URTEIL DES GERICHTSHOFES (Zweite Kammer)
29. April 1999 *

In der Rechtssache C-136/97

betreffend ein dem Gerichtshof nach Artikel 177 EG-Vertrag vom VAT and Duties Tribunal, Manchester Tribunal Center (Vereinigtes Königreich), in dem bei diesem anhängigen Rechtsstreit

Norbury Developments Ltd

gegen

Commissioners of Customs & Excise

vorgelegtes Ersuchen um Vorabentscheidung über die Auslegung des Artikels 28 Absatz 3 Buchstabe b 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 (ABl. L 145, S. 1) in Verbindung mit Anhang F Nr. 16 dieser Richtlinie

erläßt

* Verfahrenssprache: Englisch.

DER GERICHTSHOF (Zweite Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten G. Hirsch (Berichterstatter) sowie der Richter G. F. Mancini und R. Schintgen,

Generalanwalt: N. Fennelly
Kanzler: D. Louterman-Hubeau, Hauptverwaltungsrätin

unter Berücksichtigung der schriftlichen Erklärungen

— der Regierung des Vereinigten Königreichs, vertreten durch Lindsey Nicoll, Treasury Solicitor's Department, als Bevollmächtigte im Beistand von Kenneth Parker, QC,

— der Kommission der Europäischen Gemeinschaften, vertreten durch Peter Oliver, Juristischer Dienst, als Bevollmächtigten,

aufgrund des Sitzungsberichts,

nach Anhörung der mündlichen Ausführungen der Norbury Developments Ltd, vertreten durch Julian Ghosh, Barrister, der Regierung des Vereinigten Königreichs, vertreten durch Stephanie Ridley, Treasury Solicitor's Department, als Bevollmächtigte, im Beistand von Kenneth Parker, und der Kommission, vertreten durch Peter Oliver, in der Sitzung vom 11. Juni 1998,

nach Anhörung der Schlußanträge des Generalanwalts in der Sitzung vom 16. Juli 1998,

folgendes

Urteil

1 Das VAT and Duties Tribunal, Manchester Tribunal Center, hat mit Beschluß vom 2. April 1997, beim Gerichtshof eingegangen am 14. April 1997, gemäß Artikel 177 EG-Vertrag eine Frage nach der Auslegung des Artikels 28 Absatz 3 Buchstabe b 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 (ABl. L 145, S. 1, nachstehend: Sechste Richtlinie) in Verbindung mit Anhang F Nummer 16 dieser Richtlinie zur Vorabentscheidung vorgelegt.

2 Diese Frage stellt sich in einem Rechtsstreit zwischen der Norbury Developments Ltd (nachstehend: Norbury) und den Commissioners of Customs & Excise (nachstehend: Commissioners), der im Vereinigten Königreich für die Erhebung der Mehrwertsteuer zuständigen Behörde, wegen deren Entscheidung, daß die von Norbury beim Kauf eines Grundstücks entrichtete Mehrwertsteuer nicht als Vorsteuer abziehbar sei.

Die Gemeinschaftsregelung

3 Artikel 28 Absatz 3 der Sechsten Richtlinie lautet:

„(3) Während der in Absatz 4 genannten Übergangszeit können die Mitgliedstaaten

...

b) die in Anhang F aufgeführten Umsätze unter den in den Mitgliedstaaten bestehenden Bedingungen weiterhin befreien;

c) den Steuerpflichtigen die Möglichkeit einräumen, für die Besteuerung der nach Anhang G befreiten Umsätze zu optieren;

..."

4 Der mit „Liste der in Artikel 28 Absatz 3 Buchstabe b) vorgesehenen Umsätze" überschriebene Anhang F der Sechsten Richtlinie führt in Nummer 16 „Lieferungen der in Artikel 4 Absatz 3 bezeichneten Gebäude und Grundstücke" auf.

5 Der mit „Optionsrecht" überschriebene Anhang G der Sechsten Richtlinie bestimmt u. a.:

„Das Optionsrecht im Sinne von Artikel 28 Absatz 3 Buchstabe c) kann in folgenden Fällen eingeräumt werden:

...

b) bei den unter Anhang F fallenden Umsätzen ..."

6 Nach Artikel 4 Absatz 3 Buchstabe b der Sechsten Richtlinie gelten „[a]ls Baugrundstücke ... erschlossene oder unerschlossene Grundstücke entsprechend den Begriffsbestimmungen der Mitgliedstaaten".

