

SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS

JÁN MAZÁK

vom 11. September 2012(1)

Rechtssache C-299/11

Staatssecretaris van Financiën

gegen

Gemeente Vlaardingen

(Vorabentscheidungsersuchen des Hoge Raad der Nederlanden [Niederlande])

„Mehrwertsteuer – Steuerbare Umsätze – Zuordnung eines ‚im Rahmen seines Unternehmens‘ hergestellten Gegenstands durch einen Steuerpflichtigen für Zwecke dieses Unternehmens“

1. „Es gibt keine guten Steuern.“ Dieses markige Zitat wird in weiten Kreisen Sir Winston Churchill zugeschrieben. Der vorliegende Fall wirft die Frage auf, ob die von den niederländischen Behörden im Rahmen einer sogenannten „gleichgestellten Lieferung“ vorgenommene Besteuerung eines Grundstücks als solchen aus der Sicht des Steuerpflichtigen, wenn schon keine „gute Steuer“, doch wenigstens eine nach der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie(2) „rechtmäßige Steuer“ war.

2. In den Niederlanden scheint große Unsicherheit darüber zu herrschen, wie die niederländischen Regelungen zur Umsetzung (von Teilen) der Vorschriften, die Lieferungen betreffen, die als Lieferungen gegen Entgelt angesehen werden können, auszulegen und anzuwenden sind. In der Tat könnte sich aus der Beantwortung des vorliegenden, vom Hoge Raad der Nederlanden (Oberster Gerichtshof der Niederlande) eingereichten Vorabentscheidungsersuchens ergeben, dass Unternehmen in der Vergangenheit zu viel Mehrwertsteuer gezahlt haben, weil der Wert von Grundstücken, die in ihrem Eigentum stehen, in die Besteuerungsgrundlage für gleichgestellte Lieferungen einbezogen wurde(3). Daher hat der Hoge Raad beschlossen, sich zur Auslegung der einschlägigen Bestimmung der Sechsten Richtlinie, Art. 5 Abs. 7 Buchst. a, Rat einzuholen. Das Vorabentscheidungsersuchen ergeht im Rahmen eines Verfahrens zwischen dem Staatssecretaris van Financiën (Staatssekretär für Finanzen) und der Gemeente Vlaardingen (Gemeinde Vlaardingen, im Folgenden: Gemeinde).

3. Insbesondere geht es um die Frage, ob die Sechste Richtlinie es den Steuerbehörden gestattet, bestimmte Umsätze als Lieferung gegen Entgelt zu behandeln (gleichgestellte Lieferung), indem sie die Herstellung einer unbeweglichen Sache, die aus einem (Bau-)Werk auf einem im Eigentum des Steuerpflichtigen (der Gemeinde) stehenden Grundstücks besteht, durch einen Dritten der „Lieferung eines Gegenstands“ gleichstellen, und den Wert dieses Grundstücks bei der Feststellung der Mehrwertsteuerlast zu berücksichtigen, selbst wenn der Steuerpflichtige dieses Grundstück vorher zu steuerbefreiten Zwecken seines Unternehmens (Vermietung von

Sportplätzen an Sportvereine) verwendet und für das Grundstück keinen Vorsteuerabzug vorgenommen hat(4).

I – Rechtlicher Rahmen

A – Unionsrecht

4. Art. 5 Abs. 7 Buchst. a der Sechsten Richtlinie lautete:

„Die Mitgliedstaaten können einer Lieferung gegen Entgelt gleichstellen:

a) die Zuordnung eines im Rahmen seines Unternehmens hergestellten, gewonnenen, be- oder verarbeiteten, gekauften oder eingeführten Gegenstands durch einen Steuerpflichtigen für Zwecke seines Unternehmens, falls ihn der Erwerb eines solchen Gegenstands von einem anderen Steuerpflichtigen nicht zum vollen Abzug der Mehrwertsteuer berechtigen würde“.

5. Art. 11 Teil A Abs. 1 Buchst. b der Sechsten Richtlinie sah bezüglich der Besteuerungsgrundlage vor:

„A. *Im Inland*

(1) Die Besteuerungsgrundlage ist:

...

b) bei den in Artikel 5 Absätze 6 und 7 genannten Umsätzen der Einkaufspreis für die Gegenstände oder für gleichartige Gegenstände oder mangels eines Einkaufspreises der Selbstkostenpreis, und zwar jeweils zu den Preisen, die im Zeitpunkt der Bewirkung dieser Umsätze festgestellt werden“.

6. Mit Wirkung vom 1. Januar 2007 wurde die Sechste Richtlinie durch die Richtlinie 2006/112/EG des Rates ersetzt(5). Art. 18 der Richtlinie 2006/112 entspricht im Wesentlichen Art. 5 Abs. 7 der Sechsten Richtlinie.

B – Nationales Recht

7. Art. 3 Abs. 1 Buchst. h der Wet op de omzetbelasting 1968 (Umsatzsteuergesetz 1968) (im Folgenden: Wet OB) lautete in der bei Inkrafttreten der Wet OB am 1. Januar 1969 geltenden Fassung:

„1. Als Lieferungen von Gegenständen gelten:

...

h) das Verfügen über im eigenen Unternehmen hergestellte Gegenstände für Zwecke des Unternehmens in Fällen, in denen die auf diesen Gegenständen lastende Mehrwertsteuer, sofern die Gegenstände von einem Unternehmer erworben wurden, für einen Abzug ganz oder teilweise nicht in Betracht kommt; den im eigenen Unternehmen hergestellten Gegenständen werden Gegenstände gleichgestellt, die unter Überlassung von Stoffen im Auftrag hergestellt worden sind.“

8. Art. 3 Abs. 1 Buchst. h der Wet OB wurde später ergänzt und bestimmte zur maßgeblichen Zeit(6):

„Als Lieferungen von Gegenständen gelten:

...

h) das Verfügen über im eigenen Unternehmen hergestellte Gegenstände für Zwecke des Unternehmens in Fällen, in denen die auf diesen Gegenständen lastende Mehrwertsteuer, sofern die Gegenstände von einem Unternehmer erworben wurden, für einen Abzug ganz oder teilweise nicht in Betracht kommt; den im eigenen Unternehmen hergestellten Gegenständen werden Gegenstände gleichgestellt, die unter Überlassung von Stoffen, *einschließlich Grundstücken*, im Auftrag hergestellt worden sind; *von der Anwendung dieses Teils ausgenommen sind unbebaute Grundstücke, die keine Baugrundstücke im Sinne von Art. 11 Abs. 4 sind.*“

9. In den Niederlanden wird dies als Eigenverbrauchsabgabe bezeichnet.

10. Art. 8 Abs. 3 der Wet OB sieht vor:

„Für Lieferungen im Sinne von Art. 3 Abs. 1 Buchst. g und h und Art. 3a Abs. 1 gilt als Entgelt ein Betrag (ohne Umsatzsteuer), der für die Gegenstände hätte gezahlt werden müssen, wenn diese zum Zeitpunkt der Lieferung in dem Zustand erworben oder erzeugt worden wären, in dem sie sich zu diesem Zeitpunkt befinden.“

II – Sachverhalt und Vorlagefrage

11. Die Gemeinde ist Unternehmerin im Sinne der Wet OB und Eigentümerin mehrerer Sportkomplexe, zu denen eine Reihe von Sportplätzen gehört. Sie vermietet die betreffenden Rasenplätze bereits seit Jahren mehrwertsteuerbefreit an verschiedene Sportvereine.

