Sammlung der Rechtsprechung

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Erste Kammer)

28. April 2016 *

„Vorlage zur Vorabentscheidung — Steuerwesen — Mehrwertsteuer — Steuerbare Umsätze — Zuordnung von ‚im Rahmen des Unternehmens' erhaltenen Gegenständen für Zwecke des Unternehmens — Gleichsetzung mit einer Lieferung gegen Entgelt — Besteuerungsgrundlage"

In der Rechtssache C-128/14

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht vom Hoge Raad der Nederlanden (Oberster Gerichtshof der Niederlande, Niederlande) mit Entscheidung vom 21. Februar 2014, beim Gerichtshof eingegangen am 18. März 2014, in dem Verfahren

Staatssecretaris van Financiën

gegen

Het Oudeland Beheer BV

erlässt

DER GERICHTSHOF (Erste Kammer)

unter Mitwirkung des Vizepräsidenten des Gerichtshofs A. Tizzano in Wahrnehmung der Aufgaben des Präsidenten der Ersten Kammer, der Richter F. Biltgen, A. Borg Barthet und E. Levits (Berichterstatter) sowie der Richterin M. Berger,

Generalanwalt: P. Mengozzi,

Kanzler: M. Ferreira, Hauptverwaltungsrätin,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens und auf die mündliche Verhandlung vom 16. Juli 2015,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

— der Het Oudeland Beheer BV, vertreten durch A. J. de Ruiter, belastingadviseur,

— der niederländischen Regierung, vertreten durch K. Bulterman, C. S. Schillemans und M. Noort als Bevollmächtigte,

— der Europäischen Kommission, vertreten durch W. Roels und C. Soulay als Bevollmächtigte,

nach Anhörung der Schlussanträge des Generalanwalts in der Sitzung vom 15. Oktober 2015

* Verfahrenssprache: Niederländisch.

folgendes

Urteil

1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung von Art. 5 Abs. 3 Buchst. b und Art. 7 Buchst. a sowie von Art. 11 Teil A Abs. 1 Buchst. 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. 1977, L 145, S. 1) in der durch die Richtlinie 95/7/EG des Rates vom 10. April 1995 (ABl. 1995, L 102, S. 18) geänderten Fassung (im Folgenden: Sechste Richtlinie).

2 Es ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen dem Staatssecretaris van Financiën (Staatssekretär für Finanzen, Niederlande) und Het Oudeland Beheer BV (im Folgenden: Oudeland) über die Bestimmung der Besteuerungsgrundlage einer Lieferung im Sinne von Art. 5 Abs. 7 Buchst. a der Sechsten Richtlinie, die von dieser Gesellschaft vorgenommen wurde.

Rechtlicher Rahmen

Unionsrecht

3 Die Sechste Richtlinie ist zwar durch die Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. 2006, L 347, S. 1) mit Wirkung vom 1. Januar 2007 aufgehoben und ersetzt worden, doch gilt für den Ausgangsrechtsstreit in Anbetracht des streitgegenständlichen Zeitraums weiterhin die Sechste Richtlinie.

4 In Art. 2 der Sechsten Richtlinie heißt es:

„Der Mehrwertsteuer unterliegen:

1. Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Inland gegen Entgelt ausführt …“

5 Art. 5 („Lieferung von Gegenständen“) dieser Richtlinie bestimmt:

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

…

(3) Die Mitgliedstaaten können als körperlichen Gegenstand behandeln:

…

b) dingliche Rechte, die ihrem Inhaber ein Nutzungsrecht an Grundstücken geben;

…

(5) Als Lieferung im Sinne des Absatzes 1 können die Mitgliedstaaten die Erbringung bestimmter Bauleistungen betrachten …

…

(7) 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;

…“

6 Art. 11 der Sechsten Richtlinie sieht vor:

„A. Im Inland

(1) Die Besteuerungsgrundlage ist:

a) bei Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die nicht unter den Buchstaben b), c) und d) genannt sind, alles, was den Wert der Gegenleistung bildet, die der Lieferer oder Dienstleistende für diese Umsätze vom Abnehmer oder Dienstleistungsempfänger oder von einem Dritten erhält oder erhalten soll, einschließlich der unmittelbar mit dem Preis dieser Umsätze zusammenhängenden Subventionen;

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;

…“

7 Art. 13 („Steuerbefreiungen im Inland“) dieser Richtlinie bestimmt:

„B. Sonstige Steuerbefreiungen Unbeschadet sonstiger Gemeinschaftsvorschriften befreien die Mitgliedstaaten unter den Bedingungen, die sie zur Gewährleistung einer korrekten und einfachen Anwendung der nachstehenden Befreiungen sowie zur Verhütung von Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und etwaigen Missbräuchen festsetzen, von der Steuer: …

g) die Lieferungen von Gebäuden oder Gebäudeteilen und dem dazugehörigen Grund und Boden, mit Ausnahme der in Artikel 4 Absatz 3 Buchstabe a) bezeichneten Gegenstände; …

C. Optionen Die Mitgliedstaaten können ihren Steuerpflichtigen das Recht einräumen, für eine Besteuerung zu optieren:

a) bei der Vermietung und Verpachtung von Grundstücken; … Die Mitgliedstaaten können den Umfang des Optionsrechts einschränken; sie bestimmen die Modalitäten seiner Ausübung.“

8 In Art. 17 („Entstehung und Umfang des Rechts auf Vorsteuerabzug“) der Richtlinie heißt es:

„(1) Das Recht auf Vorsteuerabzug entsteht, wenn der Anspruch auf die abziehbare Steuer entsteht.