Artikel 13 Teil B der Sechsten Richtlinie, der überschrieben ist: „Sonstige Steuerbefreiungen", bestimmt unter Buchstabe h, daß die Mitgliedstaaten „die Lieferungen unbebauter Grundstücke mit Ausnahme der in Artikel 4 Absatz 3 Buchstabe b) bezeichneten Baugrundstücke" von der Steuer befreien.

Die nationale Regelung

7 Bei Erlaß der Sechsten Richtlinie war nach Anhang 5 Gruppe 1 des Finance Act 1972 der Verkauf von Grundstücken von der Mehrwertsteuer befreit, doch gab es hiervon eine Reihe von Ausnahmen. Im entscheidungserheblichen Zeitpunkt waren diese Befreiung und die entsprechenden Ausnahmen im Value Added Tax Act 1983 (Mehrwertsteuergesetz; im folgenden: VATA 1983) in der Fassung des Finance Act 1989 geregelt, der die Befreiungstatbestände durch die Einführung einer größeren

Zahl von Ausnahmen hiervon sowie der Möglichkeit einer Option für die Besteuerung in bestimmten Fällen eingeschränkt hat.

Sachverhalt des Ausgangsrechtsstreits

8 Norbury kaufte von der Rivermead Homes Ltd ein Grundstück in Chesterton, für das ihr eine Baugenehmigung erteilt worden war und das sie anschließend an die John Kottler Ltd weiterverkaufte. Beide Rechtsgeschäfte wurden am 29. April 1994 abgewickelt.

9 Der Verkauf dieses Grundstücks stellte eine Lieferung dar, die nach dem VATA 1983 von der Mehrwertsteuer befreit war. Während jedoch Rivermead Homes Ltd sich nach diesem Gesetz dafür entschied, beim Verkauf des Grundstücks auf die Befreiung von der Mehrwertsteuer zu verzichten und diese Steuer in Rechnung zu stellen, wurde für den Verkauf des Grundstücks von Norbury an John Kottler Ltd keine Mehrwertsteuer in Rechnung gestellt. Die Commissioners setzten am 12. September 1994 die von Norbury geschuldete Mehrwertsteuer entsprechend der auf den Kaufpreis des Grundstücks in Rechnung gestellten Umsatzsteuer auf 12 443 UKL fest. Nach Anhang 6 A Absätze 2 und 3 VATA 1983 steht fest, daß Norbury die Option für einen Verzicht auf die Steuerbefreiung des Verkaufs des Grundstücks an die John Kottler Ltd nicht rückwirkend ausüben konnte.

10 Norbury macht jedoch geltend, daß die Vorschriften der Sechsten Richtlinie unmittelbare Wirkung hätten und daher der genannte Verkauf nach Artikel 2 Absatz 1 der Richtlinie ein steuerpflichtiger Umsatz gewesen sei, so daß sie die Vorsteuer abziehen könne.

11 Die Commissioners sind dagegen der Ansicht, daß die einschlägigen Bestimmungen der nationalen Regelung im Einklang mit Artikel 28 Absatz 3 Buchstabe b in Verbindung mit Anhang F Nummer 16 dieser Richtlinie ständen, so daß sie zum Zeitpunkt des genannten Vorgangs weiterhin anwendbar gewesen seien.

12 Das VAT and Duties Tribunal, Manchester Tribunal Center, vor dem der Rechtsstreit anhängig ist, hat festgestellt, daß die Tatbestände für die Befreiung von der Mehrwertsteuer im Vereinigten Königreich seit 1977 nicht erweitert, sondern im Gegenteil durch die Einführung einer größeren Zahl von Ausnahmen eingeschränkt worden seien. Es stelle sich daher die Frage, ob diese Einschränkung der Anwendung des Artikels 28 Absatz 3 Buchstabe b der Sechsten Richtlinie entgegenstehe. Das Gericht hat daher beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Frage zur Vorabentscheidung vorzulegen:

Ist das Vereinigte Königreich berechtigt, die Lieferung von Grundstücken, die nicht bebaut sind, auf denen aber zur Zeit der Lieferung aufgrund einer nach dem Recht des Mitgliedstaats erteilten Genehmigung die Errichtung von Gebäuden rechtlich zulässig ist und die nach Auffassung des Gerichts Baugrundstücke sind, nach Artikel 28 Absatz 3 Buchstabe b der Sechsten Richtlinie von der Steuer zu befreien? Dabei ist folgendes zu beachten:

a) Die Besteuerung der Lieferung von Grundstücken einschließlich der Lieferung von Grundstücken, die unbestreitbar Baugrundstücke sind, hat sich seit der Umsetzung der Sechsten Richtlinie durch das Vereinigte Königreich am 17. Mai 1977 geändert, namentlich seit dem Erlaß des Finance Act 1989, der es ermöglicht, für bestimmte Lieferungen dieser Art auf die Mehrwertsteuerbefreiung zu verzichten.