12. 2003 erteilte die Gemeinde verschiedenen Bauunternehmern den Auftrag, die Rasenplätze durch Korbball- und Fußballplätze mit Kunstrasendecke sowie Handballplätze mit Asphaltdecke (im Folgenden: Plätze) zu ersetzen.

13. Nach Abschluss der Arbeiten im Jahr 2004 vermietete die Gemeinde die Sportplätze wieder unter Befreiung von der Mehrwertsteuer, und zwar an dieselben Sportvereine wie zuvor.

14. Der Betrag, den die Bauunternehmer der Gemeinde für die von ihnen ausgeführten Arbeiten in Rechnung stellten, belief sich auf insgesamt 1 547 440 Euro, einschließlich 293 993 Euro Mehrwertsteuer. Die Gemeinde zog diesen Mehrwertsteuerbetrag in ihrer Umsatzsteuererklärung nicht unmittelbar als Vorsteuer ab.

15. Der Belastinginspecteur (Finanzinspektor) sah die Vermietung der Plätze durch die Gemeinde – eine nach Art. 11 Abs. 1 Buchst. b der Wet OB von der Steuer befreite Leistung – in der Weise an, dass damit für Zwecke des Unternehmens verfügt werde über im Auftrag und unter Überlassung von Stoffen, insbesondere des Grund und Bodens, im Sinne von Art. 3 Abs. 1 Buchst. h der Wet OB hergestellte Gegenstände. Dies bedeute, so der Inspecteur, dass die Gemeinde so behandelt werde, als habe sie eine Lieferung der Plätze bewirkt, für die Mehrwertsteuer, abzüglich des ihr von den Bauunternehmern in Rechnung gestellten Mehrwertsteuerbetrags, geschuldet werde. Daraufhin erließ der Inspecteur gegen die Gemeinde einen Nacherhebungsbescheid für die Zeit vom 1. Januar 2004 bis zum 31. Dezember 2004. Die Gemeinde erhob gegen diesen Bescheid Einspruch, der durch den Inspecteur zurückgewiesen wurde.

16. Die von der Gemeinde gegen diese Entscheidung erhobene Klage wurde von der Rechtbank te 's-Gravenhage (erstinstanzliches Gericht Den Haag) als unbegründet abgewiesen.

Die Gemeinde legte gegen die Entscheidung der Rechtbank ein Rechtsmittel beim Gerichtshof te 's-Gravenhage (Rechtsmittelgericht Den Haag) ein.

17. Vor dem Gerichtshof nahm der Inspecteur den Standpunkt ein, dass die Mehrwertsteuer im fraglichen Nacherhebungsbescheid zu hoch festgesetzt worden sei. Im Rechtsmittelverfahren wurde daher von einem Nacherhebungsbescheid über Mehrwertsteuer in Höhe von 116 099 Euro ausgegangen, die wie folgt berechnet wurde:

Kosten für die Anlegung der Plätze

Grundstückswert

Besteuerungsgrundlage

1 547 440 Euro

+ 610 940 Euro

2 158 380 Euro

19 % MwSt. auf 2 158 380 Euro

Vorsteuerabzug für Anlage

geschuldete Mehrwertsteuer

410 092 Euro

– 293 993 Euro

116 099 Euro

18. Am 26. Juni 2009 hob der Gerichtshof die Entscheidung der Rechtbank auf und gab der Klage gegen die Entscheidung des Inspecteur unter Aufhebung dieser Entscheidung und des Nacherhebungsbescheids statt. Insbesondere entschied der Gerichtshof, dass Art. 3 Abs. 1 Buchst. h der Wet OB insoweit gegen Art. 5 Abs. 7 Buchst. a der Sechsten Richtlinie verstoße, als für die Erhebung der Mehrwertsteuer nach dieser Vorschrift auch das Verfügen über Gegenstände, die der Unternehmer unter Überlassung von Stoffen, einschließlich Grundstücken, durch Dritte habe herstellen lassen, als Lieferung anzusehen sei. Der Staatssecretaris van Financiën legte gegen diese Entscheidung Kassationsbeschwerde beim Hoge Raad der Niederlanden ein.

19. Vor diesem Hintergrund hat der Hoge Raad der Niederlanden das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof folgende Frage vorgelegt:

Ist Art. 5 Abs. 7 Buchst. a in Verbindung mit Art. 5 Abs. 5 und Art. 11 Teil A Abs. 1 Buchst. b der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen, dass ein Mitgliedstaat auf die Ingebrauchnahme einer unbeweglichen Sache durch einen Steuerpflichtigen für von der Steuer befreite Zwecke Mehrwertsteuer erheben kann, wenn

– diese unbewegliche Sache in einem auf dem Grund und Boden des Steuerpflichtigen und in dessen Auftrag durch einen Dritten gegen Entgelt hergestellten (Bau-)Werk besteht und

– der Steuerpflichtige diesen Grund und Boden zuvor für (dieselben) von der Mehrwertsteuer befreiten Zwecke seines Unternehmens verwendet und dafür noch keinen Vorsteuerabzug vorgenommen hat,

mit der Folge, dass auf das Grundstück des Steuerpflichtigen bzw. auf seinen Wert Mehrwertsteuer erhoben wird?

III – Würdigung

A – *Wesentliches Vorbringen der Parteien*

20. Nach Ansicht der Gemeinde ist die Vorlagefrage zu verneinen. Stelle ein Steuerpflichtiger – wie im vorliegenden Fall der Bauunternehmer – einen Gegenstand aus von seinem Kunden (der Gemeinde) überlassenen Stoffen her, sei die Herstellung des Gegenstands als für Zwecke seines Unternehmens, nicht aber als für Zwecke des Unternehmens des Kunden erfolgt anzusehen. Soweit diese Herstellung des Gegenstands nach Art. 5 Abs. 5 der Sechsten Richtlinie – der durch Art. 3 Abs. 1 Buchst. c der Wet OB umgesetzt worden sei – der Mehrwertsteuer unterliege, könne derselbe Gegenstand nicht gleichzeitig als für Zwecke des Unternehmens des Kunden hergestellt behandelt werden(7).

21. Ferner solle Art. 5 Abs. 7 Buchst. a der Sechsten Richtlinie sicherstellen, dass Steuerpflichtige, die Gegenstände von einem anderen Steuerpflichtigen kauften („erworbene Gegenstände“), und Steuerpflichtige, die Gegenstände für Zwecke ihres eigenen Unternehmens herstellten („hergestellte Gegenstände“), steuerlich gleichbehandelt würden. Um die Gleichbehandlung zu gewährleisten, genüge es, wenn die in Abzug gebrachte Mehrwertsteuer erstattet werde. Es sei jedoch nicht erforderlich, die Steuerlast gleichmäßig zwischen erworbenen und hergestellten Gegenständen zu verteilen. Die Gemeinde stützt ihre Auffassung zudem auf Gesetzesmaterialien, die dem Erlass der Zweiten Richtlinie 67/228/EWG des Rates(8) und der Sechsten Richtlinie zugrunde lagen.

