Ort der Dienstleistung nach Artikel 47 der MwSt-Richtlinie unterliegen.
199. Die „Umwandlung von Teilzeitnutzungsrechten (Timesharing)“ bezieht sich auf Dienstleistungen, die es dem Kunden ermöglichen, gegen Bezahlung für einen bestimmten Zeitraum eine Immobilie zu nutzen oder eine Hotelanlage oder eine andere Unterkunft zu bewohnen. Diese Alternative zu herkömmlichen Unterkunftsarten wird mehrwertsteuerlich genauso behandelt wie andere Beherbergungsleistungen.
200. Wie der Europäische Gerichtshof festgestellt hat, steht darüber hinaus fest, „dass Teilzeitnutzungsrechte Rechte an Grundstücken darstellen und ihre Abgabe im Austausch gegen die Nutzung vergleichbarer Rechte ein Geschäft im Zusammenhang mit Grundstücken ist“.⁴³
201. In der Praxis sind die Inhaber von Teilzeitnutzungsrechten im Allgemeinen Mitglieder eines Clubs oder Vereins. Wer sein Teilzeitnutzungsrecht gegen das eines anderen Rechteinhabers tauschen möchte, nimmt nicht direkt Kontakt mit ihm auf, sondern wendet sich an den Club oder Verein, dessen Aufgabe es ist, den Austausch zwischen den Mitgliedern gegen Bezahlung zu organisieren.
202. Der Rechtsprechung des EuGH zufolge wird die Dienstleistung, die in der Erleichterung, Organisation oder Ermöglichung des Austauschs von Teilzeitnutzungsrechten besteht, dort in Anspruch genommen, wo sich das Grundstück befindet, an dem die Teilzeitnutzungsrechte bestehen und getauscht werden.
203. Deshalb fallen die Dienstleistungen von Unternehmen oder Vereinen, die den Austausch der Teilzeitnutzungsrechte ihrer Mitglieder verwalten und organisieren (beides nach den herkömmlichen Teilzeitnutzungsregelungen⁴⁴ und nach Punkten auf der Grundlage von Teilzeitnutzungsprogrammen⁴⁵) unter die Bestimmung des Artikels 31a Absatz 2 Buchstabe i zur „Umwandlung von Teilzeitnutzungsrechten (Timesharing) ... für Aufenthalte an einem bestimmten Ort“.
204. Außerdem ergibt sich aus Artikel 31a Absatz 3 Buchstabe d, dass die Vermittlung der Beherbergung an einem bestimmten Ort, die sich aus der Umwandlung von Teilzeitnutzungsrechten ergibt, z. B. durch die Erleichterung des Austauschs der Nutzungsrechte, im Zusammenhang mit dem Grundstück stehen kann (siehe dazu [Nummer 2.4.17](#)), soweit der Vermittler nicht im Namen und auf Rechnung eines Dritten handelt.

43 Siehe Urteil des Gerichtshofs, RCI Europe/Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs, C-37/08, Randnr. 37.

44 Siehe Urteil des Gerichtshofs, RCI Europe/Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs, C-37/08.

45 Siehe Urteil des Gerichtshofs, MacDonald Resorts Ltd/The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs, C-270/09.

2.4.11. Gewährung und Übertragung sonstiger Nutzungsrechte an Grundstücken und Teilen davon (Artikel 31a Absatz 2 Buchstabe j)

Artikel 31a Absatz 2 Buchstabe j **Gewährung und Übertragung** sonstiger nicht unter den Buchstaben h und i **aufgeführter Nutzungsrechte an Grundstücken und Teilen davon** einschließlich der Erlaubnis, einen Teil des Grundstücks zu nutzen, wie zum Beispiel die Gewährung von **Fischereirechten und Jagdrechten** oder die Zugangsberechtigung zu **Warteräumen in Flughäfen** oder die Nutzung von Infrastruktur, für die Maut gefordert wird, wie **Brücken oder Tunnel**.

2.4.11.1. Was ist der Zweck von Artikel 31a Absatz 2 Buchstabe j?

205. Hiermit wird der Bereich der Dienstleistungen, die unter Artikel 31a Absatz 2 Buchstaben h und i fallen, erweitert, um eine einheitliche steuerliche Behandlung der verschiedenen Arten von Grundstücken sicherzustellen. Alle drei Bestimmungen (Artikel 31a Absatz 2 Buchstaben h, i und j) gelten für Dienstleistungen, die einem Kunden zu unterschiedlichen Vertragsbedingungen (Vermietung, Verpachtung und Lagerung nach Buchstabe h, Zurverfügungstellung von Unterkünften nach Buchstabe i sowie Gewährung und Übertragung sonstiger Nutzungsrechte an Grundstücken nach Buchstabe j) ein Nutzungsrecht an einem Grundstück verschaffen.
206. Wenn man sich dies vor Augen führt und Artikel 31 Absatz 2 Buchstabe j in Verbindung mit Buchstabe h und Buchstabe i liest, wird deutlich, dass die Bestimmung unter Buchstabe j umfassender ist als die anderen beiden Bestimmungen, denn hierunter fallen alle „sonstigen nicht unter den Buchstaben h und i aufgeführten Nutzungsrechte an Grundstücken“. Buchstabe h ist daher nicht nur auf die genannten Beispiele anzuwenden (Fischerei- und Jagdrechte, Zugangsberechtigung zu Warteräumen in Flughäfen, Nutzung von mautpflichtigen Brücken und Tunnels), sondern auch auf jede andere ähnliche Gewährung und Übertragung von Nutzungsrechten an Grundstücken oder Teilen davon, die nicht ausdrücklich genannt sind, sofern ein hinreichend direkter Zusammenhang mit einem Grundstück besteht.
207. Die Gewährung oder Übertragung von Nutzungsrechten an Grundstücken oder Teilen davon kann auch in Form eines Gutscheins, z. B. für Autobahngebühren, erfolgen. In diesem Fall folgt der Ort der Leistung dem Ort der an den Gutschein gebundenen Leistung. Wenn die zugrunde liegende Leistung in einem hinreichenden Zusammenhang mit einem Grundstück steht, fällt die Steuer für den Verkauf des Gutscheins somit am Ort des betreffenden Grundstücks an. (Im genannten Beispiel ist dies die Verkehrsinfrastruktur.)

2.4.11.2. Wodurch wird der Anwendungsbereich von Artikel 31a Absatz 2 Buchstabe j begrenzt?

208. Artikel 31a Absatz 2 Buchstabe j hat einen breiten Anwendungsbereich, der aber durch die Anforderung des „hinreichend direkten Zusammenhangs“ zwischen der Dienstleistung und dem Grundstück eingeschränkt wird. Während beispielsweise das Festmachen, Ankern, Docken und die Bereitstellung von Liegeplätzen⁴⁶ in Häfen oder auf Flughäfen, die Bereitstellung von Nutzungsrechten an bestimmten Hafen- oder Flughafenbereichen usw. unter Artikel 47 der MwSt-Richtlinie fallen, gilt dies nicht für Nebenleistungen, die von den gleichen Dienstleistungserbringern separat angeboten werden (z. B. Reinigungs- und Wäschereidienste, die den Dienstleistungsempfängern an den Liegeplätzen zusätzlich angeboten werden; Telekommunikations-, Restaurations- und Cateringdienste in VIP-Lounges auf Flughäfen; Instandhaltung von Booten an gemieteten Liegeplätzen usw.); diese

46 Siehe Urteil des Gerichtshofs, Fonden Marselisborg Lystbådehavn/Skatteministeriet, C-428/02.

**Erläuterungen zu den 2017 in Kraft tretenden
EU-Mehrwertsteuerbestimmungen zum Ort der Dienstleistung
im Zusammenhang mit Grundstücken**

Leistungen fallen nicht automatisch unter Artikel 47, nur weil sie in Häfen oder auf Flughäfen angeboten werden. Wenn die gleichen Nebenleistungen im Paket mit einer Dienstleistung angeboten werden, die mit einem Grundstück im Zusammenhang steht, ist zu prüfen, ob das Paket für Mehrwertsteuerzwecke als Einheitsleistung anzusehen ist und dementsprechend besteuert werden muss (siehe auch Erläuterungen zu gebündelten Leistungen unter [Nummer 1.6.](#)).

2.4.11.3. Gilt Artikel 31a Absatz 2 Buchstabe j auch für Office-Sharing?

209. Office-Sharing wird immer häufiger. In solchen Bürogemeinschaften können Unternehmen und Organisationen, die ein Bürogebäude besitzen oder verwalten, ihre Büroräume mit anderen Unternehmen gemeinsam nutzen. So können Anbieter von Büroräumen höhere Umsätze mit ihren Büros erzielen und ihr berufliches Netzwerk ausweiten. Unternehmen und Selbstständige, die diese Dienste in Anspruch nehmen, senken ihre Mietkosten und können ihre Arbeitsräume flexibler auf ihren jeweiligen Bedarf abstimmen. Die Dienstleistung kann verschiedene Elemente umfassen, angefangen bei der Miete eines Schreibtischs bis hin zur Inanspruchnahme einer ganzen Palette von Dienstleistungen wie der Nutzung von Telefonen, Kopierern, Druckern, Küchen, Sitzungsräumen usw. All das kann als Paketleistung in Rechnung gestellt werden, oder die Miete eines Schreibtischs wird als Hauptleistung getrennt von den Nebenleistungen in Rechnung gestellt.
210. Welcher Ort als Ort der Dienstleistung anzusehen ist, hängt davon ab, ob es sich für Mehrwertsteuerzwecke um eine einheitliche Leistung oder um mehrere Leistungen handelt, wobei die vom EuGH⁴⁷ in seiner Rechtsprechung definierten Kriterien zugrunde gelegt werden. Bei jeder Einzelleistung, wozu auch gebündelte Leistungen zählen, die als einheitliche Leistung angesehen werden, ist zu prüfen, ob die Nutzung des Grundstücks oder von Teilen davon (Büroräume) das zentrale und wesentliche Element des Vertrags bildet. Wenn dies der Fall ist, findet Artikel 31a Absatz 2 Buchstabe j Anwendung, und die Mehrwertsteuer wird in dem Mitgliedstaat fällig, in dem sich die Büros befinden (siehe auch [Nummer 1.6.](#)).