b) Die Besteuerung der Lieferung von Grundstücken, die unbestreitbar Baugrundstücke sind, hat sich seit der Umsetzung der Sechsten Richtlinie durch das Vereinigte Königreich am 17. Mai 1977 geändert, namentlich seit dem Erlaß des Finance Act 1989, wonach bestimmte Lieferungen dieser Art, die zuvor von der Steuer befreit waren, nunmehr als Bauwerke zum Normalsatz besteuert werden.

Die Lieferung wäre nach Punkt 1 der Gruppe 1 des Anhangs 5 zum Finance Act 1972 befreit gewesen, wäre sie vor dem 17. Mai 1977 erfolgt.

Die Vorlagefrage

13 Das vorlegende Gericht hat das von Norbury verkaufte Grundstück als Baugrundstück im Sinne des Artikels 4 Absatz 3 der Sechsten Richtlinie qualifiziert. Da nach dieser Bestimmung die Definition des Begriffes des Baugrundstücks Sache der Mitgliedstaaten ist, ist der Gerichtshof an die Würdigung des vorlegenden Gerichts in diesem Punkt gebunden, wobei ohne Bedeutung ist, daß im Vereinigten Königreich eine gesetzliche Definition dieses Begriffes fehlt.

14 Norbury macht geltend, Zweck der Übergangsbestimmungen nach Artikel 28 Absatz 3 der Sechsten Richtlinie sei es, die im Anhang F der Richtlinie aufgeführten Befreiungen im Zeitpunkt des Erlasses der Richtlinie, also am 17. Mai 1977, „einzufrieren". Das Vereinigte Königreich wäre schon nach dem Wortlaut des Artikels 28 Absatz 3 Buchstabe b nur dann berechtigt gewesen, die Lieferung von Baugrundstücken weiterhin von der Steuer zu befreien, wenn die am 17. Mai 1977 bestehenden Bedingungen beibehalten worden wären.

15 Durch die Einführung der Möglichkeit eines Verzichts auf die Steuerbefreiung für Lieferungen von Baugrundstücken habe das Vereinigte Königreich die Bedingungen verändert, unter denen es die ursprünglichen Befreiungen hätte beibehalten dürfen.

16 Dazu genügt der Hinweis, daß Artikel 28 Absatz 3 Buchstabe c der Sechsten Richtlinie in Verbindung mit Anhang G dieser Richtlinie den Mitgliedstaaten ausdrücklich erlaubt, den Steuerpflichtigen — wie es das Vereinigte Königreich getan hat — das Recht einzuräumen, für die Besteuerung der gemäß Anhang F befreiten Umsätze zu optieren.

17 Nach Ansicht von Norbury ist eine vorübergehende Befreiung nach Artikel 28 Absatz 3 Buchstabe b der Sechsten Richtlinie nicht mehr möglich, da die Regelung über die Besteuerung der Lieferungen von Baugrundstücken mit Erlaß des Finance Act 1989, nach dem einige dieser Lieferungen nicht mehr von der Steuer befreit seien, grundlegend geändert worden sei. Norbury verweist dazu namentlich auf das Urteil vom 27. Oktober 1992 in der Rechtssache C-74/91 (Kommission/Deutschland, Slg. 1992, I-5437).

18 Der Gerichtshof hat zwar in Randnummer 17 des Urteils Kommission/Deutschland festgestellt, daß die Aufrechterhaltung teilweiser Befreiungen, die in den Übergangsbestimmungen des Artikels 28 Absatz 3 der Sechsten Richtlinie nicht ausdrücklich vorgesehen seien, nicht zulässig sei, zumal dies gegen den Grundsatz der Rechtssicherheit verstoßen würde. Dieses Urteil erging jedoch wegen einer von einem Mitgliedstaat nicht ordnungsgemäß vorgenommenen Umsetzung des Artikels 26 der Sechsten Richtlinie, der die komplexe Sonderregelung für Reisebüros, insbesondere die Anwendbarkeit der Übergangsbestimmungen der Nummern 17 und 27 des Anhangs F betrifft. Das Urteil Kommission/Deutschland ist somit unter tatsächlich und rechtlich völlig anderen Umständen als denen des Ausgangsverfahrens erlassen worden, so daß Norbury sich zur Stützung ihres Vorbringens nicht mit Erfolg darauf berufen kann.