22. Mehrwertsteuer in der Weise zu erheben wie im Ausgangsverfahren – wo sie auf den Grundstückswert der im Eigentum des Steuerpflichtigen stehenden Plätze erhoben worden sei und diese von dem Steuerpflichtigen einer steuerbefreiten Unternehmenstätigkeit zugeteilt worden seien –, würde jedenfalls die Steuerlast dieses Steuerpflichtigen erheblich erhöhen und gegen die steuerliche Neutralität, einen Grundsatz, der dem Mehrwertsteuersystem zugrunde liege, verstoßen.

23. Die niederländische Regierung macht geltend, der Unionsgesetzgeber habe sich mit der Verwendung der Worte „hergestellt, gewonnen, be- oder verarbeitet, gekauft oder eingeführt“ in Art. 5 Abs. 7 Buchst. a der Sechsten Richtlinie für eine sehr weite Formulierung entschieden. Zudem zeige der Ausdruck „für Zwecke seines Unternehmens“, dass i) die „Lieferung eines Gegenstands“ und ii) die „Herstellung eines Gegenstands“ durch einen Dritten aus eigenen Stoffen, die diesem Dritten zur Verfügung gestellt würden, gleichgestellt werden könnten, wenn sich erweise, dass der betreffende Gegenstand von dem Steuerpflichtigen für Zwecke seines Unternehmens in Auftrag gegeben worden sei.

24. Art. 5 Abs. 7 Buchst. a der Sechsten Richtlinie sei an die Stelle des Art. 5 Abs. 3 Buchst. b der Zweiten Richtlinie getreten, wonach „[e]iner Lieferung gegen Entgelt ... gleichgestellt [werde] ... die Verwendung eines selbst oder durch einen Dritten im Werklohn hergestellten oder gewonnenen Gegenstands durch einen Steuerpflichtigen für Zwecke des Unternehmens“. Die Formulierung „eines selbst oder durch einen Dritten im Werklohn hergestellten oder gewonnenen Gegenstands“ sei in der Sechsten Richtlinie durch eine weitere Formulierung ersetzt worden. Es

könne daher kein Zweifel daran bestehen, dass bestimmte Umsätze nach der Sechsten Richtlinie als Lieferungen gegen Entgelt angesehen werden dürften, wie dies im vorliegenden Fall geschehen sei.

25. Im Übrigen sei, obwohl Art. 5 Abs. 7 Buchst. a der Sechsten Richtlinie – anders als Art. 5 Abs. 3 Buchst. b der Zweiten Richtlinie – nicht die Formulierung „selbst oder durch einen Dritten im Werklohn“ enthalte, klar, dass Art. 5 Abs. 7 Buchst. a alle Fälle erfasse, in denen ein Steuerpflichtiger Gegenstände erwerbe, d. h. auch den Fall, dass die in seinem Auftrag ausgeführten Arbeiten auf den in seinem Eigentum stehenden Plätzen stattgefunden hätten. Diese Bestimmung erfasse jedoch nicht den Fall, dass der Steuerpflichtige einen Gegenstand durch einen Dritten aus Material herstellen lasse, das sich bereits im Besitz dieses Dritten befunden habe.

26. Ferner entspreche es in einem Fall wie dem vorliegenden dem Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer, den fraglichen Umsatz als Lieferung gegen Entgelt zu behandeln. Stelle nämlich ein Dritter Gegenstände im Auftrag eines Steuerpflichtigen aus Stoffen her, die diesem gehörten, werde durch diese „Gleichstellung“ sichergestellt, dass der Wert der Gegenstände(9) bei der Berechnung der Mehrwertsteuer berücksichtigt werde. Im Licht des Grundsatzes der steuerlichen Neutralität sei dies notwendig, um zu gewährleisten, dass die Steuerlast die gleiche sei wie in Fällen, in denen der Steuerpflichtige die Gegenstände aus eigenen Stoffen herstelle oder ein Dritter sie aus diesem Dritten gehörenden Stoffen herstelle und dann an den Steuerpflichtigen verkaufe.

27. Schließlich sei der fragliche Umsatz auch dann als Lieferung gegen Entgelt anzusehen, wenn das Grundstück des Steuerpflichtigen, das einem Dritten zum Zweck der im Auftrag des Steuerpflichtigen ausgeführten Arbeiten überlassen worden sei, zuvor für von der Steuer befreite Tätigkeiten des Steuerpflichtigen verwendet worden sei.

28. Daher ist auf die Vorlagefrage nach Ansicht der niederländischen Regierung zu antworten, dass Art. 5 Abs. 7 Buchst. a der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen sei, dass er es einem Mitgliedstaat erlaube, die Herstellung und Ablieferung einer aus einem (Bau-)Werk bestehenden unbeweglichen Sache durch einen Dritten im Auftrag und auf dem Grundstück des Steuerpflichtigen als einen mit der Lieferung eines Gegenstands vergleichbaren Umsatz einzustufen und folglich bei der Mehrwertsteuer zu berücksichtigen. Insoweit mache es keinen Unterschied, dass der Steuerpflichtige den Grund und Boden zuvor für von der Steuer befreite Unternehmenszwecke verwendet und dafür noch keinen Vorsteuerabzug vorgenommen habe.

29. Die Kommission macht im Wesentlichen geltend, der Gerichtshof solle die Vorlagefrage dahin beantworten, dass Art. 5 Abs. 7 Buchst. a der Sechsten Richtlinie den Mitgliedstaaten nicht erlaube, es mit einer Lieferung gegen Entgelt gleichzustellen, wenn der Steuerpflichtige einen Gegenstand, den ein Dritter aus ihm überlassenen Stoffen für Zwecke des Unternehmens des Steuerpflichtigen hergestellt hat, für steuerbefreite Umsätze zuordne, sofern die Stoffe bereits zuvor diesen steuerbefreiten Unternehmenszwecken zugeordnet worden seien.

B – Beurteilung

30. Mit seiner Frage möchte der Hoge Raad wissen, ob Art. 5 Abs. 7 Buchst. a in Verbindung mit Art. 5 Abs. 5 und Art. 11 Teil A Abs. 1 Buchst. b der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen ist, dass die niederländischen Steuerbehörden Mehrwertsteuer auf die Ingebrauchnahme einer unbeweglichen Sache (Sportplätze) durch einen Steuerpflichtigen (die Gemeinde) für steuerbefreite Zwecke – d. h. die Vermietung dieser Sportplätze an Sportvereine – erheben dürfen, wenn diese Sportplätze aus einem Werk bestehen, das auf eigenem Grund und Boden der Gemeinde und in deren Auftrag durch einen Dritten gegen Entgelt hergestellt wurde, auch wenn

dieser Grund und Boden von der Gemeinde zuvor für dieselben von der Steuer befreiten Zwecke verwendet worden war und die Gemeinde dafür noch keinen Vorsteuerabzug vorgenommen hatte, mit dem Ergebnis, dass der Wert des Grundstücks in die Mehrwertsteuerlast einfließt(10).

31. Vorausschicken möchte ich, dass nach der Logik des durch die Sechste Richtlinie eingeführten Systems die Vorsteuer auf Gegenständen oder Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger für die Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet, abziehbar ist. Der Vorsteuerabzug ist an die nachfolgende Erhebung von Mehrwertsteuer geknüpft(11). Werden die von einem Steuerpflichtigen erworbenen Gegenstände oder Dienstleistungen für die Zwecke steuerbefreiter Umsätze oder solcher Umsätze verwendet, die nicht vom Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer erfasst werden, so kann es weder zur nachfolgenden Erhebung der Mehrwertsteuer noch zum Abzug der Vorsteuer kommen(12).