(2) Soweit die Gegenstände und Dienstleistungen für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden, ist der Steuerpflichtige befugt, von der von ihm geschuldeten Steuer folgende Beträge abzuziehen:

a) die geschuldete oder entrichtete Mehrwertsteuer für Gegenstände und Dienstleistungen, die ihm von einem anderen Steuerpflichtigen geliefert wurden oder geliefert werden bzw. erbracht wurden oder erbracht werden,

…

c) die Mehrwertsteuer, die nach Artikel 5 Absatz 7 Buchstabe a) und Artikel 6 Absatz 3 geschuldet wird.

…

(5) Soweit Gegenstände und Dienstleistungen von einem Steuerpflichtigen sowohl für Umsätze verwendet werden, für die nach den Absätzen 2 und 3 ein Recht auf Vorsteuerabzug besteht, als auch für Umsätze, für die dieses Recht nicht besteht, ist der Vorsteuerabzug nur für den Teil der Mehrwertsteuer zulässig, der auf den Betrag der erstgenannten Umsätze entfällt.

…“

Niederländisches Recht

9 Art. 3 des Wet op de omzetbelasting 1968 (Umsatzsteuergesetz von 1968) in seiner auf den Ausgangsrechtsstreit anwendbaren Fassung (im Folgenden: Wet OB) sieht vor:

„1. Lieferungen von Gegenständen sind:

…

c) die Lieferung unbeweglicher Sachen durch den Hersteller, mit Ausnahme von unbebauten Grundstücken, die keine Baugrundstücke sind …

…

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 von Grund und Boden, im Auftrag hergestellt worden sind; von der Anwendbarkeit dieses Unterabschnitts sind unbebaute Grundstücke ausgenommen, die keine Baugrundstücke sind …

…

2. Als Lieferung von Gegenständen gilt auch die Begründung, die Übertragung und die Änderung von Rechten an unbeweglichen Sachen mit Ausnahme von Hypotheken und Reallasten, der Verzicht auf solche Rechte und die Kündigung solcher Rechte, es sei denn, das Entgelt zuzüglich der Umsatzsteuer ergibt einen Betrag, der geringer ist als der Wert, den diese Rechte im Wirtschaftsverkehr haben. Der Wert im Wirtschaftsverkehr entspricht mindestens dem Selbstkostenpreis (einschließlich Umsatzsteuer) der unbeweglichen Sache, auf die sich das Recht bezieht, wie es bei Begründung durch einen unabhängigen Dritten zum Zeitpunkt des Umsatzes entstanden wäre.“

10 Art. 8 Abs. 3 und 5 Wet OB bestimmt:

„3. 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 gezahlt werden müsste, wenn diese zum Zeitpunkt der Lieferung in dem Zustand erworben oder erzeugt würden, in dem sie sich zu diesem Zeitpunkt befinden.

…

5. In einer allgemeinen Verwaltungsvorschrift kann bestimmt werden, inwieweit

…

b) die Lasten, die mit dem Eigentum, das mit Reallasten beschwert ist, einem Erbpachtrecht, einem Erbbaurecht, einer Grunddienstbarkeit, Wohnungen, Mitgliedsrechten in einer Grundstücksgesellschaft (*lidmaatschapsrechten*) und gleichartigen Rechten zusammenhängen, zum Entgelt gehören;

…“

11 Art. 5 des Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968 (Durchführungsverordnung von 1968 zur Umsatzsteuer, im Folgenden: Durchführungsverordnung) sieht vor:

„(1) Für die Begründung, die Übertragung, den Verzicht oder die Kündigung eines Erbpachtrechts, eines Erbbaurechts oder einer Grunddienstbarkeit gehört der Wert des Erbpachtzinses, der Gebühr oder der Miete zum Entgelt, wobei das Entgelt nicht höher sein kann als der Wert des Gegenstands, auf den sich dieses Recht bezieht, im Wirtschaftsverkehr. Der Wert im Wirtschaftsverkehr entspricht mindestens dem Selbstkostenpreis (einschließlich Umsatzsteuer) der unbeweglichen Sache, auf die sich das Recht bezieht, wie es bei Begründung durch einen unabhängigen Dritten zum Zeitpunkt des Umsatzes entstanden wäre.

…

(5) Der Wert eines Erbpachtzinses, einer Gebühr, einer Miete oder einer Leistung wird gemäß Anhang A dieser Durchführungsverordnung bestimmt.