2.4.11.4. Gilt Artikel 31a Absatz 2 Buchstabe j auch für Hausboote?

211. Der EuGH⁴⁸ hat festgestellt, dass Hausboote unter bestimmten Voraussetzungen als Grundstück gelten können (siehe auch Erläuterungen zu Artikel 13b Buchstabe b). Das gilt insbesondere dann, wenn das Hausboot mit nicht leicht zu entfernenden Befestigungen am Ufer und auf dem Grund eines Flusses auf einem abgegrenzten Liegeplatz im Fluss ortsfest gehalten wird und ausschließlich zur dauerhaften Nutzung als Restaurant bzw. Diskothek an diesem Liegeplatz bestimmt ist.
212. Ein Hausboot kann auch dann als Grundstück gelten, wenn es beispielsweise als Unterkunft, für eine Veranstaltung oder zur gewerblichen Nutzung, z. B. als Restaurant, vermietet wird, sofern der Mietvertrag vorsieht, dass das Boot nur während der Liegezeit und verankert an einem bestimmten Liegeplatz genutzt werden darf. Viele Hausboote haben gar keinen eigenen Antrieb und können nur mit einem Schlepper oder Kran bewegt werden.
213. Wenn ein Hausboot aufgrund der Gegebenheiten als Grundstück anzusehen ist, kann die Gewährung oder Übertragung von Nutzungsrechten an dem Boot oder Teilen davon als Dienstleistung im Zusammenhang mit Grundstücken nach Artikel 31a Absatz 2 Buchstabe j gelten.

47 Siehe Urteile des Gerichtshofs, Minister Finansów/RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland sp. z o.o., C-155/12, Randnrn. 20 bis 25; und Minister Finansów/Wojkowska Agencja Mieszkaniowa w Warszawie, C-42/14, Randnr. 30 ff.

48 Siehe Urteil des Gerichtshofs, Susanne Leichenich/Ansbert Peffekoven u. .a., C-532/11, Randnr. 29.

2.4.12. Wartungs-, Renovierungs- und Reparaturarbeiten an einem Gebäude (Artikel 31a Absatz 2 Buchstabe k)

Artikel 31a Absatz 2 Buchstabe k **Wartungs-, Renovierungs- und Reparaturarbeiten an einem Gebäude** oder an Gebäudeteilen einschließlich Reinigung, Verlegen von Fliesen und Parkett sowie Tapezieren.

2.4.12.1. Umfasst Artikel 31a Absatz 2 Buchstabe k nur Wartungs-, Renovierungs- und Reparaturarbeiten an Gebäuden oder auch an verschiedenen Arten von Grundstücken?

214. Die Formulierung von Artikel 31a Absatz 2 Buchstabe k verweist eindeutig auf Gebäude und Teile von Gebäuden, wodurch der Anwendungsbereich dieser Bestimmung auf bestimmte Grundstücke eingegrenzt wird.
215. Wartungs-, Renovierungs- und Reparaturarbeiten an anderen Arten von Grundstücken im Sinne der MwSt-Durchführungsverordnung können aber durchaus in einem hinreichend direkten Zusammenhang mit einem Grundstück stehen, sofern sie in den Anwendungsbereich anderer Bestimmungen der MwSt-Durchführungsverordnung, insbesondere von Artikel 31 Absatz 2 Buchstaben l und n oder allgemeiner von Artikel 31a Absatz 1 Buchstabe b fallen.

2.4.12.2. Gilt Artikel 31a Absatz 2 Buchstabe k nur für Wartungs-, Renovierungs- und Reparaturarbeiten im Zusammenhang mit grundlegenden Arbeiten oder auch für regelmäßige Reinigungsarbeiten in und an Gebäuden?

216. Diese Bestimmung deckt eine große Bandbreite von Dienstleistungen ab. Sie gilt sowohl für große Renovierungsarbeiten als auch für kleinere Reparatur- und Instandhaltungsarbeiten. Sie schließt die Innen- und Außenreinigung von Gebäuden und damit sämtliche Leistungen der Büoreinigung ein.

2.4.13. Wartungs-, Renovierungs- und Reparaturarbeiten an anderen auf Dauer angelegten Strukturen (Artikel 31a Absatz 2 Buchstabe l)

Artikel 31a Absatz 2 Buchstabe l **Wartungs-, Renovierungs- und Reparaturarbeiten an anderen auf Dauer angelegten Strukturen** wie Leitungen für Gas, Wasser oder Abwasser und dergleichen.

2.4.13.1. Gilt Artikel 31a Absatz 2 Absatz l auch für Telekommunikationsinfrastrukturen?

217. Um den Begriff der „auf Dauer angelegten Strukturen“ zu veranschaulichen, nennt Artikel 31a Absatz 2 Buchstabe l einige Beispiele wie Leitungen für Gas, Wasser oder Abwasser. Diese Aufzählung ist jedoch nicht erschöpfend; die Bestimmung gilt auch für andere auf Dauer angelegte Strukturen wie Einrichtungen, Infrastrukturen und Anlagen, die für die Grundversorgung, d. h. für Verkehr, Strom, Heizung, Wasser, Kommunikation usw. erforderlich sind. Die hierfür genutzten Strukturen können unterirdisch oder auf dem Erdboden verlaufen oder auf unterschiedliche Weise am Boden befestigt sein.
218. Bei der Wartung, Renovierung und Reparatur von Telekommunikationsinfrastrukturen (z. B. Erneuerung eines unterirdisch verlegten Kabelnetzes) kann es sich somit um Dienstleistungen im Sinne von Artikel 31a Absatz 2 Buchstabe l handeln.

2.4.14. Installation oder Montage von Maschinen oder Ausstattungsgegenständen (Artikel 31a Absatz 2 Buchstabe m und Artikel 31a Absatz 3 Buchstabe f)

Artikel 31a Absatz 2 Buchstabe m **Installation oder Montage von Maschinen oder Ausstattungsgegenständen**, die damit als Grundstück gelten.

Artikel 31a Absatz 3 Buchstabe f Installation oder Montage (...) von Maschinen oder Ausstattungsgegenständen, die kein fester Bestandteil des Grundstücks sind oder sein werden.

2.4.14.1. *Wie ist Artikel 31a Absatz 2 Buchstabe m im Hinblick auf Artikel 13b Buchstaben c und d auszulegen?*

219. Nach Artikel 13b Buchstaben c und d gilt bzw. gelten als „Grundstück“ „jede Sache, die einen wesentlichen Bestandteil eines Gebäudes oder eines Bauwerks bildet, ohne die das Gebäude oder das Bauwerk unvollständig ist, wie zum Beispiel Türen, Fenster, Dächer, Treppenhäuser und Aufzüge“ sowie „Sachen, Ausstattungsgegenstände oder Maschinen, die auf Dauer in einem Gebäude oder einem Bauwerk installiert sind und die nicht bewegt werden können, ohne das Gebäude oder das Bauwerk zu zerstören oder zu verändern“. Beide Bestimmungen beziehen sich auf „installierte“ bewegliche Sachen, die durch die Installation oder Montage zu unbeweglichen Sachen und damit zu Grundstücken im Sinne von Artikel 13b werden.
220. Artikel 31a Absatz 2 Buchstabe m weist ausdrücklich darauf hin, dass die Installation oder Montage von beweglichen Sachen, sobald diese installiert oder montiert sind und damit zu Grundstücken werden, als Dienstleistung im Zusammenhang mit Grundstücken gilt (siehe auch Ausführungen zur Installation von Sicherheitssystemen unter [Nummer 2.4.3.3](#)).
221. Artikel 31a Absatz 2 Buchstabe n fügt ergänzend hinzu, dass die Wartung, Reparatur, Kontrolle und Überwachung derartiger Sachen in gleicher Weise zu behandeln sind.

2.4.14.2. *Von welchem Moment der Installation oder Montage an gelten die betreffenden Maschinen oder Ausstattungsgegenstände als Grundstück?*

222. Artikel 31 Absatz 2 Buchstabe m erstreckt sich auf den gesamten Prozess der Installation von Anfang an. Alle Installations- und Montagearbeiten, die an dem Ort durchgeführt werden, an dem die Sache, der Ausstattungsgegenstand oder die Maschine endgültig installiert oder montiert wird, fallen unter Artikel 31a Absatz 2 Buchstabe m. Dagegen fallen Montagearbeiten, die vor der endgültigen Installation oder Montage an einem anderen als dem Ort durchgeführt werden, an dem die Sachen installiert oder montiert werden, nicht unter diese Bestimmung. Auch der Transport oder die Lieferung dieser Sachen und der Werkzeuge oder Maschinen, die für die Installation oder Montage benötigt werden, fallen nicht unter die Bestimmung.
223. Für alle Dienstleistungen, die nicht im Land, in dem das Grundstück liegt, an der Sache, der Maschine oder dem Ausstattungsgegenstand durchgeführt werden, gilt, dass sie nicht im Zusammenhang mit dem Grundstück stehen.
224. Bei gebündelten Leistungen (wenn z. B. Transportleistungen eingeschlossen sind) ist die Art der Dienstleistung in jedem Einzelfall zu prüfen (siehe dazu [Nummer 1.6](#)).