32. In einem solchen Fall ist klar, dass der Steuerpflichtige die Mehrwertsteuer nicht erstattet erhalten kann, die er beim Erwerb von Gegenständen, die er verwendet, entrichtet hat.

33. Andererseits erwerben manche Steuerpflichtige Gegenstände, die sie für Zwecke ihres Unternehmens verwenden, nicht von anderen Steuerpflichtigen (Option 1); stattdessen ziehen sie es vor, diese Gegenstände selbst herzustellen (Option 2) oder sie lassen sie von einem Dritten auf ihrem Grund und Boden herstellen (Option 3, die im vorliegenden Fall gewählt wurde).

34. Gegenstände, die nach Option 3 erworben werden, werden manchmal für steuerbefreite Unternehmenszwecke verwendet. Genau dies war hier der Fall.

35. Betrachtet man die einschlägigen innerstaatlichen Rechtsvorschriften, lässt sich der Entstehungsgeschichte des Art. 3 Abs. 1 Buchst. h der Wet OB entnehmen, dass der niederländische Gesetzgeber mit der Einführung dieser Vorschrift im Jahr 1969 die Bestimmungen des Art. 5 Abs. 3 Buchst. b der Zweiten Richtlinie in der Wet OB umsetzen wollte.

36. Nach Art. 5 Abs. 3 Buchst. b wird „[e]iner Lieferung gegen Entgelt ... gleichgestellt ... b) die Verwendung eines selbst oder durch einen Dritten im Werklohn hergestellten oder gewonnenen Gegenstands durch einen Steuerpflichtigen für Zwecke des Unternehmens“.

37. Art. 5 Abs. 3 Buchst. b der Zweiten Richtlinie wurde in die Sechste Richtlinie übernommen. Es ist jedoch darauf hinzuweisen, dass die Formulierung der beiden Bestimmungen nicht vollständig übereinstimmt.

38. Art. 5 Abs. 7 Buchst. a der Sechsten Richtlinie(13) sieht vor, dass „[d]ie Mitgliedstaaten ... einer Lieferung gegen Entgelt gleichstellen [können]: a) die Zuordnung eines im Rahmen seines Unternehmens hergestellten, gewonnenen, be- oder verarbeiteten, gekauften oder eingeführten Gegenstands durch einen Steuerpflichtigen für Zwecke seines Unternehmens, falls ihn der Erwerb eines solchen Gegenstands von einem anderen Steuerpflichtigen nicht zum vollen Abzug der Mehrwertsteuer berechtigen würde“. Mit anderen Worten deckt Art. 5 Abs. 7 Buchst. a nur Umsätze, die „für Zwecke des Unternehmens des Steuerpflichtigen“ getätigt werden, während der Satz aus Art. 5 Abs. 3 Buchst. b der Zweiten Richtlinie, wonach die Gegenstände „durch einen Dritten im Werklohn“ hergestellt oder gewonnen sein können, gestrichen wurde. Zudem ist Art. 5 Abs. 7 Buchst. a auch auf Gegenstände anwendbar, die für Zwecke des Unternehmens des Steuerpflichtigen „be- oder verarbeitet, gekauft oder eingeführt“ wurden.

39. Es sei lediglich darauf hingewiesen, dass ich ungeachtet dieser leichten Abweichung im Text nicht zu erkennen vermag, warum und wie Art. 5 Abs. 7 Buchst. a der Sechsten Richtlinie einen anderen Zweck oder eine andere Wirkung haben sollte als Art. 5 Abs. 3 Buchst. b der Zweiten Richtlinie. In der Tat enthält die Sechste Richtlinie hierfür keine Anhaltspunkte.

40. Aus den Akten, die dem Gerichtshof vorliegen, ergibt sich, dass der Finanzinspektor im vorliegenden Fall die erste Inanspruchnahme dieser Plätze – d. h. ihre Vermietung – durch die Gemeinde als Lieferung von Gegenständen im Sinne des Art. 3 Abs. 1 Buchst. h der Wet OB ansah, da es sich dabei um die Verwendung der Plätze, die von Dritten im Auftrag der Gemeinde hergestellt worden seien und für die die Gemeinde ihre eigenen Naturrasenplätze zur Verfügung gestellt habe, für Unternehmenszwecke handele. Unter den in Art. 3 Abs. 1 Buchst. h der Wet OB verwendeten Begriff „hergestellte Gegenstände“ fielen auch mit dem Boden fest verbundene Konstruktionen.

41. Außerdem sei für die Anwendung von Art. 3 Abs. 1 Buchst. h der Wet OB ein Bauwerk zusammen mit dem Grund und Boden als eine einzige (unbewegliche) Sache anzusehen. Auf dieser Grundlage hat der Finanzinspektor den Grundstückswert in die Besteuerungsgrundlage für die Plätze einbezogen, so dass im Ergebnis auch auf den Wert der alten Naturrasenplätze der Gemeinde Mehrwertsteuer erhoben wird.

42. Daher stellt sich die Frage, ob Art. 3 Abs. 1 Buchst. h der Wet OB, angewandt auf den vorliegenden Fall, mit den Befugnissen vereinbar ist, die den Mitgliedstaaten nach Art. 5 Abs. 7 Buchst. a der Sechsten Richtlinie eingeräumt wurden.

43. Insbesondere stellen sich, wie das vorlegende Gericht deutlich macht, einige Fragen zum Inhalt und zum genauen Anwendungsbereich von Art. 5 Abs. 7 Buchst. a der Sechsten Richtlinie unter den Umständen des vorliegenden Falls.

44. Auf den ersten Blick scheint es, als sei der Gerichtshof bislang nur einziges Mal zu der Regelung befragt worden, die die Behandlung bestimmter Umsätze als Lieferungen gegen Entgelt nach Art. 5 Abs. 7 Buchst. a der Sechsten Richtlinie betrifft, nämlich in der Rechtssache Gemeinde Leusden und Holin Groep(14). In diesem Urteil hat der Gerichtshof sein Augenmerk jedoch klar auf andere in der Sechsten Richtlinie niedergelegte Regeln gerichtet. In Bezug auf die vorliegend in Rede stehende Bestimmung hat er lediglich festgestellt, dass Art. 5 Abs. 7 Buchst. a ebenso wie Art. 20 Abs. 2 der Sechsten Richtlinie die „wirtschaftliche Wirkung“ hat, einen Steuerpflichtigen zur Zahlung von Beträgen zu zwingen, die den Vorsteuerabzügen entsprechen, zu deren Vornahme er nicht berechtigt war (Randnr. 90).