…“

12 In Anhang A der Durchführungsverordnung heißt es:

„…

b) Der Wert eines Erbpachtzinses, einer Gebühr, einer Miete oder einer Leistung, die nach einer bestimmten Zeit entfallen, wird auf den Jahresbetrag festgesetzt, multipliziert mit der Zahl der Jahre, in denen die Zahlungen erfolgen müssen. …“

Ausgangsverfahren und Vorlagefragen

13 Am 8. März 2004 schloss Oudeland als Erbpachtnehmerin einen Erbpachtvertrag über eine Grundstücksparzelle und ein auf dieser Parzelle im Bau befindliches Bürogebäude (im Folgenden: das betreffende Bürogebäude), der die Zahlung eines jährlich im Voraus geschuldeten Entgelts (im Folgenden: jährlicher Erbpachtzins) vorsah. Die Laufzeit dieses Vertrags war auf 20 Jahre festgelegt, und der jährliche Erbpachtzins betrug 330 000 Euro.

14 Nach Art. 3 Abs. 2 Wet OB, der auf Art. 5 Abs. 3 Buchst. b der Sechsten Richtlinie beruht, ist die Begründung eines Erbpachtrechts mehrwertsteuerrechtlich der Lieferung eines Grundstücks gleichgestellt und unterliegt daher der Mehrwertsteuer. Nach Art. 8 Abs. 5 Buchst. b dieses Gesetzes in Verbindung mit Art. 5 Abs. 5 der Durchführungsverordnung umfasst die Besteuerungsgrundlage einer Lieferung wie der im Ausgangsverfahren fraglichen den gemäß Anhang A Buchst. b der Durchführungsverordnung berechneten Wert des Erbpachtrechts, d. h. den kapitalisierten Wert des gesamten Erbpachtzinses. Im vorliegenden Fall wurde dieser Wert mit 3 844 500 Euro festgesetzt.

15 Auf die Begründung des im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Erbpachtrechts wurde daher Mehrwertsteuer erhoben. Oudeland zahlte diese Steuer in Höhe von 730 455 Euro an den Unternehmer, mit dem sie den Erbpachtvertrag geschlossen hatte, und zog diesen Betrag in ihrer Umsatzsteuervoranmeldung für März 2004 als Vorsteuer ab.

16 Nach der Begründung des Erbpachtrechts ließ Oudeland das betreffende Bürogebäude fertigstellen, das ihr bezugsfertig übergeben wurde. Die Fertigstellungskosten beliefen sich auf 1 571 749 Euro. Auf diesen Betrag zahlte Oudeland 298 632 Euro Umsatzsteuer, die sie unmittelbar als Vorsteuer abzog. Während der Fertigstellung des Gebäudes wurde der erste jährliche Erbpachtzins fällig und von Oudeland bezahlt.

17 Oudeland vermietete das betreffende Bürogebäude ab dem 1. Juni 2004. Nach den einschlägigen nationalen Rechtsvorschriften, die auf Art. 13 Teil C Buchst. a der Sechsten Richtlinie beruhen, optierte Oudeland im Einverständnis mit den Mietern für einen Teil des Gebäudes gegen die Mehrwertsteuerbefreiung für die Vermietung unbeweglicher Sachen. Die Vermietung des anderen Gebäudeteils war von der Mehrwertsteuer befreit.

18 Nach Ansicht von Oudeland ist die Vermietung des betreffenden Bürogebäudes als Lieferung eines im Rahmen ihres Unternehmens hergestellten Gegenstands für Zwecke ihres Unternehmens im Sinne von Art. 3 Abs. 1 Buchst. h Wet OB und Art. 5 Abs. 7 Buchst. a der Sechsten Richtlinie anzusehen. Sie entrichtete daher die Mehrwertsteuer für den Teil des Gebäudes, der von der Mehrwertsteuer befreit war und für den sie folglich nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt war. In ihrer Umsatzsteuervoranmeldung gab Oudeland als Besteuerungsgrundlage für die im Ausgangsverfahren fragliche Lieferung die gesamten Kosten – ohne Umsatzsteuer – der Fertigstellung des Bauvorhabens zuzüglich des zum Zeitpunkt dieser Lieferung bereits fällig gewordenen Betrags des jährlichen Erbpachtzinses an.

19 Die Steuerbehörde vertrat die Auffassung, dass als Besteuerungsgrundlage für die Vermietung des betreffenden Bürogebäudes die Fertigstellungskosten des Bauvorhabens und der kapitalisierte Wert der Summe der jährlichen Erbpachtzinsbeträge anzusetzen sei. Oudeland wurde ein Nachforderungsbescheid für den Zeitraum vom 1. Juni bis 30. Juni 2004 über einen Betrag zugestellt, der der Differenz zwischen der von ihr berechneten und der von der Steuerbehörde berechneten Besteuerungsgrundlage entsprach. Der von Oudeland erhobene Einspruch gegen den Nachforderungsbescheid wurde zurückgewiesen.

20 Da die von Oudeland gegen die Einspruchsentscheidung erhobene Klage von der Rechtbank te ’s-Gravenhage (erstinstanzliches Gericht Den Haag, Niederlande) als unbegründet abgewiesen wurde, legte Oudeland Berufung zum Gerechtshof te ’s-Gravenhage (Berufungsgericht Den Haag, Niederlande) ein.

