Sammlung der Rechtsprechung

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Achte Kammer)

17. Januar 2013 *

„Mehrwertsteuer — Richtlinie 2006/112/EG — Art. 135 Abs. 1 Buchst. k in Verbindung mit Art. 12 Abs. 1 und 3 — Unbebautes Grundstück — Baugrundstück — Begriffe — Abrissarbeiten im Hinblick auf einen künftigen Bau — Befreiung von der Mehrwertsteuer“

In der Rechtssache C-543/11

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht vom Hoge Raad der Nederlanden (Niederlande) mit Entscheidung vom 9. September 2011, beim Gerichtshof eingegangen am 24. Oktober 2011, in dem Verfahren

Woningstichting Maasdriel

gegen

Staatssecretaris van Financiën

erlässt

DER GERICHTSHOF (Achte Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten E. Jarašiūnas, der Richterin C. Toader (Berichterstatterin) und des Richters C. G. Fernlund,

Generalanwalt: N. Wahl,

Kanzler: M. Ferreira, Hauptverwaltungsrätin,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens und auf die mündliche Verhandlung vom 22. November 2012,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

— der Woningstichting Maasdriel, vertreten durch H. de Kat, advocaat,

— der niederländischen Regierung, vertreten durch J. Langer und C. Wissels als Bevollmächtigte,

— der Europäischen Kommission, vertreten durch L. Lozano Palacios und P. van Nuffel als Bevollmächtigte,

aufgrund des nach Anhörung des Generalanwalts ergangenen Beschlusses, ohne Schlussanträge über die Rechtssache zu entscheiden,

* Verfahrenssprache: Niederländisch.

folgendes

Urteil

1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung von Art. 135 Abs. 1 Buchst. k der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. L 347, S. 1, im Folgenden: Mehrwertsteuerrichtlinie) in Verbindung mit Art. 12 Abs. 1 und 3 dieser Richtlinie.

2 Dieses Ersuchen ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen der Woningstichting Maasdriel (im Folgenden: Woningstichting) und dem Staatssecretaris van Financiën (Staatssekretär für Finanzen) wegen der nach niederländischem Recht an die Mehrwertsteuerpflichtigkeit des betreffenden Umsatzes gebundenen Befreiung des Erwerbs einer Immobilie von der Grunderwerbsteuer.

Rechtlicher Rahmen

Unionsrecht

3 Art. 12 Abs. 1 und 3 der Mehrwertsteuerrichtlinie lautet:

„(1) Die Mitgliedstaaten können Personen als Steuerpflichtige betrachten, die gelegentlich eine der in Artikel 9 Absatz 1 Unterabsatz 2 genannten Tätigkeiten ausüben und insbesondere einen der folgenden Umsätze bewirken:

…

b) Lieferung von Baugrundstücken.

…

(3) Als ‚Baugrundstück' im Sinne des Absatzes 1 Buchstabe b gelten erschlossene oder unerschlossene Grundstücke entsprechend den Begriffsbestimmungen der Mitgliedstaaten."

4 Art. 135 Abs. 1 Buchst. k dieser Richtlinie bestimmt:

„Die Mitgliedstaaten befreien folgende Umsätze von der Steuer:

…

k) Lieferung unbebauter Grundstücke mit Ausnahme von Baugrundstücken im Sinne des Artikels 12 Absatz 1 Buchstabe b;

…"

Niederländisches Recht

5 In Art. 11 des Gesetzes von 1968 über die Umsatzsteuer (Wet op de omzetbelasting 1968) vom 28. Juni 1968 (*Staatsblad* 1968, Nr. 329) in der auf das Ausgangsverfahren anwendbaren Fassung (im Folgenden: Umsatzsteuergesetz) heißt es:

„(1) Unter den durch Verordnung festzulegenden Voraussetzungen sind von der Steuer befreit:

a) die Lieferung von Immobilien und Rechten daran, ausgenommen:

1) die Lieferung eines Gebäudes oder eines Teils eines Gebäudes und des dazugehörigen Grund und Bodens, wenn sie vor oder spätestens zwei Jahre nach dem Erstbezug erfolgt, sowie die Lieferung eines Baugrundstücks;

…

(4) Für die Anwendung von Abs. 1 Buchst. a Nr. 1 gilt als Baugrundstück jedes unbebaute Grundstück,

a) an dem Arbeiten vorgenommen werden oder wurden,

b) in Bezug auf das Maßnahmen getroffen werden oder wurden, die ausschließlich dem Grundstück dienen,

c) in dessen Umgebung Maßnahmen getroffen werden oder wurden oder

d) für das eine Baugenehmigung erteilt worden ist,

damit das Grundstück bebaut werden kann."

6 Nach Art. 2 Abs. 1 des Gesetzes über die Verkehrsteuern (Wet op belastingen van rechtsverkeer, im Folgenden: Verkehrsteuergesetz) wird „[u]nter der Bezeichnung ‚Grunderwerbsteuer' … eine Steuer auf den Erwerb von in den Niederlanden belegenen Immobilien oder Rechten daran erhoben".

7 Gemäß Art. 15 Abs. 1 Buchst. a dieses Gesetzes ist unter den durch Verordnung festzulegenden Voraussetzungen der Erwerb „durch umsatzsteuerpflichtige Lieferung im Sinne von Art. 11 Abs. 1 Buchst. a Nr. 1 des [Umsatzsteuergesetzes]" von der Grunderwerbsteuer befreit, „sofern das Grundstück als Betriebsvermögen genutzt wird und der Erwerber die Umsatzsteuer nach Art. 15 des [Umsatzsteuergesetzes] ganz oder teilweise abziehen kann".

Ausgangsverfahren und Vorlagefrage

8 Am 13. November 2006 schloss die Woningstichting mit der Gemeinde Maasdriel (im Folgenden: Verkäufer) einen Vertrag über den Verkauf einer Grundstücksparzelle. Zu diesem Zeitpunkt stand auf dem Grundstück ein Gebäude, das als Bibliothek genutzt worden war (im Folgenden: bestehendes Gebäude) und an dessen Seite sich ein öffentlicher gepflasterter Parkplatz befand.

9 Der Kaufvertrag sah vor, dass die „Lieferung des Kaufgegenstands in erschlossenem Zustand erfolgen soll", da die Woningstichting beabsichtigte, dort Wohnungen und gegebenenfalls Büroräume mit Parkmöglichkeiten bauen zu lassen. Die Parteien hatten vereinbart, dass der Verkäufer für den Abriss des bestehenden Gebäudes und für die Entfernung des Parkplatzpflasters sorgen sollte. Der vereinbarte Preis betrug 1 380 000 Euro (ohne Mehrwertsteuer) für das Grundstück, zuzüglich der Abrisskosten, die mit 22 000 Euro (ohne Mehrwertsteuer) veranschlagt wurden.

10 In den Monaten Januar und Februar 2007 ließ der Verkäufer das bestehende Gebäude abreißen und transportierte den Bauschutt ab.

11 Die Lieferung des Grundstücks an die Woningstichting wurde zum Zeitpunkt der Übertragung des Eigentums vorgenommen, die mit notarieller Urkunde vom 2. März 2007 vollzogen wurde. Zu diesem Zeitpunkt war der Parkplatz noch in Gebrauch, das Pflaster war noch nicht entfernt worden, und die Woningstichting hatte noch nicht die für die Umsetzung ihres Projekts, das sich in der Plan- und Zeichenphase befand, erforderliche Baugenehmigung erhalten.

12 Nach niederländischem Recht ist zur Vermeidung der Doppelbesteuerung bei einem mehrwertsteuerpflichtigen Erwerb von Immobilien dieser Erwerb von der auf den Kaufpreis zu berechnenden Grunderwerbsteuer befreit. Die Lieferung eines Baugrundstücks ist mehrwertsteuerpflichtig. Die Lieferung eines unbebauten Grundstücks ist dagegen von der Mehrwertsteuer befreit und bleibt der Grunderwerbsteuer unterworfen.