45. Meines Erachtens wird mit Art. 5 Abs. 7 Buchst. a der Sechsten Richtlinie, der sich auf die Lieferung von „Gegenständen“ bezieht – ebenso wie mit der ähnlichen Vorschrift bezüglich der Erbringung von „Dienstleistungen“ an sich selbst, nämlich Art. 6 Abs. 3(15) –, der Zweck verfolgt, Wettbewerbsverzerrungen vorzubeugen(16). Der Steuerpflichtige, der steuerbefreite Tätigkeiten durchführt, kann die für diese Tätigkeiten verwendeten Gegenstände entweder von Dritten erwerben und auf diesen Erwerb Mehrwertsteuer entrichten, die nicht abzugsfähig ist, oder diese Gegenstände selbst herstellen und nach Art. 5 Abs. 7 Buchst. a der Sechsten Richtlinie auf den Wert dieser Gegenstände Mehrwertsteuer entrichten, die ebenfalls nicht abzugsfähig ist. Wie die niederländische Regierung und die Kommission zutreffend ausgeführt haben, würde ein Steuerpflichtiger, der eine mehrwertsteuerbefreite Tätigkeit durchführt und daher die Vorsteuer, die er auf die für Zwecke dieser Tätigkeit erworbenen Gegenstände entrichtet hat, nicht abziehen darf, dadurch, dass er diese Gegenstände für Zwecke seines Unternehmens herstellt, einen wirtschaftlichen Vorteil gegenüber einem Unternehmer genießen, der die gleiche steuerbefreite Tätigkeit durchführt, der aber die für diesen Zweck benötigten Gegenstände nicht selbst herstellen

kann oder will. Daher wurde vorgesehen, dass ein Steuerpflichtiger, der die Gegenstände für Zwecke seines Unternehmens herstellt, ebenfalls der Mehrwertsteuerpflicht unterliegt.

46. Aus Anhang A Nr. 7 der Zweiten Richtlinie wird deutlich, dass Art. 5 Abs. 3 Buchst. b dieser Richtlinie (und somit auch Art. 5 Abs. 7 Buchst. a der Sechsten Richtlinie) sicherstellen soll, dass Gegenstände, die für Zwecke des Unternehmens gekauft und zugeordnet sind und für die kein Anspruch auf sofortigen oder vollständigen Vorsteuerabzug besteht, und Gegenstände, die durch den Steuerpflichtigen oder durch einen Dritten im Werklohn hergestellt oder gewonnen werden und ebenfalls für diese Zwecke verwendet werden – was im Ausgangsverfahren der Fall ist –, steuerlich gleichbehandelt werden.

47. Dies stellt eindeutig eine Anwendung des Grundsatzes der steuerlichen Neutralität dar, der dem Mehrwertsteuersystem zugrunde liegt⁽¹⁷⁾ und nicht weniger als ein grundlegendes Prinzip dieses Systems ist⁽¹⁸⁾. Der primäre Zweck dieses Grundsatzes besteht darin, die Gleichbehandlung der Steuerpflichtigen sicherzustellen⁽¹⁹⁾.

48. Als Nächstes wirft die vorliegende Rechtssache die Frage auf, ob die in Rede stehenden Sportplätze, nachdem sie einen neuen Belag aus Kunstrasen oder Asphalt erhalten haben, als neu „hergestellte“ Gegenstände im Sinne von Art. 5 Abs. 7 Buchst. a der Sechsten Richtlinie angesehen werden können – so offenbar die Auffassung der niederländischen Finanzbehörden und der niederländischen Regierung und auch des vorlegenden Gerichts – oder ob sie als dieselben Gegenstände anzusehen sind, die lediglich verbessert oder ausgebaut wurden.

49. Meines Erachtens ist es alles andere als offensichtlich, dass die Sportplätze Gegenstände darstellen, die neu „hergestellt“ wurden. Tatsächlich bin ich keineswegs davon überzeugt, dass dies der Fall ist.

50. In diesem Zusammenhang wird im Beschluss V.O.F. Dressuurstal Jaspers⁽²⁰⁾ darauf hingewiesen, dass der Gerichtshof im Urteil Van Dijk's Boekhuis⁽²¹⁾ – nachdem er festgestellt hatte, dass „der Begriff der Herstellung [nach dem allgemeinen Sprachgebrauch] den Gedanken der Schaffung eines Gegenstands [enthält], der bis dahin noch nicht existierte“ – entschieden hat, dass Gegenstände aus Stoffen des Auftraggebers nur dann hergestellt werden, wenn ein Auftragnehmer aus dem Material, das der Auftraggeber ihm ausgehändigt hat, etwas Neues schafft.

51. Ich möchte hinzufügen, dass der Gerichtshof im Urteil Van Dijk's Boekhuis⁽²²⁾ auch klargestellt hat, dass etwas Neues hergestellt wird, wenn durch die Arbeit des Auftragnehmers etwas entsteht, „dessen Funktion sich nach der allgemeinen Verkehrsauffassung von derjenigen unterscheidet die das ausgehändigte Material besaß. Es ist Sache des innerstaatlichen Gerichts, anhand des Verwendungszwecks des Gegenstands zu beurteilen, ob er neu in diesem Sinne ist.“

52. Dem ersten Anschein nach scheint dies hier nicht der Fall gewesen zu sein, da nur schwer zu erkennen ist, wie aus den Sportplätzen dadurch, dass sie mit Kunstrasen oder Asphalt überzogen wurden, neue Gegenstände geworden sein sollen, die bis dahin nicht existierten.

53. Zudem hat der Gerichtshof im Urteil Van Dijk's Boekhuis⁽²³⁾ ausgeführt, dass es sich bei Instandsetzungs- und Erneuerungsarbeiten (um die es in diesem Fall ging), die – wie umfassend sie auch sein mögen – dem überlassenen Gegenstand nur seine bisherige Funktion zurückgeben, ohne zur Schaffung von etwas Neuem zu führen, nicht um die Herstellung von Gegenständen aus Stoffen des Auftraggebers handelt.

54. Auch wenn die Arbeiten, die auf den fraglichen Sportplätzen ausgeführt wurden, größere Auswirkungen hatten als bloße Reparaturen oder Verbesserungen, ändert dies meines Erachtens

nichts daran, dass es sich immer noch um Sportplätze handelt, die an dieselben Sportvereine vermietet werden – und somit weiterhin dieselbe Funktion im Sinne der oben angeführten Rechtsprechung erfüllen(24).

55. Dies kann dahingestellt bleiben, da nicht der Gerichtshof, sondern das vorliegende Gericht diese Frage, u. a. anhand des Verwendungszwecks der neuen Sportplätze, im Einzelnen zu prüfen und den Sachverhalt festzustellen haben wird. Demgemäß ist den vorliegenden Schlussanträgen ausschließlich der vom vorlegenden Gericht festgestellte und in der Vorlageentscheidung dargestellte Sachverhalt zugrunde zu legen.

56. Der Vorlageentscheidung lässt sich entnehmen, dass es sich nach Ansicht des Hoge Raad um neu hergestellte Gegenstände handelt.

57. Das vorliegende Gericht wird wohl wegen des Ausmaßes der auf den Sportplätzen ausgeführten Arbeiten zu dieser Schlussfolgerung gelangt sein. In diesem Zusammenhang ist zu erwähnen, dass sich die Kosten für das Verlegen des Kunstrasens und das Asphaltieren offenbar auf nahezu das Zweieinhalbfache des Grundstückswerts belaufen.

58. Die Kommission hat recht, wenn sie insoweit darauf hinweist, dass das vorliegende Gericht dies vielleicht noch einmal überprüfen sollte – nicht zuletzt deshalb, weil ein Rückgriff auf Art. 5 Abs. 7 Buchst. a der Sechsten Richtlinie jedenfalls nicht möglich wäre, wenn das vorliegende Gericht letztlich doch zu dem Ergebnis gelangen sollte, dass es sich bei den im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Sportplätzen nicht um neue Gegenstände handelt.

59. Daher sind die folgenden Erwägungen nur relevant, wenn das vorliegende Gericht dabei bleibt, dass die neuen Sportplätze tatsächlich als neu hergestellte Gegenstände im Sinne von Art. 5 Abs. 7 Buchst. a der Sechsten Richtlinie anzusehen sind.