21 Das Berufungsgericht entschied, dass nach Art. 8 Abs. 3 Wet OB die Besteuerungsgrundlage der Lieferungen im Sinne von Art. 3 Abs. 1 Buchst. h dieses Gesetzes den Selbstkostenpreis des von Oudeland in Erbpacht gehaltenen Grundstücks umfasse und dabei von dem Wert auszugehen sei, den dieses Grundstück für Oudeland zum Zeitpunkt der Lieferung im Sinne von Art. 3 Abs. 1 Buchst. h Wet OB habe. Darüber hinaus könne dieser Wert nicht mit dem Wert gleichgesetzt werden, den das

Grundstück zu diesem Zeitpunkt für einen Eigentümer hätte, sondern müsse anhand des jährlichen Erbpachtzinses bestimmt werden, der vor der Fertigstellung des betreffenden Bürogebäudes entrichtet worden sei.

22 Der Gerechtshof te 's-Gravenhage (Berufungsgericht Den Haag) hob daher die Entscheidung der Rechtbank te 's-Gravenhage (erstinstanzliches Gericht Den Haag), die Entscheidung der Steuerbehörde, mit der der Einspruch von Oudeland zurückgewiesen wurde, und den Oudeland zugestellten Nachforderungsbescheid auf.

23 Der Staatssekretär für Finanzen legte gegen die Entscheidung des Berufungsgerichts beim Hoge Raad der Nederlanden (Oberster Gerichtshof der Niederlande, Niederlande) Kassationsbeschwerde ein.

24 In dem Rechtsstreit zwischen den Parteien des Ausgangsverfahrens geht es um die Frage, wie die Besteuerungsgrundlage einer Lieferung im Sinne von Art. 5 Abs. 7 Buchst. a der Sechsten Richtlinie zu bestimmen ist. Während Oudeland der Ansicht ist, dass dazu nur die bis zum Zeitpunkt der Lieferung gezahlten Beträge, also die bis dahin fälligen jährlichen Erbpachtzinsen und die Fertigstellungskosten des betreffenden Bürogebäudes gehörten, stützt sich die Steuerbehörde zur Festsetzung des Wertes des Erbpachtrechts auf den kapitalisierten Wert der Summe der Erbpachtzinsen.

25 Das vorlegende Gericht möchte wissen, ob gemäß dem Urteil vom 8. November 2012, Gemeente Vlaardingen (C-299/11, EU:C:2012:698), von der Besteuerungsgrundlage die Selbstkostenelemente, auf die die Mehrwertsteuer gezahlt worden sei, nämlich der Wert des Erbpachtrechts und die Fertigstellungskosten des betreffenden Bürogebäudes, ausgeschlossen werden müssten und ob dies auch gelte, wenn ein Steuerpflichtiger nach den Bestimmungen des nationalen Rechts die gezahlte Mehrwertsteuer sofort und vollständig als Vorsteuer abgezogen habe.

26 Wenn diese in der vorherigen Randnummer des vorliegenden Urteils angeführten Selbstkostenelemente in die Besteuerungsgrundlage nach Art. 8 Abs. 3 Wet OB in Verbindung mit Art. 11 Teil A Abs. 1 Buchst. b der Sechsten Richtlinie einbezogen werden müssten, sei fraglich, wie diese Grundlage für das Erbpachtrecht zu bestimmen sei und insbesondere wie der Wert der sukzessiv geschuldeten jährlichen Erbpachtzinsbeträge in die Besteuerungsgrundlage einer Lieferung im Sinne von Art. 5 Abs. 7 Buchst. a der Sechsten Richtlinie Eingang finden müsse.

27 Unter diesen Umständen hat der Hoge Raad der Nederlanden (Oberster Gerichtshof der Niederlande) das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

1. Ist Art. 11 Teil A Abs. 1 Buchst. b der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen, dass bei einer Lieferung im Sinne von Art. 5 Abs. 7 Buchst. a der Sechsten Richtlinie der Selbstkostenpreis von Grundstücken oder anderen Stoffen oder Materialien, für die der Steuerpflichtige beim Erwerb Mehrwertsteuer entrichtet hat – vorliegend durch die Begründung eines dinglichen Rechts zur Nutzung einer unbeweglichen Sache –, nicht zur Besteuerungsgrundlage gehört? Gilt etwas anderes, wenn der Steuerpflichtige diese Mehrwertsteuer aufgrund der nationalen Rechtsvorschriften – unabhängig davon, ob diese insoweit mit der Sechsten Richtlinie vereinbar sind – bei der Anschaffung abgezogen hat?

2. Ist in einem Fall wie dem vorliegenden, in dem das Grundstück mit dem im Bau befindlichen Gebäude durch die Begründung eines dinglichen Rechts im Sinne von Art. 5 Abs. 3 Buchst. b der Sechsten Richtlinie erworben wurde, Art. 11 Teil A Abs. 1 Buchst. b der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen, dass der Wert eines Erbpachtzinses, d. h. der Wert der während der Laufzeit oder aber der während der Restlaufzeit des dinglichen Rechts jährlich zu entrichtenden Beträge, zur Besteuerungsgrundlage einer Lieferung im Sinne von Art. 5 Abs. 7 Buchst. a der Sechsten Richtlinie gehört?