13 Die Woningstichting entrichtete für die in Rede stehende Lieferung die Mehrwertsteuer an den Verkäufer, da sie annahm, dass die Lieferung ein Baugrundstück betreffe und deshalb dieser Steuer unterliege, so dass keine Grunderwerbsteuer geschuldet sei.

14 Der Steuerinspektor war hingegen der Ansicht, dass die genannte Lieferung ein unbebautes Grundstück betreffe, als solche von der Mehrwertsteuer befreit sei und damit der Grunderwerbsteuer unterliege. Infolgedessen erging an die Woningstichting ein Bescheid über die Nacherhebung von Grunderwerbsteuer. Da der Einspruch, den die Woningstichting gegen diesen Bescheid beim Steuerinspektor erhob, zurückgewiesen wurde, erhob sie Klage gegen diese Entscheidung bei der Rechtbank te Arnhem. Die Rechtbank wies diese Klage ab.

15 Die Woningstichting legte gegen dieses Urteil beim Gerechtshof te Arnhem Rechtsmittel ein, das von diesem zurückgewiesen wurde.

16 Der Gerechtshof te Arnhem entschied unter Verweis auf das Urteil vom 19. November 2009, Don Bosco Onroerend Goed (C-461/08, Slg. 2009, I-11079), dass der Verkäufer ein unbebautes Grundstück geliefert habe, da zum Zeitpunkt der Lieferung das Gebäude vollständig abgerissen gewesen sei und die Parteien vereinbart hätten, das Parkplatzpflaster auf Rechnung des Verkäufers nach der Lieferung entfernen zu lassen. Der Gerechtshof entschied ferner, dass die Parzelle nicht als Baugrundstück angesehen werden könne, da der Abriss des Gebäudes und die Entfernung des Parkplatzpflasters nicht als „Arbeiten“ im Sinne von Art. 11 Abs. 4 Buchst. a des Umsatzsteuergesetzes betrachtet werden könnten. Außerdem hätten die Parteien keine anderen Arbeiten vereinbart. Im Übrigen stellten die bestehenden, der Errichtung eines Neubaus dienenden Maßnahmen in der Umgebung der Parzelle keine Maßnahmen im Sinne von Art. 11 Abs. 4 Buchst. c des Umsatzsteuergesetzes dar.

17 Die Woningstichting legte gegen dieses Urteil Kassationsbeschwerde beim Hoge Raad der Nederlanden ein.

18 Das vorlegende Gericht weist darauf hin, dass nach seiner eigenen Rechtsprechung Art. 11 Abs. 4 Buchst. a des Umsatzsteuergesetzes dahin auszulegen sei, dass beim vollständigen Abriss eines Gebäudes das nicht mehr bebaute Grundstück erst dann als Baugrundstück anzusehen sei, wenn nach dem Abriss Arbeiten am Grundstück im Hinblick auf eine neue Bebauung vorgenommen worden seien. Nach dieser Rechtsprechung handele es sich beim Abriss nicht um „Arbeiten“ im Sinne von Art. 11 Abs. 4 Buchst. a des Umsatzsteuergesetzes, selbst wenn der Abriss im Hinblick auf einen späteren Neubau auf dem nicht mehr bebauten Grundstück vorgenommen werde. Daher hätten die Abrissarbeiten als solche – trotz der Absicht der Parteien, das Grundstück für die Errichtung von Neubauten zu nutzen – nicht zur Folge, dass dieses Grundstück unter den Begriff „Baugrundstück“ falle.

19 Das vorlegende Gericht weist indessen darauf hin, dass der Gerichtshof in seinen Urteilen vom 28. März 1996, Gemeente Emmen (C-468/93, Slg. 1996, I-1721, Randnrn. 20 und 25), und Don Bosco Onroerend Goed (Randnr. 43) bereits entschieden habe, dass „es … Sache [der Mitgliedstaaten] ist, … die Grundstücke zu bestimmen, die als Baugrundstücke anzusehen sind; dabei müssen sie allerdings das mit der [Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie] verfolgte Ziel beachten, nur diejenigen Lieferungen solcher unbebauter Grundstücke von der Mehrwertsteuer zu befreien, auf denen kein Gebäude errichtet werden soll".