60. Wie die Kommission zutreffend nahegelegt hat, stellt sich als Nächstes die Frage, ob Art. 5 Abs. 7 Buchst. a der Sechsten Richtlinie auch auf Gegenstände anwendbar ist, die unter den zweiten Teil von Art. 3 Abs. 1 Buchst. h („Gegenstände ..., die unter Überlassung von Stoffen, *einschließlich Grundstücken*, im Auftrag hergestellt worden sind“)(25) der Wet OB fallen.

61. Nach meiner Ansicht ist dies grundsätzlich zu bejahen. Der in Art. 5 Abs. 7 Buchst. a der Sechsten Richtlinie enthaltene Ausdruck „im Rahmen seines Unternehmens“ erfasst nicht unbedingt nur Gegenstände, die von dem Unternehmen selbst hergestellt werden. Zweifellos kann er auch Gegenstände erfassen, die von einem Dritten aus Stoffen, die ihm der Steuerpflichtige überlassen hat, hergestellt werden.

62. Um eine doppelte Besteuerung zu vermeiden, ist jedoch – bei der Berechnung des geschuldeten Betrags – zu berücksichtigen, dass der Steuerpflichtige bereits Mehrwertsteuer auf die Rechnung gezahlt haben wird, die ihm der Dritte für die Herstellung seiner Gegenstände ausgestellt hat. Genau dies haben die niederländischen Finanzbehörden in der beim vorlegenden Gericht anhängigen Rechtssache offenbar getan. Sie haben berücksichtigt, dass bereits eine Rechnung inklusive Mehrwertsteuer bezahlt worden war.

63. Was die Behandlung bestimmter Umsätze als Lieferungen gegen Entgelt gemäß Art. 5 Abs. 6 und 7 der Sechsten Richtlinie anbelangt, erfolgt diese in der Tat zu dem Zeitpunkt, zu dem der Steuerpflichtige den Gegenstand oder die Dienstleistung, der bzw. die im Rahmen des Unternehmens hergestellt bzw. erbracht wird, für steuerbefreite Unternehmenszwecke zuordnet.

64. Entgegen dem von der niederländischen Regierung vertretenen Standpunkt bin ich der Auffassung, dass in einem Fall wie diesem, in dem der Steuerpflichtige (die Gemeinde) die Stoffe

vor ihrer Umwandlung oder ihrem Einbau in einen neuen Gegenstand bereits für steuerbefreite Unternehmenszwecke zugeordnet hat, die Finanzbehörden dies bei der Anwendung von Art. 5 Abs. 7 Buchst. a der Sechsten Richtlinie berücksichtigen müssen. Mit anderen Worten darf der Wert dieser Stoffe (des Grund und Boden als solchen) nicht mehr in die Bemessungsgrundlage für die Mehrwertsteuer einfließen.

65. In der mündlichen Verhandlung hat die Kommission ein gutes Beispiel hierfür genannt. Nehmen wir an, die Gemeinde besäße keine eigenen Sportplätze, hätte aber gerne welche, um sie zu vermieten. Unter diesen Umständen sind zwei Fälle denkbar, nämlich a) die Gemeinde kauft gebrauchsfertige Sportplätze und zahlt die Mehrwertsteuer auf den Kaufpreis, der den Grundstückspreis und Selbstkostenpreis der für den Ausbau dieser Plätze erforderlichen Bauarbeiten enthält, oder b) der Gemeinde gehört ein Grundstück, das ihr zur Nutzung zur Verfügung steht. Nehmen wir an, im Fall b gehörte der Gemeinde ein Grundstück in einem Wald. Dann könnte sie das Grundstück vorbereiten und erschließen, um es in Sportplätze umzuwandeln. Würden diese Sportplätze dann vermietet, d. h. vom Steuerpflichtigen für Zwecke seines Unternehmens zugeordnet, fielen gemäß Art. 5 Abs. 7 Buchst. a der Sechsten Richtlinie die Mehrwertsteuer ebenfalls für alles – einschließlich des Grundstückswerts – an.

66. Meines Erachtens entspricht dies einer gleichen steuerlichen Behandlung zweier Situationen, nämlich des Erwerbs von gebrauchsfertigen Sportplätzen einerseits und des Ausbaus von Sportplätzen auf eigenen Grundstücken andererseits.

67. Im Ausgangsverfahren wird das fragliche Grundstück jedoch nicht nur gegenwärtig für Sportplätze genutzt, sondern wurde auch in der Vergangenheit für diese Zwecke verwendet. Dass die in Rede stehenden Sportplätze seit Jahren an (dieselben) Sportvereine vermietet werden, ergibt sich aus den Unterlagen, die dem Gerichtshof vorliegen.

68. Folglich wurden diese Plätze von der Gemeinde bereits für Zwecke ihres Unternehmens zugeordnet. Wichtig ist, dass die Zuordnung des Grundstücks durch den Steuerpflichtigen für die Zwecke seines Unternehmens nicht mehr als einmal als Lieferung gegen Entgelt angesehen werden darf.

69. Andernfalls entstünde die Gefahr einer doppelten Besteuerung und könnte der Grundsatz der steuerlichen Neutralität gefährdet werden. Wie die Kommission in der mündlichen Verhandlung zutreffend ausgeführt hat, fielen, wenn die Gemeinde die Bäume von ihrem Waldgrundstück entfernt und es zunächst erschlossen und einen einfachen Naturrasen darauf angelegt hätte, um es in Sportplätze umzuwandeln, und später nach einigen Jahren beschlossen hätte, einen Kunstrasen darauf zu verlegen, nach der Auslegung der niederländischen Regierung auf beide Vorgänge Mehrwertsteuer an. Danach würde auf den Wert des Grundstücks zweimal Mehrwertsteuer erhoben.

70. Daher sollte es den Mitgliedstaaten meiner Ansicht nach nicht erlaubt sein, den Wert der Stoffe bei der Anwendung von Art. 5 Abs. 7 Buchst. a der Sechsten Richtlinie zu berücksichtigen, wenn der Steuerpflichtige diese in der Vergangenheit bereits für die Zwecke seines Unternehmens zugeordnet hat.

71. In der mündlichen Verhandlung hat die niederländische Regierung geltend gemacht, dass das Mehrwertsteuersystem jedenfalls nicht vollkommen sei⁽²⁶⁾. Ich meine allerdings (ebenso wie die Kommission), dass im Zweifelsfall, wenn verschiedene Auslegungen in Betracht kommen, die Auslegung zu wählen ist, mit der sich die doppelte Besteuerung am besten vermeiden lässt.

72. In ähnlicher Weise hat die niederländische Regierung in der mündlichen Verhandlung vorgetragen, dass der Ansatz, den ich in diesen Schlussanträgen vertrete, vorliegend jedenfalls

insofern nicht relevant sei, als im Ausgangsverfahren keine doppelte Besteuerung vorliege, da auf die fraglichen Sportplätze nie Mehrwertsteuer gezahlt worden sei.