Zu den Vorlagefragen

Zur ersten Frage

28 Mit seiner ersten Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob Art. 11 Teil A Abs. 1 Buchst. b der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen ist, dass der Wert eines dinglichen Rechts, das seinem Inhaber ein Nutzungsrecht an einer unbeweglichen Sache gibt, und die Fertigstellungskosten des auf dem betreffenden Grundstück errichteten Bürogebäudes in die Besteuerungsgrundlage einer Lieferung im Sinne von Art. 5 Abs. 7 Buchst. a der Sechsten Richtlinie einbezogen werden müssen, wenn der Steuerpflichtige die auf diesen Wert und diese Kosten entfallende Mehrwertsteuer bereits entrichtet, sie aber auch sofort und vollständig als Vorsteuer abgezogen hat.

29 Nach Art. 5 Abs. 7 Buchst. a der Sechsten Richtlinie können die Mitgliedstaaten einer Lieferung gegen Entgelt die Zuordnung eines im Rahmen seines Unternehmens hergestellten, gewonnenen, be- oder verarbeiteten, gekauften oder eingeführten Gegenstands durch einen Steuerpflichtigen für Zwecke seines Unternehmens gleichstellen, falls ihn der Erwerb eines solchen Gegenstands von einem anderen Steuerpflichtigen nicht zum vollen Abzug der Mehrwertsteuer berechtigen würde.

30 Dies ermöglicht den Mitgliedstaaten, ihr Steuerrecht so zu gestalten, dass die Unternehmen, die wegen der Ausübung einer von der Mehrwertsteuer befreiten Tätigkeit die Mehrwertsteuer, die sie beim Erwerb von Unternehmensgegenständen gezahlt haben, nicht abziehen können, im Vergleich zu ihren Mitbewerbern, die die gleiche Tätigkeit mit Gegenständen ausüben, die sie ohne Zahlung von Mehrwertsteuer durch eigene Erzeugung oder allgemeiner im Rahmen ihres Unternehmens erhalten haben, nicht benachteiligt werden (Urteil vom 8. November 2012, Gemeente Vlaardingen, C-299/11, EU:C:2012:698, Rn. 26).

31 Zunächst ist, wie der Generalanwalt in Nr. 42 seiner Schlussanträge ausgeführt hat, darauf hinzuweisen, dass die Anwendbarkeit von Art. 5 Abs. 7 Buchst. a der Sechsten Richtlinie drei kumulativen Voraussetzungen unterliegt.

32 Erstens muss es sich bei dem betreffenden Gegenstand um einen „im Rahmen [des] Unternehmens [eines Steuerpflichtigen] hergestellten, gewonnenen, be- oder verarbeiteten … Gegenstand“ handeln. Der Gerichtshof hat entschieden, dass Art. 5 Abs. 7 Buchst. a der Sechsten Richtlinie, damit von der Möglichkeit der Gleichstellung mit einer Lieferung gegen Entgelt in einer Weise Gebrauch gemacht werden kann, die im Mehrwertsteuerbereich tatsächlich jede Ungleichheit zwischen den Steuerpflichtigen, die ihre Gegenstände bei einem anderen Steuerpflichtigen erworben haben, und denjenigen, die sie im Rahmen ihres Unternehmens erhalten haben, beseitigt, nicht nur die vollständig von dem betreffenden Unternehmen selbst hergestellten, gewonnenen, be- oder verarbeiteten Gegenstände, sondern auch die von einem Dritten mit von diesem Unternehmen zur Verfügung gestellten Material hergestellten, gewonnenen, be- oder verarbeiteten Gegenstände umfasst; diese Gleichstellung muss sich auf alle von dem Dritten fertiggestellten oder verbesserten Gegenstände erstrecken können (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 8. November 2012, Gemeente Vlaardingen, C-299/11, EU:C:2012:698, Rn. 27 und 28, und vom 10. September 2014, Gemeente ’s-Hertogenbosch, C-92/13, EU:C:2014:2188, Rn. 28).

33 Zweitens muss der Steuerpflichtige diesen Gegenstand für Zwecke seines Unternehmens zugeordnet haben.

34 Drittens darf ihn der Erwerb des Gegenstands von einem anderen Steuerpflichtigen nicht zum vollen Abzug der Mehrwertsteuer berechtigen.

35 Im vorliegenden Fall hat Oudeland zunächst zum einen durch Abschluss eines Erbpachtvertrags ein Recht an der betreffenden Grundstücksparzelle und an dem darauf im Bau befindlichen Bürogebäude erworben, die auf diesen Erwerb entfallende Mehrwertsteuer gezahlt und in ihrer Umsatzsteuervoranmeldung für März 2004 als Vorsteuer abgezogen und zum anderen dieses Gebäude fertigstellen lassen, die auf diese Fertigstellungskosten entfallende Mehrwertsteuer gezahlt und in Abzug gebracht und sodann das Bürogebäude vermietet und dabei nur zum Teil auf die für die Vermietung von unbeweglichen Sachen vorgesehene Mehrwertsteuerbefreiung verzichtet.

36 Da die Vermietung des fertiggestellten Gebäudes durch Oudeland als Zuordnung eines im Rahmen des Unternehmens erhaltenen Gegenstands für Zwecke dieses Unternehmens angesehen wurde und das Gebäude zum Teil für andere Zwecke als steuerbare Umsätze genutzt wurde, wurde diese Vermietung einer Lieferung im Sinne von Art. 5 Abs. 7 Buchst. a der Sechsten Richtlinie gleichgestellt und der Mehrwertsteuer unterworfen.