2.4.15. Wartung und Reparatur sowie Kontrolle und Überwachung von Maschinen oder Ausstattungsgegenständen (Artikel 31a Absatz 2 Buchstabe n und Artikel 31a Absatz 3 Buchstabe f)

Artikel 31a Absatz 2 Buchstabe n **Wartung und Reparatur sowie Kontrolle und Überwachung von Maschinen oder Ausstattungsgegenständen**, die als Grundstück gelten.

Artikel 31a Absatz 3 Buchstabe f Installation oder Montage, Wartung und Reparatur sowie Kontrolle und Überwachung von Maschinen oder Ausstattungsgegenständen, die kein fester Bestandteil des Grundstücks sind oder sein werden.

225. Der Zweck dieser Bestimmung ist der gleiche wie von Artikel 31a Absatz 2 Buchstabe m (siehe oben). Sobald die Maschine oder der Ausstattungsgegenstand installiert oder montiert ist und durch die Installation oder Montage als Grundstück im Sinne der Durchführungsverordnung gilt, werden Wartungs-, Reparatur-, Kontroll- und Überwachungsleistungen an diesen Maschinen und Ausstattungsgegenständen als im Zusammenhang mit dem Grundstück stehend angesehen.

2.4.15.1. Gilt Artikel 31a Absatz 2 Buchstabe n auch für aus der Ferne erbrachte Dienstleistungen?

226. Dank moderner Technologien können spezialisierte Unternehmen beispielsweise ihre Kontroll- oder Überwachungsdienste ganz oder teilweise aus der Ferne wahrnehmen (d. h. ohne physische Anwesenheit am Ort der Maschinen oder Ausstattungsgegenstände). Da es sich ungeachtet der technischen Methoden um die gleiche Art von Dienstleistungen handelt und sich die Technik mit der Zeit weiter entwickeln wird, müssen die Dienstleistungen mehrwertsteuerlich gleich behandelt werden, unabhängig davon, ob am Standort der Maschinen oder Ausstattungsgegenstände eine physische Präsenz erforderlich ist (siehe auch [Nummer 1.5](#)).

2.4.16. Eigentumsverwaltung (Artikel 31a Absatz 2 Buchstabe o und Artikel 31a Absatz 3 Buchstabe g)

Artikel 31a Absatz 2 Buchstabe o **Eigentumsverwaltung, mit Ausnahme von Portfolioverwaltung** in Zusammenhang mit Eigentumsanteilen an Grundstücken unter Absatz 3 Buchstabe g, die sich auf den Betrieb von Geschäfts-, Industrie- oder Wohnimmobilien durch oder für den Eigentümer des Grundstücks bezieht.

Artikel 31a Absatz 3 Buchstabe g Portfolioverwaltung im Zusammenhang mit Eigentumsanteilen an Grundstücken.

2.4.16.1. Was ist unter Eigentumsverwaltung nach Artikel 31a Absatz 2 Buchstabe o zu verstehen?

227. Nach Artikel 31a Absatz 2 Buchstabe o umfasst der Begriff der Eigentumsverwaltung die Verwaltungsleistungen, mit denen das ordnungsgemäße Funktionieren, die Instandhaltung und die Nutzung von Gebäuden gewährleistet werden. Dazu zählen üblicherweise die Überwachung, Reinigung und Instandhaltung des Grundstücks, Mietzinsverwaltung, Buchhaltung und Verwaltung der laufenden Ausgaben, Werbung für das Grundstück, die Durchsetzung der Mietbedingungen, Kontaktaufnahme zur Streitbeilegung und Schlichtung zwischen dem Grundstückseigentümer und den Dienstleistungs-erbringern und/oder Mietern.

**Erläuterungen zu den 2017 in Kraft tretenden
EU-Mehrwertsteuerbestimmungen zum Ort der Dienstleistung
im Zusammenhang mit Grundstücken**

228. Der Begriff der Eigentumsverwaltung bezieht sich auf jede Art von Grundstück, unabhängig von der Nutzung für gewerbliche oder industrielle Zwecke oder als Wohnraum.
229. Der Anwendungsbereich von Artikel 31a Absatz 2 Buchstabe o ist durch die Formulierung beschränkt, dass sich die Bestimmung nur auf die Eigentumsverwaltung „durch oder für den Eigentümer des Grundstücks“ bezieht. Dennoch können auch Dienstleistungen, die für den Mieter oder Pächter durchgeführt werden, nach anderen besonderen Bestimmungen oder den allgemeinen Bestimmungen der MwSt-Durchführungsverordnung als im Zusammenhang mit dem Grundstück stehend angesehen werden.
230. Während es bei der Eigentumsverwaltung nach der Definition des europäischen Gesetzgebers auf den hinreichend direkten Zusammenhang mit dem Grundstück ankommt, gilt dies nicht für die „Portfolioverwaltung in Zusammenhang mit Eigentumsanteilen an Grundstücken“, auch dann nicht, wenn das Portfolio Grundstücke beinhaltet.

2.4.16.2. Was ist unter Portfolioverwaltung in Zusammenhang mit Eigentumsanteilen an Grundstücken zu verstehen? Gilt Artikel 31a Absatz 3 Buchstabe g auch für die Verwaltung eines einzigen Anlagevermögens?

231. Sowohl Artikel 31a Absatz 2 Buchstabe o als auch Artikel 31a Absatz 3 Buchstabe g verweisen auf die „Portfolioverwaltung in Zusammenhang mit Eigentumsanteilen an Grundstücken“. Damit hat der europäische Gesetzgeber deutlich gemacht, dass diese Aktivität aus dem Geltungsbereich von Dienstleistungen im Zusammenhang mit Grundstücken ausgenommen werden soll, weil es sich bei der Portfolioverwaltung in Zusammenhang mit Eigentumsanteilen um eine Finanzdienstleistung handelt, die als Finanzumsatz angesehen werden kann.⁴⁹
232. Durch diese Spezifizierung in der MwSt-Durchführungsverordnung wird zwischen Eigentums- und Portfolioverwaltung unterschieden und darauf hingewiesen, dass die Verwaltung von Eigentumsanteilen nicht als in Zusammenhang mit einem Grundstück stehend behandelt werden darf, auch dann nicht, wenn das Portfolio Grundstücke beinhaltet. Anders als bei der Eigentumsverwaltung, die sich auf die richtige Funktionieren und den ordnungsgemäßen Betrieb des Grundstücks richtet, sorgt die Portfolioverwaltung für die finanziellen Interessen des Kunden und strebt in erster Linie eine Wertsteigerung des Portfolios an. Ein Portfoliomanager wird sich somit nicht mit der laufenden Verwaltung des Grundstücks befassen, sondern sich auf die Analyse und die Beobachtung des Marktes und der Vermögenswerte seines Kunden konzentrieren, Eigentumsanteile kaufen und verkaufen, für Wertzuwachs sorgen und neue Investitionsmöglichkeiten für seinen Kunden ausfindig machen sowie Beziehungen zu anderen Investoren aufbauen.
233. Im Sinne der MwSt-Durchführungsverordnung besteht der wesentliche Unterschied zwischen Eigentums- und Portfolioverwaltung in der Nutzung des betreffenden Grundstücks. Bei einem Grundstück im Sinne der MwSt-Durchführungsverordnung kann es sich um ein Investitionsgut in der Art handeln, wie es auch Investitionen in Gold, Sicherheiten, Sammlerstücke, Kunstwerke, Antiquitäten, Schiffe usw. sind. Wird ein solches Grundstück zu Investitionszwecken gekauft oder verkauft, so sind die damit verbundenen Verwaltungsdienstleistungen (einschließlich der Verwaltung des Anlagevermögens während des Haltezeitraums) als Portfolioverwaltung und damit nicht als in Zusammenhang mit dem Grundstück stehende Dienstleistungen anzusehen.

49 Siehe Urteil des Gerichtshofs, Finanzamt Frankfurt am Main V-Höchst/Deutsche Bank AG, C-44/11, Randnr. 54.

**Erläuterungen zu den 2017 in Kraft tretenden
EU-Mehrwertsteuerbestimmungen zum Ort der Dienstleistung
im Zusammenhang mit Grundstücken**

234. In der Praxis ist bei der Beurteilung, ob eine Dienstleistung als Eigentums- oder Portfolioverwaltung anzusehen ist, zu prüfen, ob der Dienstleistungserbringer für seinen Kunden eine Investitionsdienstleistung erbringt. Dienstleistungserbringer, die in diesen beiden Bereichen tätig sind (Beispiele sind auf der einen Seite Immobilienmakler und auf der anderen Seite Beteiligungsfonds) verfolgen im Allgemeinen nicht das gleiche Geschäftsmodell, sie arbeiten nicht mit den gleichen Preisfestsetzungsmethoden und haben nicht die gleiche Zielkundschaft.
235. Auf wie viele Vermögenswerte sich die Dienstleistung erstreckt, ist für die Frage, ob es sich bei der Dienstleistung um Eigentums- oder Portfolioverwaltung handelt, unerheblich. Da die Art der Dienstleistung ebenso unerheblich ist wie die Zahl der Vermögenswerte, kann sich eine Portfolioverwaltung im Zusammenhang mit Eigentumsanteilen an Grundstücken auch auf nur einen einzigen Vermögenswert erstrecken.
236. Das Fazit lautet, dass die Verwaltung von Eigentumsanteilen (Portfolioverwaltung) nicht als Dienstleistung im Zusammenhang mit Grundstücken anzusehen ist, und zwar auch dann nicht, wenn es sich bei den Eigentumsanteilen um Grundstücke handelt.