73. Die Gemeinde hat versucht, die Ausführungen der niederländischen Regierung, wonach auf das Grundstück keine Mehrwertsteuer entrichtet worden sei, zu widerlegen. Sie hat argumentiert, dass es – auch wenn die Sportplätze bereits vor langer Zeit erschlossen worden seien – dabei bleibe, dass die Gemeinde nach der zum damaligen Zeitpunkt geltenden Regelung auch die Eigenverbrauchsabgabe gezahlt habe. Obgleich Art. 3 Abs. 1 Buchst. h der Wet OB in seiner aktuellen Fassung eine Ausnahme für Grundstücke vorsehe, die keine Baugrundstücke seien, sei eine solche Ausnahme zur maßgeblichen Zeit nicht möglich gewesen. Daher bleibt die Gemeinde dabei, dass sie sowohl auf das Grundstück als auch auf die Kosten für die Erschließung des Grundstücks und seine Umwandlung in die ursprünglichen Sportplätze Mehrwertsteuer gezahlt habe.

74. Meines Erachtens ist jedoch ein anderes Kriterium maßgeblich. Die entscheidende Frage ist nicht, ob auf diese Sportplätze bereits Mehrwertsteuer gezahlt wurde, sondern ob der Steuerpflichtige die Sportplätze (die Stoffe) bereits in der Vergangenheit für die Zwecke seines Unternehmens zugeordnet hat.

75. Da die Sportplätze vor ihrer Instandsetzung bereits „seit Jahren“ vermietet worden waren, unterscheidet sich die Situation im Ausgangsverfahren unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten grundlegend von derjenigen, die entstände, wenn die Gemeinde heute neue Sportplätze von einem Dritten kaufte. Ich meine daher, dass die Situation des Ausgangsverfahrens nicht als Lieferung gegen Entgelt anzusehen ist. Wie die Kommission zutreffend ausgeführt hat, steht diese Schlussfolgerung völlig im Einklang mit dem Mehrwertsteuersystem.

76. In der Tat bestand die einzige wirtschaftliche Tätigkeit, die ausgeübt wurde, in der Verlegung des Kunstrasens und dem Aufbringen der Asphaltdecke im Auftrag der Gemeinde. Auf diese Tätigkeit wurde Mehrwertsteuer erhoben, die die Gemeinde nicht in Abzug bringen konnte, da ihre eigene Tätigkeit – die Vermietung der Plätze an Sportvereine – steuerbefreit ist. Somit wurden keine anderen Gegenstände oder Dienstleistungen hergestellt bzw. erbracht, die der Mehrwertsteuer unterlägen.

77. Bevor ich schließe, möchte ich erstens darauf hinweisen, dass die vorstehende Feststellung nicht durch Art. 5 Abs. 5 der Sechsten Richtlinie, auf den sich die Vorlagefrage ebenfalls bezieht, in Frage gestellt wird. Nach dieser Vorschrift „[können] die Mitgliedstaaten ... als Lieferungen im Sinne des Absatzes 1 ... die Ablieferung bestimmter Bauleistungen [betrachten]“.

78. Meines Erachtens hat die Kommission jedoch zu Recht darauf hingewiesen, dass Art. 5 Abs. 5 der Sechsten Richtlinie in keinem Zusammenhang mit den im vorliegenden Fall aufgeworfenen Fragen stehe. Ich möchte hinzufügen, dass das vorliegende Gericht jedenfalls nicht erläutert hat, warum es sich entschieden hat, auf diese Vorschrift Bezug zu nehmen.

79. Zweitens wird meine Beurteilung auch nicht durch Art. 11 Teil A Abs. 1 Buchst. b der Sechsten Richtlinie in Frage gestellt, auf den in der Vorlagefrage ebenfalls Bezug genommen wird. Diese Vorschrift definiert lediglich, was im Sinne der Sechsten Richtlinie unter „Besteuerungsgrundlage“ zu verstehen ist. Nach dieser Vorschrift ist nämlich die Besteuerungsgrundlage bei den in Art. 5 Abs. 6 und 7 genannten Umsätzen der Einkaufspreis für die Gegenstände oder für gleichartige Gegenstände oder mangels eines Einkaufspreises der Selbstkostenpreis, und zwar jeweils zu den Preisen, die im Zeitpunkt der Bewirkung dieser Umsätze festgestellt werden.

80. Hierzu soll der Hinweis genügen, dass die Anwendung von Art. 11 Teil A Abs. 1 Buchst. b

der Sechsten Richtlinie voraussetzt, dass die in Art. 5 Abs. 7 Buchst. a genannte Situation vorliegt.

81. Nach alledem ist Art. 5 Abs. 7 Buchst. a der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen, dass ein Mitgliedstaat auf die Ingebrauchnahme einer unbeweglichen Sache durch einen Steuerpflichtigen für von der Steuer befreite Zwecke Mehrwertsteuer erheben kann, wenn diese unbewegliche Sache in einem auf dem Grund und Boden des Steuerpflichtigen und in dessen Auftrag durch einen Dritten gegen Entgelt hergestellten (Bau-)Werk besteht, mit der Folge, dass auf das Grundstück des Steuerpflichtigen bzw. auf seinen Wert Mehrwertsteuer erhoben wird, es sei denn, dass das fragliche Grundstück in der Vergangenheit bereits für dieselben steuerbefreiten Zwecke seines Unternehmens zugeordnet wurde.

IV – Ergebnis

82. Aus den oben dargelegten Gründen sollte die vom Hoge Raad der Nederlanden gestellte Frage meines Erachtens wie folgt beantwortet werden:

Art. 5 Abs. 7 Buchst. a der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage ist dahin auszulegen, dass ein Mitgliedstaat auf die Ingebrauchnahme einer unbeweglichen Sache durch einen Steuerpflichtigen für von der Steuer befreite Zwecke Mehrwertsteuer erheben kann, wenn

diese unbewegliche Sache in einem auf dem Grund und Boden des Steuerpflichtigen und in dessen Auftrag durch einen Dritten gegen Entgelt hergestellten (Bau-)Werk besteht,

mit der Folge, dass auf das Grundstück des Steuerpflichtigen bzw. auf seinen Wert Mehrwertsteuer erhoben wird,

es sei denn, dass das fragliche Grundstück in der Vergangenheit bereits für dieselben steuerbefreiten Zwecke seines Unternehmens zugeordnet wurde.

1 – Originalsprache: Englisch.

2 – Sechste Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (ABl. L 145, S. 1) in geänderter Fassung.

3 – Vgl. PricewaterhouseCoopers, *Should own land be included in the taxable amount?*, 20. Oktober 2011.

4 – Zu den Einzelheiten vgl. Sachverhalt und vollständiger Wortlaut der Vorlagefrage, unten, Nrn. 11 ff.

5 – Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. L 347, S. 1). Die Richtlinie 2006/112 ersetzte ab dem 1. Januar 2007 das Mehrwertsteuerrecht der Union einschließlich der Sechsten Richtlinie.

6 – Änderungen hervorgehoben.

7 – Nach Art. 5 Abs. 7 Buchst. a der Sechsten Richtlinie, umgesetzt durch Art. 3 Abs. 1 Buchst. h der Wet OB.

8 – Zweite Richtlinie 67/228/EWG des Rates vom 11. April 1967 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Struktur und Anwendungsmodalitäten des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems (ABl. Nr. 71, S. 1303).

9 – Hier: Wert der Grundstücke/Sportplätze.