37 Nach Art. 11 Teil A Abs. 1 Buchst. b der Sechsten Richtlinie ist die Besteuerungsgrundlage bei den u. a. in Art. 5 Abs. 7 Buchst. a der Richtlinie 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“.

38 Der Gerichtshof hat hierzu festgestellt, dass aus Art. 11 Teil A Abs. 1 Buchst. b eindeutig hervorgeht, dass die Besteuerungsgrundlage für Gegenstände oder gleichartige Gegenstände nur dann der „Selbstkostenpreis“ ist, wenn es keinen Einkaufspreis gibt (Urteil vom 23. April 2015, Property Development Company, C-16/14, EU:C:2015:265, Rn. 37).

39 Insoweit weist das vorlegende Gericht darauf hin, dass im vorliegenden Fall unstreitig sei, dass es keinen Einkaufspreis für einen dem betreffenden Bürogebäude entsprechenden Gegenstand gebe. Daher ist auf den Selbstkostenpreis abzustellen.

40 Das vorlegende Gericht möchte jedoch wissen, ob die Selbstkostenelemente, auf die die Mehrwertsteuer gezahlt worden sei, also der Wert des Erbpachtrechts und die Fertigstellungskosten des betreffenden Bürogebäudes, von der Besteuerungsgrundlage ausgeschlossen werden müssten, obwohl der Steuerpflichtige nach den einschlägigen Bestimmungen des nationalen Rechts die für die Begründung des Erbpachtrechts und die Fertigstellung des Gebäudes gezahlte Mehrwertsteuer sofort und vollständig als Vorsteuer abgezogen habe.

41 Der Gerichtshof hat in diesem Zusammenhang ausgeführt, dass von der Möglichkeit einer Gleichstellung mit einer Lieferung gegen Entgelt kein Gebrauch gemacht werden kann, um Mehrwertsteuer auf den Wert von Gegenständen zu erheben, auf den dieser Steuerpflichtige bereits im Rahmen einer vorhergehenden Besteuerung Mehrwertsteuer entrichtet hatte (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 8. November 2012, Gemeente Vlaardingen, C-299/11, EU:C:2012:698, Rn. 32).

42 Eine solche wiederholte Besteuerung wäre sowohl mit dem wesentlichen Merkmal der Mehrwertsteuer, nämlich dass sie sich auf den Mehrwert der betreffenden Gegenstände und Dienstleistungen bezieht und die bei einem Geschäft fällige Steuer unter Abzug der Steuer berechnet wird, die bei dem vorhergehenden Geschäft schon entrichtet worden ist (vgl. u. a. Urteile vom 16. Dezember 1992, Beaulande, C-208/91, EU:C:1992:524, Rn. 14, vom 17. September 1997, UCAL, C-347/95, EU:C:1997:411, Rn. 34, und vom 29. April 2004, GIL Insurance u. a., C-308/01, EU:C:2004:252, Rn. 33), als auch mit dem Ziel dieser Gleichstellungsmöglichkeit unvereinbar, das zwar darin liegt, den Mitgliedstaaten zu ermöglichen, im Fall der Zuordnung von Gegenständen für die Zwecke mehrwertsteuerbefreiter Tätigkeiten Mehrwertsteuer zu erheben, aber keineswegs bedeutet, dass diese Staaten auf den gleichen Teil des Wertes dieser Gegenstände mehrmals Mehrwertsteuer erheben dürfen (Urteil vom 8. November 2012, Gemeente Vlaardingen, C-299/11, EU:C:2012:698, Rn. 32).

43 Wie der Generalanwalt in Nr. 49 seiner Schlussanträge im Wesentlichen festgestellt hat, führt, wenn die auf die Selbstkostenelemente entrichtete Mehrwertsteuer in der Folge als Vorsteuer abgezogen worden ist, die sich aus der Gleichstellung mit einer Lieferung gegen Entgelt ergebende Besteuerung nicht zu einer wiederholten Besteuerung desselben Wertes. Nur wenn der Steuerpflichtige weiterhin mit der auf diese Elemente entfallenden Mehrwertsteuer belastet ist, weil er sie nicht als Vorsteuer abgezogen hat, sind diese Elemente nicht in die Besteuerungsgrundlage gemäß Art. 5 Abs. 7 Buchst. a der Sechsten Richtlinie einzubeziehen.

44 Insoweit hat der Gerichtshof entschieden, dass die Besteuerungsgrundlage nach Art. 11 Teil A Abs. 1 Buchst. b der Sechsten Richtlinie in keinem Fall einen Wert enthalten kann, auf den der Steuerpflichtige bereits Mehrwertsteuer entrichtet hat, ohne dass er sie anschließend hätte abziehen können (vgl. Urteil vom 23. April 2015, Property Development Company, C-16/14, EU:C:2015:265, Rn. 42 und die dort angeführte Rechtsprechung).