**2.4.17. Vermittlungsleistungen im Zusammenhang mit Grundstücken
(Artikel 31a Absatz 2 Buchstabe p und Artikel 31a Absatz 3
Buchstabe d)**

Artikel 31a Absatz 2 Buchstabe p **Vermittlungsleistungen beim Verkauf oder bei der Vermietung oder Verpachtung von Grundstücken** sowie bei der Begründung oder Übertragung von bestimmten Rechten an Grundstücken oder dinglichen Rechten an Grundstücken (unabhängig davon, ob diese Rechte einem körperlichen Gegenstand gleichgestellt sind), ausgenommen Vermittlungsleistungen gemäß Absatz 3 Buchstabe d.

Artikel 31a Absatz 3 Buchstabe d **Vermittlung der Beherbergung in einem Hotel** oder Beherbergung in Branchen mit ähnlicher Funktion, wie zum Beispiel in Ferienlagern oder auf einem als Campingplatz hergerichteten Gelände, wenn der Vermittler im Namen und für die Rechnung eines Dritten handelt.

2.4.17.1. Welche Vermittlungstätigkeiten gelten als im Zusammenhang mit einem Grundstück stehend? Worauf erstreckt sich Artikel 31a Absatz 2 Buchstabe p?

237. Artikel 31a Absatz 2 Buchstabe p betrifft nur die Vermittlung beim Verkauf, bei der Vermietung oder Verpachtung von Grundstücken (zur Definition von Vermietung und Verpachtung von Grundstücken siehe [Nummer 2.4.9.1](#)) und bei der Begründung oder Übertragung von bestimmten Rechten oder dinglichen Rechten an Grundstücken (was beispielsweise der Fall ist, wenn ein Nutzungsrecht an einer über ein fremdes Grundstück verlaufenden Straße begründet oder übertragen wird). Die Vermittlung beim Verkauf, bei der Begründung oder Übertragung von Eigentumsanteilen, die dem Eigentümer rechtliche oder faktische Eigentums- oder Besitzrechte an dem Grundstück oder an Teilen davon verleihen, fällt nicht unter die „Übertragung von bestimmten Rechten an Grundstücken“ (siehe dazu [Nummer 2.4.18](#)).
238. Da sich der Begriff der Vermittlung und die damit verbundenen Umsätze ganz erheblich von den nationalen zivilrechtlichen Regelungen unterscheiden, sollte man sich nicht auf Letztere stützen, wenn es festzustellen gilt, ob eine Dienstleistung unter Artikel 31a Absatz 2 Buchstabe p fällt.

2.4.17.2. Gilt Artikel 31a Absatz 2 Buchstabe p nur für die Vermittlungsdienste von Immobilienmaklern oder auch für die Vermittlungsdienste anderer Personen?

239. Artikel 47 der MwSt-Richtlinie schließt ausdrücklich die Leistungen von Sachverständigen und Grundstücksmaklern ein. Die Vermittlungsdienstleistungen nach Artikel 31a Absatz 2 Buchstabe p sind jedoch nicht auf diese beiden Berufsgruppen beschränkt. Auch natürliche oder juristische Personen, die weder Sachverständige noch Immobilienmakler sind, können Dienstleistungen im Sinne dieser Bestimmung erbringen.
240. Das bestätigt die Formulierung von Artikel 47 der MwSt-Richtlinie, der nicht auf bestimmte Branchen oder Berufsgruppen beschränkt ist. Auch andere Berufsgruppen wie Vermögensverwalter oder Immobilienmakler dürfen nicht aus dem Geltungsbereich von Artikel 31a Absatz 2 Buchstabe p ausgenommen werden, nur weil sie in Artikel 47 der MwSt-Richtlinie nicht ausdrücklich genannt sind. Entscheidend ist die Art der von dem Vermittler tatsächlich erbrachten Dienstleistung und nicht sein Beruf.

2.4.17.3. Erstreckt sich Artikel 31a Absatz 2 Buchstabe p auch auf Leistungen, bei denen es nicht um Kauf, Vermietung, Verpachtung oder die Übertragung bestimmter Rechte an Grundstücken oder dinglicher Rechte an Grundstücken geht?

241. Artikel 31a Absatz 2 Buchstabe p gilt auch dann, wenn es am Ende nicht zu einem Kauf, einer Vermietung, Verpachtung oder Übertragung bestimmter Rechte an Grundstücken oder dinglicher Rechte an Grundstücken kommt.

2.4.17.4. Weshalb wird in Artikel 31a Absatz 3 Buchstabe d die Voraussetzung „wenn der Vermittler im Namen und für die Rechnung eines Dritten handelt“ hervorgehoben?

242. Nach Artikel 31 fällt die Vermittlung einer Beherbergungsdienstleistung in der Hotelbranche oder in Branchen mit ähnlicher Funktion, wenn der Vermittler im Namen und für einen Dritten handelt, in den Anwendungsbereich von Artikel 44⁵⁰ oder Artikel 46⁵¹ der MwSt-Richtlinie. Das bedeutet, dass Artikel 47 der MwSt-Richtlinie auf die in Artikel 31 der MwSt-Durchführungsverordnung genannten Dienstleistungen keine Anwendung findet.
243. Um Widersprüche zu vermeiden, ist nach Artikel 31a Absatz 3 Buchstabe d die Vermittlung der Beherbergung in einem Hotel oder in Branchen mit ähnlicher Funktion, wie zum Beispiel in Ferienlagern oder auf einem als Campingplatz hergerichteten Gelände aus dem Geltungsbereich der Dienstleistungen im Zusammenhang mit Grundstücken ausgenommen, wenn der Vermittler im Namen und für die Rechnung eines Dritten handelt.
244. Handelt ein Steuerpflichtiger im eigenen Namen, so gilt er nicht als Vermittler, sondern als Dienstleistungserbringer nach Artikel 28 (oder gegebenenfalls nach Artikel 306 f) der MwSt-Richtlinie. Folglich fällt seine Leistung nicht unter Artikel 31a Absatz 3 Buchstabe d.

50 Für Leistungen an einen Steuerpflichtigen ist es der Ort, an dem der Kunde ansässig ist.

51 Für Leistungen an einen Nichtsteuerpflichtigen ist es der Ort, an dem der zugrunde liegende Umsatz besteuert wird.

2.4.17.5. *Wie ist ein Sachverhalt zu behandeln, wenn die in Artikel 31a Absatz 2 Buchstabe p genannten Vermittlungsdienstleistungen verschiedene Elemente (wie Recherche, Kontaktherstellung, Erstellung von Websites, Qualitätsuntersuchung und -analyse) umfassen?*

245. Die Leistung eines Unternehmens, das Vermittlungsdienste anbietet, kann auch andere Dienstleistungen beinhalten. Bei komplexen Leistungen muss jeder Fall einzeln bewertet werden. Nach geltender Rechtsprechung des EuGH ist in Fällen, in denen ein Umsatz aus mehreren Elementen besteht, die als einheitliche Leistung behandelt werden, festzustellen, welches die Hauptleistung ist. Nur wenn das Hauptelement als Vermittlungsleistung beim Verkauf, bei der Vermietung oder Verpachtung von Grundstücken oder bei der Gewährung oder Übertragung von Rechten an Grundstücken oder dinglichen Rechten an Grundstücken anzusehen ist, kann die gesamte Dienstleistung in den Anwendungsbereich von Artikel 31 Absatz 2 Buchstabe p fallen. In diesem Fall wird die gesamte Vermittlungsleistung im Sinne von Artikel 47 der MwSt-Richtlinie als im Zusammenhang mit einem Grundstück stehend angesehen (siehe auch [Nummer 1.6](#)).

2.4.18. Juristische Dienstleistungen (Artikel 31a Absatz 2 Buchstabe q und Artikel 31a Absatz 3 Buchstabe h)

Artikel 31a Absatz 2 Buchstabe q **juristische Dienstleistungen im Zusammenhang mit Grundstücksübertragungen** sowie mit der Begründung oder Übertragung von bestimmten Rechten an Grundstücken oder dinglichen Rechten an Grundstücken (unabhängig davon, ob diese Rechte einem körperlichen Gegenstand gleichgestellt sind), wie zum Beispiel die Tätigkeiten von Notaren oder das Aufsetzen eines Vertrags über den Verkauf oder den Kauf eines Grundstücks, selbst wenn die zugrunde liegende Transaktion, die zur rechtlichen Veränderung an dem Grundstück führt, letztendlich nicht stattfindet.

Artikel 31a Absatz 3 Buchstabe h juristische Dienstleistungen, mit Ausnahme der unter Absatz 2 Buchstabe q genannten Dienstleistungen, einschließlich Beratungsdienstleistungen betreffend die Vertragsbedingungen eines Grundstücksübertragungsvertrags, die Durchsetzung eines solchen Vertrags oder den Nachweis, dass ein solcher Vertrag besteht, sofern diese Dienstleistungen nicht speziell mit der Übertragung von Rechten an Grundstücken zusammenhängen.