10 – Von den innerstaatlichen Rechtssachen, die Art. 5 Abs. 7 Buchst. a betreffen, ist die dem vorliegenden Fall ähnlichste, die ich bei meiner Recherche finden konnte, die vom House of Lords (Vereinigtes Königreich) entschiedene Rechtssache *Robert Gordon's College/Customs and Excise Commissioners* [1996] 1 W.L.R. 201 (HL) (Mehrwertsteuer – Lieferung von Gegenständen bzw. Erbringung von Dienstleistungen – Steuerpflichtiger, der steuerbefreite Dienstleistungen auf dem Gebiet des Unterrichts erbringt – Erschließung von Grundstücken für die Nutzung als Schulsportplätze – Auf den Auftragnehmer entfallende Erschließungskosten – Steuerpflichtiger, der an eine 100%ige Tochtergesellschaft verpachtet – Gewährung eines nicht ausschließlichen Nutzungsrechts an den Sportplätzen durch den Steuerpflichtigen – Lieferung des Steuerpflichtigen an sich selbst? – Erschließungskosten als Vorsteuer abzugsfähig? – Sechste Richtlinie, Art. 5 Abs. 7 Buchst. a, Art. 6 Abs. 3). In diesem Zusammenhang, vgl. auch H. McKay, „Back to College“, *British Tax Review B.T.R.* 321, 1996, erhältlich über Westlaw UK: Wie Lord Hoffmann ausgeführt hat, erlaubten Art. 5 Abs. 7 Buchst. a und Art. 6 Abs. 3 es, die Lieferung von Gegenständen bzw. Erbringung von Dienstleistungen an sich selbst als steuerbaren Umsatz zu behandeln, wenn die auf die Gegenstände oder Dienstleistungen anfallende Mehrwertsteuer, *hätte ein Dritter diese Gegenstände oder Dienstleistungen geliefert bzw. erbracht*, nicht in vollem Umfang abzugsfähig gewesen wäre. Die kursiv hervorgehobene Hypothese könne nur erfüllt sein, wenn die Gegenstände oder Dienstleistungen tatsächlich nicht von einem Dritten geliefert bzw. erbracht, sondern von dem Steuerpflichtigen selbst geschaffen worden seien (wie das auf seinem Grundstück errichtete Gebäude). Habe ein Dritter die Gegenstände oder Dienstleistungen geliefert bzw. erbracht, sei die Frage, ob die hierauf anfallende Vorsteuer abzugsfähig sei, in der üblichen Weise zu lösen, nämlich indem bestimmt werde, ob sie einer steuerbaren Lieferung zugeordnet werden könne. Es bleibe kein Raum für hypothetische Erwägungen, wie sich die Situation dargestellt hätte, wenn ein Dritter die Gegenstände oder Dienstleistungen geliefert bzw. erbracht hätte. Der Zweck von Art. 5 Abs. 7 Buchst. a und Art. 6 Abs. 3 bestehe darin, es der Gesetzgebung der Mitgliedstaaten zu ermöglichen, Verzerrungen entgegenzuwirken, die auf dem Markt entstünden, wenn ein Steuerpflichtiger dadurch einen Steuervorteil erlangen könnte, dass er Gegenstände oder Dienstleistungen in einer bestimmten Weise beziehe, d. h. dadurch, dass er sie an sich selbst liefere bzw. erbringe, anstatt sie von einem Dritten zu beziehen. In der Rechtssache *Robert Gordon's College* habe die Nutzung des neuen Sportplatzes durch das College Dienstleistungen (Nutzungsrecht) entsprochen, die von einem Dritten (Countesswells) erbracht worden seien. Daher konnte nach Auffassung von Lord Hoffmann für eine Besteuerung der Lieferung an sich selbst im Sinne der Sechsten Richtlinie kein Raum sein. Daher könne die kursiv hervorgehobene Hypothese nicht greifen.

11 – Kurz gesagt, wird die Mehrwertsteuer auf Gegenstände oder Dienstleistungen erhoben, die eine Person, die ein Unternehmen betreibt, liefert bzw. erbringt, während die Vorsteuer auf Gegenstände oder Dienstleistungen erhoben wird, die an diese Person für Zwecke dieses Unternehmens geliefert bzw. erbracht werden.

12 – Vgl. Urteile vom 30. März 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, Slg. 2006, I-3039, Randnr. 24), und vom 14. September 2006, Wollny (C-72/05, Slg. 2006, I-8297, Randnr. 20). Vgl. auch Urteil vom 8. Februar 2007, Investrand (C-435/05, Slg. 2007, I-1315).

13 – Jetzt Art. 18 Buchst. a der Richtlinie 2006/112.

14 – Urteil vom 29. April 2004, C-487/01 und C-7/02, Slg. 2004, I-5337. Vgl. auch Urteil vom 17. Mai 2001, Fischer und Brandenstein, C-322/99 und C-323/99, Slg. 2001, I-4049, Randnr. 56 und die dort angeführte Rechtsprechung (zu Art. 5 Abs. 6 der Sechsten Richtlinie), und Urteil Uudenkaupungin kaupunki, oben in Fn. 12 angeführt, Randnr. 30 (zu Art. 20 sowie den Art. 5 und 6 der Sechsten Richtlinie).

15 – Diese Bestimmung der Sechsten Richtlinie lautet: „Um Wettbewerbsverzerrungen vorzubeugen, können die Mitgliedstaaten vorbehaltlich der Konsultation nach Artikel 29 auch die Durchführung einer Dienstleistung durch einen Steuerpflichtigen für das eigene Unternehmen in den Fällen einer Dienstleistung gegen Entgelt gleichstellen, in denen die Durchführung einer derartigen Dienstleistung durch einen anderen Steuerpflichtigen ihn nicht zum vollen Abzug der Mehrwertsteuer berechtigt hätte.“

16 – Zur Vorbeugung von Wettbewerbsverzerrungen vgl. u. a. Urteil vom 16. September 2008, Isle of Wight Council u. a. (C-288/07, Slg. 2008, I-7203).

17 – Vgl. u. a. Urteile vom 11. Juni 1998, Fischer (C-283/95, Slg. 1998, I-3369, Randnr. 27), und vom 7. September 1999, Gregg (C-216/97, Slg. 1999, I-4947, Randnr. 19).

18 – Vgl. Urteil vom 29. Oktober 2009, SKF (C-29/08, Slg. 2009, I-10413, Randnr. 67 und die dort angeführte Rechtsprechung).

19 – Vgl. u. a. Urteile vom 29. Oktober 2009, NCC Construction Danmark (C-174/08, Slg. 2009, I-10567, Randnr. 41), vom 10. Juni 2010, CopyGene (C-262/08, Slg. 2010, I-5053, Randnr. 64), sowie vom 10. November 2011, Rank Group (C-259/10 und C-260/10, Slg. 2011, I-10947, Randnr. 61). Vgl. auch Urteil vom 7. Dezember 2006, Eurodental (C-240/05, Slg. 2006, I-11479, Randnr. 55).

20 – Beschluss vom 1. Juni 2006 (C-233/05, Randnr. 27).

21 – Urteil vom 14. Mai 1985 (139/84, Slg. 1985, 1405, Randnrn. 20 f.).

22 – Oben in Fn. 21 angeführt (Randnr. 22.)

23 – Oben in Fn. 21 angeführt (Randnr. 23).

24 – Vgl. Fn. 20 f.

25 – Hervorhebung nur hier.

26 – Sie hat hinzugefügt, dass es hauptsächlich an den Ausnahmen liege, dass das System nicht vollkommen sei und manchmal zu einer doppelten Besteuerung bestimmter Bestandteile des Selbstkostenpreises führe.