20 Angesichts dieser Rechtsprechung des Gerichtshofs möchte das vorlegende Gericht wissen, ob die Freiheit der Mitgliedstaaten, den Begriff „Baugrundstück" zu definieren, es einem Mitgliedstaat erlaubt, die Lieferung eines unbebauten Grundstücks, das durch den Abriss bestehender Gebäude entstanden ist, von der Mehrwertsteuer zu befreien, auch wenn diese Arbeiten im Hinblick auf eine erneute Bebauung des Grundstücks vorgenommen worden sind. Es möchte ferner wissen, ob es sich bei der Feststellung, ob die in Rede stehende Lieferung „unbebaute Grundstücke …, auf denen kein Gebäude errichtet werden soll", im Sinne des Urteils Gemeente Emmen betrifft, auf die Berücksichtigung der Umstände beschränken kann, die nach dem Zeitpunkt eintreten, ab dem das Grundstück unbebaut ist, ohne vorherigen Abrissarbeiten Rechnung zu tragen.

21 Unter diesen Umständen hat der Hoge Raad der Nederlanden beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof die folgende Frage zur Vorabentscheidung vorzulegen:

Ist Art. 135 Abs. 1 Buchst. k der Mehrwertsteuerrichtlinie in Verbindung mit Art. 12 Abs. 1 und 3 dieser Richtlinie dahin auszulegen, dass die Lieferung eines unbebauten Grundstücks, das durch den im Hinblick auf die Errichtung eines Neubaus vorgenommenen Abriss darauf befindlicher Gebäude entstanden ist, jedenfalls nicht von der Mehrwertsteuer befreit werden kann?

Zur Vorlagefrage

22 Mit seiner Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob Art. 135 Abs. 1 Buchst. k der Mehrwertsteuerrichtlinie in Verbindung mit Art. 12 Abs. 1 und 3 dieser Richtlinie dahin auszulegen ist, dass die in der erstgenannten Bestimmung vorgesehene Befreiung von der Mehrwertsteuer einen Vorgang wie den im Ausgangsverfahren in Rede stehenden – die Lieferung eines unbebauten Grundstücks nach Abriss des darauf befindlichen Gebäudes – erfasst, selbst wenn zum Zeitpunkt dieser Lieferung außer dem Abriss keine weiteren Arbeiten zur Erschließung des Grundstücks durchgeführt worden waren, das Grundstück aber zur Bebauung bestimmt war.

23 Da nach Ansicht der niederländischen Regierung im vorliegenden Fall keine Arbeiten im Sinne des niederländischen Rechts vorgenommen worden waren, spricht sie sich dagegen aus, zur Feststellung, ob es sich bei dem im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Grundstück um ein „unbebautes Grundstück" oder um ein „Baugrundstück" handelt, die Absicht der Parteien zu berücksichtigen.

24 Die Woningstichting und die Europäische Kommission sind dagegen der Ansicht, dass die in den niederländischen Rechtsvorschriften genannten Voraussetzungen zur Definition von Baugrundstücken zu eng seien und nicht sämtliche Situationen erfassten, in denen ein Grundstück als zur Bebauung bestimmt angesehen werden könne. Aus den Angaben in den Akten gehe klar hervor, dass das im Ausgangsverfahren in Rede stehende Grundstück objektiv als zur Bebauung bestimmt angesehen werden könne.