2.4.18.1. *Anhand welcher Kriterien wird festgestellt, ob eine Dienstleistung in den Anwendungsbereich von Artikel 31a Absatz 2 Buchstabe q oder Artikel 31a Absatz 3 Buchstabe h fällt?*

246. Die Arbeit von Rechtsanwälten und anderen Juristen kann zu einem großen Teil im Zusammenhang mit Grundstücken, Gebäuden und anderen unbeweglichen Sachen stehen.⁵² Nur bei einigen genau beschriebenen Sachverhalten ist jedoch davon auszugehen, dass juristische Dienstleistungen in einem hinreichend direkten Zusammenhang mit Grundstücken stehen.
247. Juristische Dienstleistungen fallen nur dann unter Artikel 31a Absatz 2 Buchstabe q (und damit auch unter Artikel 47 der MwSt-Richtlinie), wenn sie mit der Übertragung eines Eigentumstitels an Grundstücken oder mit der Begründung

52 Siehe z. B. Urteile des Gerichtshofes, Heger Rudi GmbH/Finanzamt Graz-Stadt, C-166/05, Randnrn. 23 und 24; und RCI Europe/Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs, C-37/08, Randnr. 36.

**Erläuterungen zu den 2017 in Kraft tretenden
EU-Mehrwertsteuerbestimmungen zum Ort der Dienstleistung
im Zusammenhang mit Grundstücken**

oder Übertragung bestimmter Rechte an Grundstücken oder dinglicher Rechte an Grundstücken zu tun haben.⁵³

248. Zugleich heißt es in Artikel 31a Absatz 3 Buchstabe h, dass juristische Dienstleistungen, mit Ausnahme der unter Artikel 31a Absatz 2 Buchstabe q genannten, die nicht speziell mit der Übertragung von Rechten an Grundstücken zusammenhängen, nicht unter Artikel 47 der MwSt-Richtlinie fallen. Nach Artikel 31a Absatz 3 Buchstabe h zählen dazu auch „Beratungsdienstleistungen betreffend die Vertragsbedingungen eines Grundstücksübertragungsvertrags, die Durchsetzung eines solchen Vertrags oder den Nachweis, dass ein solcher Vertrag besteht“.
249. Bei der Abgrenzung zwischen diesen beiden Bestimmungen ist den in Artikel 31a Absatz 2 Buchstabe q aufgeführten Sachverhalten Rechnung zu tragen.
250. Artikel 31a Absatz 2 Buchstabe q gilt für juristische Dienstleistungen im Zusammenhang mit:
- Grundstücksübertragungen,
 - der Begründung oder Übertragung von bestimmten Rechten an Grundstücken oder dinglichen Rechten an Grundstücken (unabhängig davon, ob diese Rechte einem körperlichen Gegenstand gleichgestellt sind),
 - der Begründung oder Übertragung von dinglichen Rechten an Grundstücken (unabhängig davon, ob diese Rechte einem körperlichen Gegenstand gleichgestellt sind).
251. Artikel 31a Absatz 2 Buchstabe q gilt auch dann, wenn die betreffende Transaktion, durch die der rechtliche Status des Grundstücks verändert würde, nicht durchgeführt wird (wenn also keine Veränderung des rechtlichen Status des Grundstücks erfolgt).
252. Artikel 31a Absatz 2 Buchstabe q führt zwei Beispiele für juristische Dienstleistungen an: die Tätigkeit von Notaren und das Aufsetzen eines Vertrags über den Verkauf oder den Kauf eines Grundstücks. Dabei ist zu berücksichtigen, dass juristische Dienstleistungen im Zusammenhang mit der Übertragung eines Eigentumstitels an einem Grundstück auch in anderer Form erfolgen können. Dabei kann es beispielsweise um Anlagevermögen, Liquidation (Erhalt von Liquidationsquoten) oder das Aufsetzen von Verträgen über Bauleistungen oder Mietverträge oder die Aufteilung von Grundstücken bei Ehescheidung gehen.
253. Eine Vielzahl juristischer Dienstleistungen kann in irgendeiner Weise mit Grundstücken zu tun haben. Doch nur, wenn es dabei um einen der drei in Artikel 31a Absatz 2 Buchstabe q genannten Punkte geht, gelten diese Dienstleistungen als im Zusammenhang mit Grundstücken stehend. Demnach fallen juristische Dienstleistungen nur dann unter Artikel 31a Absatz 2 Buchstabe q, wenn sie mit einer Veränderung des rechtlichen Status des Grundstücks zu tun haben. Daraus folgt, dass juristische Dienstleistungen im Zusammenhang mit einer früher einmal vorgenommenen Übertragung eines Eigentumstitels nicht als im Zusammenhang mit dem Grundstück stehend gelten können (da sie mit keiner derzeitigen oder vorgesehenen Transaktion verbunden sind). Eine Bestätigung findet sich im letzten Teil der Bestimmung; danach gilt

⁵³ Der Begriff „dingliches Recht“ wird nicht in allen nationalen Rechtssystemen verwendet. Deshalb sollten auf nationaler Ebene Leitlinien für Steuerpflichtige herausgegeben werden, in denen erläutert wird, welche in dem betreffenden Mitgliedstaat verwendeten Konzepte unter den Begriff „dingliches Recht“ fallen, damit die Steuerpflichtigen die Bestimmungen der MwSt-Durchführungsverordnung richtig anwenden können. Falls es zu einer Doppelbesteuerung oder Nichtbesteuerung kommt, ist der Mehrwertsteuerausschuss zu konsultieren.

**Erläuterungen zu den 2017 in Kraft tretenden
EU-Mehrwertsteuerbestimmungen zum Ort der Dienstleistung
im Zusammenhang mit Grundstücken**

dies „selbst wenn die zugrunde liegende Transaktion, die zur rechtlichen Veränderung an dem Grundstück führt, letztendlich nicht stattfindet“.

254. Beispiele für juristische Dienstleistungen, die nicht unter Artikel 31a Absatz 2 Buchstabe q fallen: juristische Beratung über Vertragsbedingungen oder über Streitbeilegung im Zusammenhang mit Eigentum; Steuerberatung über Abschreibungsmöglichkeiten im Zusammenhang mit einem Grundstück; Rechtsberatung in steuerlichen Fragen im Zusammenhang mit Grundstücksveräußerungen; juristische Dienstleistungen im Zusammenhang mit der Gewährung von Rechten im Zusammenhang mit Bürgschaften und Hypotheken oder Dienstleistungen bei Insolvenzverfahren.
255. Hiervon ausgenommen sind lediglich Sachverhalte, in denen solche Dienstleistungen mit dem Akt der Übertragung des Eigentumstitels an einem Grundstück, der Gewährung oder Übertragung von bestimmten Rechten oder dinglichen Rechten an Grundstücken zu tun haben (unabhängig davon, ob sie als bewegliche Sachen zu behandeln sind).⁵⁴

2.4.18.2. *Gelten juristische Dienstleistungen, bei denen es um den Abschluss von Miet- oder Pachtverträgen geht, als im Zusammenhang mit Grundstücken stehend?*

256. Wenn juristische Dienstleistungen aus dem Aufsetzen eines Vertrags (Miet- oder Pachtvertrag) bestehen und durch den Abschluss eines solchen Vertrags bestimmte Rechte oder dingliche Rechte an dem Grundstück gewährt oder übertragen werden, fallen die Dienstleistungen unter Artikel 31a Absatz 2 Buchstabe q.
257. Würde ein Mitgliedstaat davon ausgehen, dass durch einen Miet- oder Pachtvertrag für ein Grundstück keine bestimmten Rechte oder dinglichen Rechte an diesem Grundstück gewährt oder übertragen werden, ist die Prüfung nach Artikel 31a Absatz 1 vorzunehmen, um festzustellen, ob die juristischen Dienstleistungen in Verbindung mit diesen beiden Vertragsarten dennoch als mit dem Grundstück in Zusammenhang stehend angesehen werden sollten. Da juristische Dienstleistungen, bei denen es um solche Miet- oder Pachtverträge geht, normalerweise auf ein Grundstück ausgerichtet sind und eine Veränderung des rechtlichen Status dieses Grundstücks bewirken sollen, ist davon auszugehen, dass ein hinreichend direkter Zusammenhang mit dem Grundstück besteht und sie folglich unter Artikel 47 der MwSt-Richtlinie fallen. Nur wenn Miet- oder Pachtverträge von dem Grundstück, um das es bei den juristischen Dienstleistungen geht, vollständig losgelöst sind, kann davon ausgegangen werden, dass kein hinreichend direkter Zusammenhang besteht.
258. Insbesondere unter dem Aspekt eines harmonisierten Konzepts der Mitgliedstaaten ist es wichtig, dass juristische Dienstleistungen in Verbindung mit Miet- und Pachtverträgen EU-weit einheitlich behandelt werden und dass sie in dem Mitgliedstaat besteuert werden, in dem sich das betreffende Grundstück befindet.