45 Daraus folgt, dass, wie der Generalanwalt in Nr. 50 seiner Schlussanträge festgestellt hat, die Werte, auf die der Steuerpflichtige die Mehrwertsteuer bereits entrichtet, sie aber als Vorsteuer abgezogen hat, in die Besteuerungsgrundlage gemäß Art. 11 Teil A Abs. 1 Buchst. b der Sechsten Richtlinie einbezogen werden können.

46 Nach alledem ist somit auf die erste Frage zu antworten, dass Art. 11 Teil A Abs. 1 Buchst. b der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen ist, dass der Wert eines dinglichen Rechts, das seinem Inhaber ein Nutzungsrecht an einer unbeweglichen Sache einräumt, und die Fertigstellungskosten des auf dem betreffenden Grundstück errichteten Bürogebäudes in die Besteuerungsgrundlage einer Lieferung im Sinne von Art. 5 Abs. 7 Buchst. a der Sechsten Richtlinie einbezogen werden können, wenn der Steuerpflichtige die auf diesen Wert und diese Kosten entfallende Mehrwertsteuer bereits entrichtet, sie aber auch sofort und vollständig als Vorsteuer abgezogen hat.

Zur zweiten Frage

47 Mit seiner zweiten Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob Art. 11 Teil A Abs. 1 Buchst. b der Sechsten Richtlinie in einem Fall wie dem im Ausgangsverfahren in Rede stehenden, in dem ein Grundstück und ein darauf im Bau befindliches Gebäude durch die Begründung eines dinglichen Rechts, das seinem Inhaber ein Nutzungsrecht an diesen unbeweglichen Sachen einräumt, erworben wurde, dahin auszulegen ist, dass der in die Besteuerungsgrundlage einer Lieferung im Sinne von Art. 5 Abs. 7 Buchst. a dieser Richtlinie einzubeziehende Wert dieses dinglichen Rechts dem Wert der über die gesamte Laufzeit des dieses Recht begründenden Erbpachtvertrags als Gegenleistung zu zahlenden Jahresbeträge oder aber dem Wert der für die Restlaufzeit dieses Vertrags zu zahlenden Beträge entspricht.

48 Als Erstes sei daran erinnert, dass, wie in den Rn. 38 und 39 des vorliegenden Urteils ausgeführt, die Besteuerungsgrundlage nur bei Fehlen eines Einkaufspreises von Gegenständen oder ähnlichen Gegenständen der „Selbstkostenpreis“ ist und dass es im vorliegenden Fall keinen Einkaufspreis eines dem betreffenden Bürogebäude entsprechenden Gegenstands gibt.

49 Daher ist die Besteuerungsgrundlage der Lieferung im Sinne von Art. 5 Abs. 7 Buchst. a der Sechsten Richtlinie im Ausgangsverfahren der Selbstkostenpreis.

50 Als Zweites ergibt sich bereits aus dem Wortlaut des Art. 11 Teil A Abs. 1 Buchst. b der Sechsten Richtlinie, dass der Selbstkostenpreis und die Einkaufspreise für die Gegenstände oder für gleichartige Gegenstände im Zeitpunkt der Bewirkung der Lieferung im Sinne von Art. 5 Abs. 7 Buchst. a dieser Richtlinie festzustellen sind.

51 Als Drittes ist daran zu erinnern, dass die Begründung des Erbpachtrechts nach der nationalen Bestimmung, mit der die in Art. 5 Abs. 3 Buchst. b der Sechsten Richtlinie vorgesehene Möglichkeit umgesetzt wird, hier der Lieferung eines Gegenstands gleichgestellt wurde. Bei Begründung eines Erbpachtrechts mit einer Vertragslaufzeit von 20 Jahren wie des im Ausgangsverfahren in Rede stehenden wird die Gegenleistung dieser Lieferung nach den Bestimmungen des anwendbaren nationalen Rechts auf der Grundlage eines jährlichen Festbetrags bestimmt, der mit der Zahl der Jahre multipliziert wird, in denen die Zahlungen vorgenommen werden müssen; dieser Betrag wird sodann zum Zeitpunkt der Begründung dieses Rechts gemäß den Vorgaben der nationalen Regelung korrigiert oder kapitalisiert. Im vorliegenden Fall führte die Begründung eines Erbpachtrechts dazu, dass die Mehrwertsteuer auf den Gesamtbetrag der so bestimmten Gegenleistung auf einmal bezahlt wurde.

52 Es ist darauf hinzuweisen, dass die vom vorlegenden Gericht gestellten Fragen nicht die Einzelheiten der Ermittlung dieser Gegenleistung betreffen, da ihr Wert im Rahmen des Ausgangsrechtsstreits unstreitig ist.

53 Da sich aus der Antwort auf die erste Frage ergibt, dass die Entrichtung der Mehrwertsteuer auf den Wert des Erbpachtrechts der Einbeziehung dieses Wertes in die Besteuerungsgrundlage der Lieferung im Sinne von Art. 5 Abs. 7 Buchst. a der Sechsten Richtlinie nicht entgegensteht, soweit sie sofort und vollständig als Vorsteuer abgezogen wurde, und da unstreitig ist, dass dieser Wert einen Bestandteil des Selbstkostenpreises bildet, ist zu prüfen, ob der Gesamtwert des Erbpachtrechts, wie es die niederländische Regierung vorschlägt, oder ein Teil hiervon zu berücksichtigen ist.