25 Zunächst ist darauf hinzuweisen, dass nach ständiger Rechtsprechung die Begriffe, mit denen die in Art. 135 der Mehrwertsteuerrichtlinie vorgesehenen Steuerbefreiungen umschrieben sind, eng auszulegen sind, da sie Ausnahmen von dem allgemeinen Grundsatz darstellen, dass jede Lieferung und jede Dienstleistung, die ein Steuerpflichtiger gegen Entgelt erbringt, der Mehrwertsteuer unterliegt. Die Auslegung dieser Begriffe muss jedoch mit den Zielen in Einklang stehen, die mit den

Befreiungen verfolgt werden, und den Erfordernissen des Grundsatzes der steuerlichen Neutralität entsprechen, auf dem das gemeinsame Mehrwertsteuersystem beruht. Daher bedeutet diese Regel enger Auslegung nicht, dass die zur Umschreibung der in Art. 135 genannten Befreiungen verwendeten Begriffe so auszulegen sind, dass sie den Befreiungen ihre Wirkung nehmen (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 12. Juli 2012, J. J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard, C-326/11, Randnr. 20 und die dort angeführte Rechtsprechung).

26 Nach Art. 135 Abs. 1 Buchst. k der Mehrwertsteuerrichtlinie ist die Lieferung unbebauter Grundstücke mit Ausnahme von Baugrundstücken im Sinne ihres Art. 12 Abs. 1 Buchst. b von der Mehrwertsteuer befreit. Nach Art. 12 Abs. 3 dieser Richtlinie gelten als „Baugrundstück" im Sinne von Abs. 1 Buchst. b unerschlossene oder erschlossene Grundstücke entsprechend den Begriffsbestimmungen der Mitgliedstaaten.

27 Daraus folgt, dass Lieferungen von Baugrundstücken der Mehrwertsteuer unterliegen und nicht in die Kategorie der in Art. 135 der Mehrwertsteuerrichtlinie genannten Steuerbefreiungen fallen, die eng auszulegen sind.

28 Art. 11 Abs. 4 Buchst. a des Umsatzsteuergesetzes setzt diese Bestimmungen der Mehrwertsteuerrichtlinie in niederländisches Recht um und definiert als „Baugrundstück" u. a. jedes unbebaute Grundstück, an dem Arbeiten vorgenommen werden oder wurden, damit das Grundstück bebaut werden kann.

29 Nach der vom vorlegenden Gericht angeführten nationalen Rechtsprechung wird der in der genannten nationalen Bestimmung verwendete Begriff „Arbeiten" dahin ausgelegt, dass er Abrissarbeiten nicht umfasst, auch wenn feststeht, dass sie im Hinblick auf eine Wiederbebauung durchgeführt wurden.

30 In diesem Zusammenhang ist erstens darauf hinzuweisen, dass die Mitgliedstaaten bei der Bestimmung der Grundstücke, die als „Baugrundstücke" anzusehen sind, das mit Art. 135 Abs. 1 Buchst. k der Mehrwertsteuerrichtlinie verfolgte Ziel beachten müssen, nur die Lieferungen solcher unbebauter Grundstücke von der Mehrwertsteuer zu befreien, auf denen kein Gebäude errichtet werden soll (vgl. in diesem Sinne Urteile Gemeente Emmen, Randnrn. 24 und 25, und Don Bosco Onroerend Goed, Randnr. 43).

31 Zur Gewährleistung der Beachtung des Grundsatzes der steuerlichen Neutralität, des grundlegenden Prinzips des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems, das es zum einen nicht zulässt, gleichartige und infolgedessen miteinander in Wettbewerb stehende Dienstleistungen hinsichtlich der Mehrwertsteuer unterschiedlich zu behandeln, und zum anderen, Wirtschaftsteilnehmer, die gleichartige Umsätze tätigen, bei der Erhebung der Mehrwertsteuer unterschiedlich zu behandeln (Urteil vom 29. Oktober 2009, SKF, C-29/08, Slg. 2009, I-10413, Randnr. 67 und die dort angeführte Rechtsprechung), ist es daher erforderlich, dass sämtliche unbebauten Grundstücke, auf denen ein Gebäude errichtet werden soll und die folglich zur Bebauung bestimmt sind, von dieser nationalen Definition erfasst werden.