2.4.18.3. *Was ist unter dem Begriff „rechtliche Veränderung“ im Sinne von Artikel 31a Absatz 2 Buchstabe q zu verstehen?*

259. Mit der in Artikel 31a Absatz 2 Buchstabe q genannten rechtlichen Veränderung sind nur die genannten Veränderungen gemeint, d. h. die Übertragung eines Rechts an einem Grundstück, die Begründung oder Übertragung bestimmter Rechte an Grundstücken (unabhängig davon, ob diese einem körperlichen Gegenstand gleichgestellt sind), die Begründung oder Übertragung von dinglichen

⁵⁴ Siehe dazu die Ausführungen zu gebündelten Leistungen unter [Nummer 1.6](#).

Rechten an Grundstücken (unabhängig davon, ob diese einem körperlichen Gegenstand gleichgestellt sind). Andere Formen von rechtlichen Veränderungen fallen somit nicht unter diese Bestimmung.

2.4.18.4. *Beschränkt sich der Geltungsbereich von Artikel 31a Absatz 2 Buchstabe q auf von Rechtsanwälten und Notaren erbrachte juristische Dienstleistungen?*

260. Artikel 31a Absatz 2 Buchstabe q bezieht sich auf juristische Dienstleistungen, doch er nennt keine Berufsgruppen, von denen solche Dienstleistungen erbracht werden. Deshalb können andere Berufsgruppen als Anwälte und Notare aus dem Anwendungsbereich dieser Bestimmung nicht ausgenommen werden. Entscheidend ist, dass derjenige, der die juristische Dienstleistung erbringt, Steuerpflichtiger ist und dass die Dienstleistung direkt mit der Übertragung eines Eigentumstitels an Grundstücken oder mit der Gewährung oder Übertragung von bestimmten Rechten oder dinglichen Rechten an Grundstücken (unabhängig davon, ob diese Rechte einem körperlichen Gegenstand gleichgestellt sind) zu tun hat.

2.4.18.5. *Was ist unter „bestimmten Rechten“ in Artikel 31a Absatz 2 Buchstabe q zu verstehen?*

261. Artikel 31a Absatz 2 Buchstabe q nennt die „Begründung oder Übertragung von bestimmten Rechten an Grundstücken“. Mit dieser Formulierung sollen verschiedene Konzepte von Rechten an Grundstücken in den Mitgliedstaaten abgedeckt werden.

262. Insofern ist Artikel 31a Absatz 2 Buchstabe q unbedingt in Verbindung mit Artikel 15 Absatz 2⁵⁵ der MwSt-Richtlinie zu lesen.

263. Artikel 31a Absatz 2 Buchstabe q gilt nur für „bestimmte Rechte an Grundstücken“ und für „dingliche Rechte an Grundstücken“ (unabhängig davon, ob ein Mitgliedstaat die nach Artikel 15 Absatz 2 der MwSt-Richtlinie mögliche Option nutzt, sie als körperlichen Gegenstand anzusehen).

264. Die in Artikel 15 Absatz 2 Buchstabe c der MwSt-Richtlinie genannten „Anteilsrechte und Aktien, deren Besitz rechtlich oder tatsächlich das Eigentums- und Nutzungsrecht an einem Grundstück oder Grundstücksteil begründet“, sind in den „bestimmten Rechten“ nach Artikel 31a Absatz 2 Buchstabe q der MwSt-Durchführungsverordnung nicht enthalten.

265. Wenn Zweifel bestehen und juristische Dienstleistungen weder unter Artikel 31a Absatz 2 Buchstabe q noch unter Artikel 31a Absatz 3 Buchstabe h fallen, ist zu prüfen, ob die Dienstleistungen der Definition in Artikel 31a Absatz 1 entsprechen (siehe dazu [Nummer 2.3](#)).

2.4.18.6. *Gelten Beratungsleistungen, die die Anwesenheit vor Ort erfordern oder die mit einem bestimmten Grundstück verbunden sind, nach Artikel 31a Absatz 2 Buchstabe q als im Zusammenhang mit Grundstücken stehend?*

266. Wie unter [Nummer 2.4.18.1](#) ausgeführt wurde, fallen Beratungsleistungen in der Regel nicht unter Artikel 31a Absatz 2 Buchstabe q. Die an eine juristische

55 Diese Bestimmung lässt für die Mitgliedstaaten die Option offen, den Begriff des „körperlichen Gegenstands“ auf bestimmte Rechte an Grundstücken, auf dingliche Rechte, die dem Inhaber ein Nutzungsrecht an dem Grundstück gewähren, und auf Anteile oder Rechte auszuweiten, deren Besitz das Eigentums- oder Nutzungsrecht an einem Grundstück oder Grundstücksteil rechtlich oder faktisch begründet.

Dienstleistung gestellte Anforderung der Anwesenheit vor Ort ist für die Anwendung von Artikel 31a Absatz 2 Buchstabe q unerheblich.

2.4.18.7. *Gelten juristische Dienstleistungen in Verbindung mit der Finanzierung von Grundstücken oder Anlageberatung als im Zusammenhang mit Grundstücken stehend?*

267. Weder juristische Dienstleistungen in Verbindung mit der Finanzierung eines Grundstückskaufs noch Anlageberatung gelten als im Zusammenhang mit Grundstücken stehend, da sie nicht direkt auf die Übertragung eines Eigentumstitels an einem Grundstück oder die Begründung oder Übertragung bestimmter Rechte oder dinglicher Rechte an Grundstücken (unabhängig davon, ob diese Rechte einem körperlichen Gegenstand gleichgestellt sind) abzielen.

2.4.19. Werbedienste (Artikel 31a Absatz 3 Buchstabe c)

Artikel 31a Absatz 3 lautet: Absatz 1 findet keine Anwendung auf

c) Bereitstellung von Werbung, selbst wenn dies die Nutzung eines Grundstücks einschließt.

2.4.19.1. *Was ist unter der „Bereitstellung von Werbung“ nach Artikel 31a Absatz 3 Buchstabe c zu verstehen?*

268. Werbedienste können auf unterschiedliche Weise und mit verschiedenen Medien erbracht werden. Grundstücke können eine mögliche Grundlage für diese Dienstleistungen sein. Wenn dies der Fall ist, stellt sich die Frage, ob die Nutzung von Grundstücken (von Wänden oder Reklametafeln) als physische Grundlage für die Dienstleistung ausreicht, um den Zusammenhang mit dem Grundstück herzustellen.
269. Nach Artikel 31a Absatz 3 Buchstabe c gilt Werbung nicht als Dienstleistung im Zusammenhang mit Grundstücken, selbst wenn sie die Nutzung eines Grundstücks einschließt.
270. Dies ist damit zu erklären, dass in dem oben beschriebenen Szenario das Grundstück (die Wand oder Reklametafel) nur eine Projektionsfläche für die Dienstleistung bildet und nicht selbst Gegenstand der Dienstleistung ist. Gegenstand der Dienstleistung ist die Werbung für ein Produkt. Somit besteht kein hinreichend direkter Zusammenhang zwischen der Werbung und dem Grundstück; daher ist Artikel 47 der MwSt-Richtlinie nicht anwendbar, unabhängig davon, für welches Produkt geworben wird (auch dann nicht, wenn ein Haus oder eine Wohnung zum Verkauf angeboten wird).
271. Die Bereitstellung von Werbung ist auf keinen Fall mit einer zum Zweck der Vermietung oder Verpachtung erbrachten Dienstleistung zu verwechseln, wenn ein Grundstückseigentümer sein Grundstück an eine Werbefirma vermietet, die es dann als Werbefläche nutzt. Dieses Beispiel veranschaulicht zwei separate Vertragsbeziehungen, zum einen die Vermietung oder Verpachtung des Grundstücks, bei der es sich um eine Dienstleistung im Zusammenhang mit dem Grundstück handelt, und zum anderen die anschließend für den Kunden einer Werbefirma erbrachte Werbung, die nicht als Dienstleistung im Zusammenhang mit dem Grundstück gilt.

2.4.19.2. Gilt Artikel 31a Absatz 3 Buchstabe c auch in den Fällen, in denen mit der Werbung eine physische Veränderung des Grundstücks einhergeht, etwa durch Farbauftrag auf einen Teil des Gebäudes?

272. In Artikel 31a Absatz 3 Buchstabe c wird kein Unterschied zwischen den verschiedenen Formen und Techniken von Werbung gemacht. Die entscheidende Frage ist, ob das Grundstück Gegenstand der Dienstleistung ist, und die Antwort auf diese Frage ist unabhängig von der für die Werbung angewandten Technik. Deshalb kann Artikel 31a Absatz 3 Buchstabe c Anwendung finden, selbst wenn die Dienstleistung einen Anstrich des Gebäudes einschließt.
273. Wie unter [Randnummer 271](#) ausgeführt wurde, ist jede Vertragssituation gesondert zu prüfen. Wenn beispielsweise eine Werbefirma eine Dienstleistung erbringt, die den Anstrich einer Wand beinhaltet, steht diese Dienstleistung nicht im Zusammenhang mit dem Grundstück, und die von der Werbefirma dem Kunden in Rechnung gestellte Mehrwertsteuer fällt unter die maßgeblichen allgemeinen Bestimmungen. Schließt die Werbefirma jedoch einen separaten Vertrag mit einem Subunternehmer, der die Wand in ihrem Auftrag streicht, ist die Arbeit des Malers für die Werbefirma eine Dienstleistung im Zusammenhang mit einem Grundstück; folglich muss der Maler in dem Land, in dem das Grundstück liegt, die dort anwendbare Mehrwertsteuer in Rechnung stellen

2.4.20. Bereitstellung eines Standplatzes zusammen mit anderen ähnlichen Dienstleistungen (Artikel 31a Absatz 3 Buchstabe e)

Artikel 31a Absatz 3 lautet: Absatz 1 findet keine Anwendung auf

e) Bereitstellung eines Standplatzes auf einem Messe- oder Ausstellungsgelände zusammen mit anderen ähnlichen Dienstleistungen, die dem Aussteller die Darbietung seines Angebots ermöglichen, wie die Aufmachung und Gestaltung des Standes, die Beförderung und Lagerung der Ausstellungsstücke, die Bereitstellung von Maschinen, die Verlegung von Kabeln, Versicherungen und Werbung.