19 Tatsächlich ist im Ausgangsrechtsstreit das Vereinigte Königreich nach Artikel 28 Buchstabe b in Verbindung mit Anhang F Nummer 16 der Sechsten Richtlinie befugt gewesen, die Lieferungen von Grundstücken — bis auf die wenigen Ausnahmen von der Beibehaltung der Steuerbefreiung in einer Liste in Anhang 5 Gruppe 1 des Finance Act 1972, die durch Anhang 6 Gruppe 1 VATA 1983 in der Fassung des Finance Act 1989 um eine Reihe weiterer Ausnahmen ergänzt worden sind — weiterhin von der Steuer zu befreien. Diese Änderungen haben, wie das vorlegende Gericht festgestellt hat, die Befreiungstatbestände nicht ausgeweitet, sondern vielmehr eingeschränkt. Sie sind daher nicht unter Verstoß gegen den Wortlaut des Artikels 28 Absatz 3 Buchstabe b vorgenommen worden, der zwar die Einführung neuer oder die Ausweitung bestehender Befreiungstatbestände nach

dem Inkrafttreten der Sechsten Richtlinie verbietet, nicht jedoch einer Einschränkung dieser Tatbestände entgegensteht, deren Abschaffung Ziel des Artikels 28 Absatz 4 der Sechsten Richtlinie ist.

20 Eine enge Auslegung des Artikels 28 Absatz 3 Buchstabe b der Sechsten Richtlinie, nach der ein Mitgliedstaat zwar eine bestehende Befreiung beibehalten kann, sie aber nicht, auch nicht teilweise, abschaffen kann, wenn er nicht gleichzeitig sämtliche anderen Befreiungen abschafft, liefe diesem Ziel zuwider. Eine solche Auslegung hätte nämlich, wie der Generalanwalt in Nummer 31 seiner Schlußanträge ausgeführt hat, verhängnisvolle Folgen für die einheitliche Anwendung der Sechsten Richtlinie. Ein Mitgliedstaat könnte sich gezwungen sehen, die Gesamtheit der zum Zeitpunkt des Erlasses der Sechsten Richtlinie bestehenden Befreiungen beizubehalten, selbst wenn er es für möglich, zweckmäßig und wünschenswert hielte, die in der Richtlinie niedergelegte Regelung in dem betreffenden Bereich schrittweise umzusetzen.

21 Somit ist auf die vorgelegte Frage zu antworten, daß ein Mitgliedstaat berechtigt ist, die Lieferung von Baugrundstücken nach Artikel 28 Absatz 3 Buchstabe b in Verbindung mit Anhang F Nummer 16 der Sechsten Richtlinie von der Steuer zu befreien, auch wenn er nach Erlaß dieser Richtlinie die Möglichkeit eingeführt hat, auf die Befreiung dieser Lieferungen von der Mehrwertsteuer zu verzichten, und die Tatbestände für die Befreiung dieser Lieferungen eingeschränkt hat, so daß einige zuvor steuerfreie Lieferungen nunmehr steuerpflichtig sind.

Kosten

22 Die Auslagen der Regierung des Vereinigten Königreichs und der Kommission der Europäischen Gemeinschaften, die vor dem Gerichtshof Erklärungen abgegeben haben, sind nicht erstattungsfähig. Für die Parteien des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren ein Zwischenstreit in dem bei dem vorlegenden Gericht anhängigen Rechtsstreit; die Kostenentscheidung ist daher Sache dieses Gerichts.

Aus diesen Gründen

hat

DER GERICHTSHOF (Zweite Kammer)

auf die ihm vom VAT and Duties Tribunal, Manchester Tribunal Center, mit Beschluß vom 2. April 1997 vorgelegte Frage für Recht erkannt:

Ein Mitgliedstaat ist berechtigt, die Lieferung von Baugrundstücken nach Artikel 28 Absatz 3 Buchstabe b in Verbindung mit Anhang F Nummer 16 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 von der Steuer zu befreien, auch wenn er nach Erlaß dieser Richtlinie die Möglichkeit eingeführt hat, auf die Befreiung dieser Leistung von der Mehrwertsteuer zu verzichten, und die Tatbestände für die Befreiung dieser Lieferungen eingeschränkt hat, so daß einige zuvor steuerfreie Lieferungen nunmehr steuerpflichtig sind.

Hirsch Mancini Schintgen

Verkündet in öffentlicher Sitzung in Luxemburg am 29. April 1999.

Der Kanzler Der Präsident der Zweiten Kammer

R. Grass G. Hirsch