32 Zweitens ist darauf hinzuweisen, dass die erklärte Absicht der Parteien hinsichtlich der Mehrwertsteuerpflichtigkeit eines Umsatzes im Rahmen einer Gesamtwürdigung der Umstände eines solchen Vorgangs zu berücksichtigen ist, wenn sie durch objektive Anhaltspunkte bestätigt wird (Urteil J. J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard, Randnr. 33 und die dort angeführte Rechtsprechung).

33 Ebenso wie der Gerichtshof bereits festgestellt hat, dass der Fortschritt der Umbauarbeiten des Verkäufers zum Zeitpunkt der Lieferung zu diesen Anhaltspunkten gehört (Urteil J. J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard, Randnr. 34), können daher zu diesen Anhaltspunkten auch der vor diesem Zeitpunkt liegende Abschluss der vom Verkäufer im Hinblick auf einen künftigen Bau durchgeführten Abrissarbeiten oder die Verpflichtung des Verkäufers gehören, solche Abrissarbeiten im Hinblick auf einen künftigen Bau durchzuführen.

34 Im vorliegenden Fall ist – wie dem Vorlagebeschluss zu entnehmen ist – im Ausgangsverfahren unstreitig, dass zum Zeitpunkt der Lieferung die Arbeiten zum Abriss des Gebäudes im Hinblick auf eine Wiederbebauung durchgeführt worden waren oder, was den Parkplatz betrifft, durchgeführt werden sollten.

35 Es ist jedenfalls Sache des vorlegenden Gerichts, eine Gesamtwürdigung der mit dem im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Vorgang verbundenen und zum Zeitpunkt der Lieferung gegebenen Umstände einschließlich der Absicht der Parteien, sofern sie durch objektive Anhaltspunkte bestätigt wird, vorzunehmen, um festzustellen, ob der im Ausgangsverfahren in Rede stehende Vorgang ein Baugrundstück betrifft.

36 Nach alledem ist auf die Vorlagefrage zu antworten, dass Art. 135 Abs. 1 Buchst. k der Mehrwertsteuerrichtlinie in Verbindung mit Art. 12 Abs. 1 und 3 dieser Richtlinie dahin auszulegen ist, dass die in der erstgenannten Bestimmung vorgesehene Befreiung von der Mehrwertsteuer einen Vorgang wie den im Ausgangsverfahren in Rede stehenden – die Lieferung eines unbebauten Grundstücks nach Abriss des darauf befindlichen Gebäudes – nicht erfasst, selbst wenn zum Zeitpunkt dieser Lieferung außer dem Abriss keine weiteren Arbeiten zur Erschließung des Grundstücks durchgeführt worden waren, falls eine Gesamtwürdigung der mit diesem Vorgang verbundenen und zum Zeitpunkt der Lieferung gegebenen Umstände einschließlich der Absicht der Parteien, sofern sie durch objektive Anhaltspunkte bestätigt wird, ergibt, dass zu diesem Zeitpunkt das in Rede stehende Grundstück tatsächlich zur Bebauung bestimmt war; dies zu prüfen ist Sache des vorlegenden Gerichts.

Kosten

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

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

Art. 135 Abs. 1 Buchst. k der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem in Verbindung mit Art. 12 Abs. 1 und 3 dieser Richtlinie ist dahin auszulegen, dass die in der erstgenannten Bestimmung vorgesehene Befreiung von der Mehrwertsteuer einen Vorgang wie den im Ausgangsverfahren in Rede stehenden – die Lieferung eines unbebauten Grundstücks nach Abriss des darauf befindlichen Gebäudes – nicht erfasst, selbst wenn zum Zeitpunkt dieser Lieferung außer dem Abriss keine weiteren Arbeiten zur Erschließung des Grundstücks durchgeführt worden waren, falls eine Gesamtwürdigung der mit diesem Vorgang verbundenen und zum Zeitpunkt der Lieferung gegebenen Umstände einschließlich der Absicht der Parteien, sofern sie durch objektive Anhaltspunkte bestätigt wird, ergibt, dass zu diesem Zeitpunkt das in Rede stehende Grundstück tatsächlich zur Bebauung bestimmt war; dies zu prüfen ist Sache des vorlegenden Gerichts.

Unterschriften