2.4.20.1. Worauf erstreckt sich Artikel 31a Absatz 3 Buchstabe e?

274. Artikel 31a Absatz 3 Buchstabe e umfasst die Sachverhalte, bei denen die Bereitstellung eines Standplatzes auf einem Messe- oder Ausstellungsgelände zusammen mit anderen ähnlichen Dienstleistungen erfolgt; hiernach stehen diese Sachverhalte nicht im Zusammenhang mit Grundstücken.
275. Selbst wenn die Bereitstellung eines Standplatzes mit nur einer damit zusammenhängenden Dienstleistung einhergeht und die Leistungen als Paket erbracht werden, kommt Artikel 31a Absatz 3 Buchstabe e zu Anwendung, d. h. die Leistung wird als Dienstleistung angesehen, die in keinem Zusammenhang mit Grundstücken steht. Diese Betrachtungsweise ist für eine EU-weite harmonisierte Anwendung dieser Bestimmung notwendig, um sowohl Doppel- als auch Nichtbesteuerung zu vermeiden.
276. Nur wenn drei Kriterien kumulativ erfüllt sind, gilt eine Dienstleistung nach Artikel 31a Absatz 3 Buchstabe e als nicht im Zusammenhang mit einem Grundstück stehend:
- i) die Bereitstellung eines Standplatzes;
 - ii) die Erbringung einer ähnlichen oder mehrerer ähnlicher Dienstleistungen;

**Erläuterungen zu den 2017 in Kraft tretenden
EU-Mehrwertsteuerbestimmungen zum Ort der Dienstleistung
im Zusammenhang mit Grundstücken**

- iii) diese ähnlichen Dienstleistungen müssen dem Aussteller die Darbietung seines Angebots ermöglichen, um für seine Dienstleistungen oder Produkte zu werben.

2.4.20.2. *Wie ist die „Bereitstellung eines Standplatzes“ nach Artikel 31a Absatz 3 Buchstabe e zu definieren?*

- 277. Die „Bereitstellung eines Standplatzes“ besteht aus der zeitlich begrenzten Bereitstellung einer bestimmten Fläche und/oder beweglichen Konstruktion (z. B. eines Stands oder Tresens) für einen Aussteller, damit er an einer Ausstellung oder Messe teilnehmen kann. Diese Dienstleistung gilt nach Artikel 31a Absatz 3 Buchstabe e als nicht im Zusammenhang mit Grundstücken stehend, wenn der Standplatz „zusammen mit anderen ähnlichen Dienstleistungen“ bereitgestellt wird, d. h. wenn der Veranstalter nicht nur die Fläche allein vermietet, sondern ein Paket von Dienstleistungen anbietet, die der Aussteller für die zeitlich begrenzte Werbung für seine Produkte oder seine Tätigkeit benötigt.
- 278. Deshalb ist für die Zwecke von Artikel 31a Absatz 3 Buchstabe e zwischen der Vermietung von Grundstücken allein (nach Artikel 31a Absatz 2 Buchstabe h im Zusammenhang mit Grundstücken stehend) und der Bereitstellung eines Standplatzes zusammen mit anderen ähnlichen Dienstleistungen zu unterscheiden, die es dem Aussteller ermöglichen, sein Angebot zu präsentieren (nach Artikel 31a Absatz 3 Buchstabe e als nicht mit Grundstücken im Zusammenhang stehend).
- 279. Bei der Unterscheidung zwischen diesen beiden Szenarien sind alle Gegebenheiten des Umsatzes zu berücksichtigen, auch die im Vertrag ausdrücklich enthaltenen Dienstleistungen wie die Bereitstellung von Strom, Internetzugang, Heizung, Klimaanlage usw.
- 280. Nach Artikel 31a Absatz 3 Buchstabe e sollen es andere ähnliche Dienstleistungen, die zusammen mit dem Standplatz erbracht werden, dem Aussteller ermöglichen, sein Angebot zu präsentieren. Die genannten Dienstleistungen umfassen die Aufmachung und Gestaltung des Stands, die Beförderung und Lagerung der Ausstellungsstücke, die Bereitstellung von Maschinen, die Verlegung von Kabeln, Versicherungen und Werbung. Dies ist keine erschöpfende Liste, sondern nur eine Auflistung von Beispielen. Andere Dienstleistungen können ebenfalls unter die ähnlichen Dienstleistungen nach Artikel 31a Absatz 3 Buchstabe e fallen, soweit sie es dem Aussteller ermöglichen, sein Angebot zu präsentieren.
- 281. Dienstleistungen gelten als andere ähnliche Dienstleistungen für die Bereitstellung eines Standplatzes nach Artikel 31a Absatz 3 Buchstabe e unabhängig davon, ob sie im Rahmen eines Vertrags (zusammen mit der Bereitstellung des Standplatzes) oder aufgrund von separaten Verträgen erbracht werden, die mit dem gleichen Anbieter geschlossen werden. Die Bestimmungen zum Ort der Dienstleistung dürfen nicht durch eine Änderung der Vertragsvereinbarungen mit der Absicht unterlaufen werden, die Besteuerung in einem bestimmten Land zu umgehen.

2.4.21. Zurverfügungstellen von Ausrüstung zur Durchführung von Arbeiten an einem Grundstück (Artikel 31b)

Artikel 31b

Wird einem Dienstleistungsempfänger **Ausrüstung** zur Durchführung von Arbeiten an einem Grundstück **zur Verfügung gestellt**, so ist diese Leistung **nur dann eine Dienstleistung im Zusammenhang mit einem Grundstück, wenn der Dienstleistungserbringer** für die Durchführung der Arbeiten **verantwortlich ist**.

Stellt ein Dienstleistungserbringer dem Dienstleistungsempfänger neben der Ausrüstung ausreichendes Bedienpersonal zur Durchführung von Arbeiten zur Verfügung, so ist **von der Vermutung auszugehen, dass er für die Durchführung der Arbeiten verantwortlich ist**. Die Vermutung, dass der Dienstleistungserbringer für die Durchführung der Arbeiten verantwortlich ist, **kann durch jegliche sachdienliche**, auf Fakten oder Gesetz gestützte **Mittel widerlegt werden**.

282. Nach Artikel 31b gilt die Vermietung von Ausrüstung an einen Kunden mit oder ohne Bedienpersonal zur Durchführung von Arbeiten an einem Grundstück nur dann als Dienstleistung im Zusammenhang mit Grundstücken, wenn der Dienstleistungserbringer für die Durchführung der Arbeiten verantwortlich ist. Wenn die Ausrüstung dem Kunden zusammen mit ausreichendem Bedienpersonal zur Verfügung gestellt wird, ist zu vermuten, dass der Anbieter der Ausrüstung die Verantwortung trägt. In diesem Fall ist die Dienstleistung in dem Land zu besteuern, in dem sich das Grundstück befindet.
283. Ein typisches Beispiel für ein Szenario, in dem diese Bestimmung Anwendung finden kann, ist die Nutzung von Gerüsten zur Errichtung, Reparatur oder Reinigung eines Gebäudes. Wird das Gerüst dem Kunden lediglich zur Verfügung gestellt oder an ihn vermietet, gilt dies nicht als Dienstleistung im Zusammenhang mit einem Grundstück. Wenn aber der Anbieter des Gerüsts für die Durchführung der Arbeiten (z. B. für den Bau, die Reparatur oder die Reinigung des Gebäudes) verantwortlich ist, insbesondere deshalb, weil er auch ausreichendes Bedienpersonal für die Durchführung der Arbeiten zur Verfügung gestellt hat, handelt es sich um eine Dienstleistung im Zusammenhang mit einem Grundstück.
284. Die Vermutung, dass der Dienstleistungserbringer verantwortlich ist, kann nach Artikel 31b durch jegliche sachdienliche, auf Fakten oder Gesetz gestützte Mittel widerlegt werden. Die Vertragsbedingungen geben im Allgemeinen wichtige Hinweise darauf, wer für die Durchführung der Arbeiten verantwortlich ist.

ANHANG AUSZÜGE AUS EINSCHLÄGIGEN RECHTSVORSCHRIFTEN

RICHTLINIE 2006/112/EG DES RATES (Bereits anwendbare Bestimmung)

Artikel 47 – Dienstleistungen im Zusammenhang mit Grundstücken

Als Ort der 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.

DURCHFÜHRUNGSVERORDNUNG (EU) Nr. 1042/2013 DES RATES (Bestimmungen treten am 1. Januar 2017 in Kraft) zur Änderung der Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011 bezüglich des Ortes der Dienstleistung

Artikel 13b

Für die Zwecke der Anwendung der Richtlinie 2006/112/EG gilt als „Grundstück“

- a) *ein bestimmter über- oder unterirdischer Teil der Erdoberfläche, an dem Eigentum und Besitz begründet werden kann;*
- b) *jedes mit oder in dem Boden über oder unter dem Meeresspiegel befestigte Gebäude oder jedes derartige Bauwerk, das nicht leicht abgebaut oder bewegt werden kann;*
- c) *jede Sache, die einen wesentlichen Bestandteil eines Gebäudes oder eines Bauwerks bildet, ohne die das Gebäude oder das Bauwerk unvollständig ist, wie zum Beispiel Türen, Fenster, Dächer, Treppenhäuser und Aufzüge;*
- d) *Sachen, Ausstattungsgegenstände oder Maschinen, die auf Dauer in einem Gebäude oder einem Bauwerk installiert sind und die nicht bewegt werden können, ohne das Gebäude oder das Bauwerk zu zerstören oder zu verändern.*

Artikel 31a

1. Dienstleistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück im Sinne von Artikel 47 der Richtlinie 2006/112/EG umfassen nur Dienstleistungen, die in einem hinreichend direkten Zusammenhang mit dem Grundstück stehen. In folgenden Fällen sind Dienstleistungen als in einem hinreichend direkten Zusammenhang mit einem Grundstück stehend anzusehen:

- a) *wenn sie von einem Grundstück abgeleitet sind und das Grundstück einen wesentlichen Bestandteil der Dienstleistung darstellt und zentral und wesentlich für die erbrachte Dienstleistung ist;*
- b) *wenn sie für das Grundstück selbst erbracht werden oder auf das Grundstück selbst gerichtet sind, und deren Zweck in rechtlichen oder physischen Veränderungen an dem Grundstück besteht.*

2. Unter Absatz 1 fällt insbesondere Folgendes:

- a) *Erstellung von Bauplänen für Gebäude oder Gebäudeteile für ein bestimmtes Grundstück ungeachtet der Tatsache, ob dieses Gebäude tatsächlich errichtet wird oder nicht;*

**Erläuterungen zu den 2017 in Kraft tretenden
EU-Mehrwertsteuerbestimmungen zum Ort der Dienstleistung
im Zusammenhang mit Grundstücken**

- b) *Bauaufsichtsmaßnahmen oder grundstücksbezogene Sicherheitsdienste, die vor Ort erbracht werden;*
- c) *Errichtung eines Gebäudes an Land sowie Bauleistungen und Abrissarbeiten an einem Gebäude oder Gebäudeteil;*
- d) *Errichtung anderer auf Dauer angelegter Konstruktionen an Land sowie Bauleistungen und Abrissarbeiten an anderen auf Dauer angelegten Konstruktionen wie Leitungen für Gas, Wasser, Abwasser und dergleichen;*
- e) *Landbearbeitung einschließlich landwirtschaftlicher Dienstleistungen wie Landbestellung, Säen, Bewässerung und Düngung;*
- f) *Vermessung und Begutachtung von Gefahr und Zustand von Grundstücken;*
- g) *Bewertung von Grundstücken, auch zu Versicherungszwecken, zur Ermittlung des Grundstückswerts als Sicherheit für ein Darlehen oder für die Bewertung von Gefahren und Schäden in Streitfällen;*
- h) *Vermietung und Verpachtung von Grundstücken mit der Ausnahme der unter Absatz 3 Buchstabe c genannten Dienstleistungen, einschließlich der Lagerung von Gegenständen, wenn hierfür ein bestimmter Teil des Grundstücks der ausschließlichen Nutzung durch den Dienstleistungsempfänger gewidmet ist;*
- i) *Zurverfügungstellen von Unterkünften in der Hotelbranche oder in Branchen mit ähnlicher Funktion, wie zum Beispiel in Ferienlagern oder auf einem als Campingplatz hergerichteten Gelände einschließlich Umwandlung von Teilzeitnutzungsrechten (Timesharing) und dergleichen für Aufenthalte an einem bestimmten Ort;*
- j) *Gewährung und Übertragung sonstiger nicht unter den Buchstaben h und i aufgeführter Nutzungsrechte an Grundstücken und Teilen davon einschließlich der Erlaubnis, einen Teil des Grundstücks zu nutzen, wie zum Beispiel die Gewährung von Fischereirechten und Jagdrechten oder die Zugangsberechtigung zu Warteräumen in Flughäfen oder die Nutzung von Infrastruktur, für die Maut gefordert wird, wie Brücken oder Tunnel;*
- k) *Wartungs-, Renovierungs- und Reparaturarbeiten an einem Gebäude oder an Gebäudeteilen einschließlich Reinigung, Verlegen von Fliesen und Parkett sowie Tapezieren;*
- l) *Wartungs-, Renovierungs- und Reparaturarbeiten an anderen auf Dauer angelegten Strukturen wie Leitungen für Gas, Wasser oder Abwasser und dergleichen;*
- m) *Installation oder Montage von Maschinen oder Ausstattungsgegenständen, die damit als Grundstück gelten;*
- n) *Wartung und Reparatur sowie Kontrolle und Überwachung von Maschinen und Ausstattungsgegenständen, die als Grundstück gelten;*
- o) *Eigentumsverwaltung, mit Ausnahme von Portfolioverwaltung im Zusammenhang mit Eigentumsanteilen an Grundstücken unter Absatz 3 Buchstabe g, die sich auf den Betrieb von Geschäfts-, Industrie- oder Wohnimmobilien durch oder für den Eigentümer des Grundstücks bezieht;*
- p) *Vermittlungsleistungen beim Verkauf oder bei der Vermietung oder Verpachtung von Grundstücken sowie bei der Begründung oder Übertragung von bestimmten Rechten an Grundstücken oder dinglichen Rechten an Grundstücken (unabhängig davon, ob diese Rechte einem körperlichen Gegenstand gleichgestellt sind), ausgenommen Vermittlungsleistungen gemäß Absatz 3 Buchstabe d;*
- q) *juristische Dienstleistungen im Zusammenhang mit Grundstücksübertragungen sowie mit der Begründung oder Übertragung von bestimmten Rechten an Grundstücken oder dinglichen Rechten an Grundstücken (unabhängig davon, ob diese Rechte einem körperlichen Gegenstand gleichgestellt sind), wie zum Beispiel die Tätigkeiten von Notaren oder das Aufsetzen eines Vertrags über den Verkauf oder den Kauf eines Grundstücks, selbst wenn die zugrunde liegende Transaktion, die zur rechtlichen Veränderung an dem Grundstück führt, letztendlich nicht stattfindet.*

**Erläuterungen zu den 2017 in Kraft tretenden
EU-Mehrwertsteuerbestimmungen zum Ort der Dienstleistung
im Zusammenhang mit Grundstücken**

3. Absatz 1 findet keine Anwendung auf

- a) *Erstellung von Bauplänen für Gebäude oder Gebäudeteile, die keinem bestimmten Grundstück zugeordnet sind;*
- b) *Lagerung von Gegenständen auf einem Grundstück, wenn dem Kunden kein bestimmter Teil des Grundstücks zur ausschließlichen Nutzung zur Verfügung steht;*
- c) *Bereitstellung von Werbung, selbst wenn dies die Nutzung eines Grundstücks einschließt;*
- d) *Vermittlung der Beherbergung in einem Hotel oder Beherbergung in Branchen mit ähnlicher Funktion, wie zum Beispiel in Ferienlagern oder auf einem als Campingplatz hergerichteten Gelände, wenn der Vermittler im Namen und für die Rechnung eines Dritten handelt;*
- e) *Bereitstellung eines Standplatzes auf einem Messe- oder Ausstellungsgelände zusammen mit anderen ähnlichen Dienstleistungen, die dem Aussteller die Darbietung seines Angebots ermöglichen, wie die Aufmachung und Gestaltung des Standes, die Beförderung und Lagerung der Ausstellungsstücke, die Bereitstellung von Maschinen, die Verlegung von Kabeln, Versicherungen und Werbung;*
- f) *Installation oder Montage, Wartung und Reparatur sowie Kontrolle und Überwachung von Maschinen oder Ausstattungsgegenständen, die kein fester Bestandteil des Grundstücks sind oder sein werden;*
- g) *Portfolioverwaltung im Zusammenhang mit Eigentumsanteilen an Grundstücken;*
- h) *juristische Dienstleistungen, mit Ausnahme der unter Absatz 2 Buchstabe q genannten Dienstleistungen, einschließlich Beratungsdienstleistungen betreffend die Vertragsbedingungen eines Grundstücksübertragungsvertrags, die Durchsetzung eines solchen Vertrags oder den Nachweis, dass ein solcher Vertrag besteht, sofern diese Dienstleistungen nicht speziell mit der Übertragung von Rechten an Grundstücken zusammenhängen.*

Artikel 31b

Wird einem Dienstleistungsempfänger Ausrüstung zur Durchführung von Arbeiten an einem Grundstück zur Verfügung gestellt, so ist diese Leistung nur dann eine Dienstleistung im Zusammenhang mit einem Grundstück, wenn der Dienstleistungserbringer für die Durchführung der Arbeiten verantwortlich ist.

Stellt ein Dienstleistungserbringer dem Dienstleistungsempfänger neben der Ausrüstung ausreichendes Bedienpersonal zur Durchführung von Arbeiten zur Verfügung, so ist von der Vermutung auszugehen, dass er für die Durchführung der Arbeiten verantwortlich ist. Die Vermutung, dass der Dienstleistungserbringer für die Durchführung der Arbeiten verantwortlich ist, kann durch jegliche sachdienliche, auf Fakten oder Gesetz gestützte Mittel widerlegt werden.