54 Insoweit ist festzustellen, dass die Erbpacht zeitlich beschränkt ist und dass sich, wie in Rn. 51 des vorliegenden Urteils ausgeführt, der Wert der Gegenleistung für die Begründung des Erbpachtrechts nach der vereinbarten Laufzeit des Erbpachtvertrags bestimmt.

55 Erfolgt die Lieferung im Sinne von Art. 5 Abs. 7 Buchst. a der Sechsten Richtlinie nicht zum Zeitpunkt der Begründung des Erbpachtrechts, sondern später, entspricht der in die Besteuerungsgrundlage einzubeziehende Wert dieses Rechts dessen Restwert zum Zeitpunkt der Lieferung (vgl. entsprechend Urteile vom 17. Mai 2001, Fischer und Brandenstein, C-322/99 und C-323/99, EU:C:2001:280, Rn. 80, und vom 8. Mai 2013, Marinov, C-142/12, EU:C:2013:292, Rn. 32).

56 Dieser Restwert des Erbpachtrechts wird anhand der verbleibenden Laufzeit des Erbpachtvertrags ermittelt und umfasst den Wert der nach diesem Vertrag noch zu zahlenden Jahresbeträge, die nach derselben Methode korrigiert oder kapitalisiert werden wie derjenigen, die zur Ermittlung des Werts des Erbpachtrechts angewandt wird.

57 Diese Auslegung wird durch den Zweck der den Mitgliedstaaten in Art. 5 Abs. 7 Buchst. a der Sechsten Richtlinie eingeräumten Gleichstellungsmöglichkeit bestätigt, wie er in Rn. 30 des vorliegenden Urteils erläutert wird.

58 Müsste ein Mitbewerber zum Zeitpunkt der Lieferung im Sinne von Art. 5 Abs. 7 Buchst. a der Sechsten Richtlinie für die Restdauer des von Oudeland geschlossenen Erbpachtvertrags einen Erbpachtvertrag über denselben Gegenstand schließen, um das betreffende Bürogebäude der gleichen Tätigkeit zuzuordnen, wie sie Oudeland ausübt, entspräche der Selbstkostenpreis des Erbpachtrechts für diesen Mitbewerber nämlich dem Wert dieses Rechts zum Zeitpunkt des Vertragsschlusses und damit seinem Restwert.

59 Würde man der niederländischen Regierung darin folgen, dass der Gesamtwert der Erbpacht zu berücksichtigen sei, der der Gegenleistung zum Zeitpunkt der Begründung dieser Erbpacht entspreche, liefe dies darauf hinaus, dass der vom Generalanwalt in Nr. 70 seiner Schlussanträge angeführte Umstand, dass sich der Wert der Erbpacht im Allgemeinen im Lauf der Zeit verringere,

unberücksichtigt bliebe und gegen die Vorgabe, dass der Selbstkostenpreis zum Zeitpunkt der Lieferung im Sinne von Art. 5 Abs. 7 Buchst. a der Sechsten Richtlinie zu bestimmen ist, verstoßen würde.

60 Ferner sind die bereits fällig gewordenen Jahresbeträge zwar Beträge, die Oudeland für das Erbpachtrecht gezahlt hat, doch stellen sie nicht den Wert dieses Rechts zum Zeitpunkt der Lieferung im Sinne von Art. 5 Abs. 7 Buchst. a der Richtlinie dar.

61 Nach alledem ist auf die zweite Frage zu antworten, dass Art. 11 Teil A Abs. 1 Buchst. b der Sechsten Richtlinie in einem Fall wie dem im Ausgangsverfahren in Rede stehenden, in dem ein Grundstück und ein darauf im Bau befindliches Gebäude durch die Begründung eines dinglichen Rechts, das seinem Inhaber ein Nutzungsrecht an diesen unbeweglichen Sachen einräumt, erworben wurde, dahin auszulegen ist, dass der in die Besteuerungsgrundlage einer Lieferung im Sinne von Art. 5 Abs. 7 Buchst. a dieser Richtlinie einzubeziehende Wert dieses dinglichen Rechts dem Wert der für die Restlaufzeit des dieses Recht begründenden Erbpachtvertrags als Gegenleistung zu zahlenden Jahresbeträge entspricht, die nach derselben Methode korrigiert oder kapitalisiert werden wie derjenigen, die zur Ermittlung des Werts der Begründung des Erbpachtrechts angewandt wird.

Kosten

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

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

1. **Art. 11 Teil A Abs. 1 Buchst. 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 in der durch die Richtlinie 95/7/EG des Rates vom 10. April 1995 geänderten Fassung ist dahin auszulegen, dass der Wert eines dinglichen Rechts, das seinem Inhaber ein Nutzungsrecht an einer unbeweglichen Sache einräumt, und die Fertigstellungskosten des auf dem betreffenden Grundstück errichteten Bürogebäudes in die Besteuerungsgrundlage einer Lieferung im Sinne von Art. 5 Abs. 7 Buchst. a dieser Richtlinie in geänderter Fassung einbezogen werden können, wenn der Steuerpflichtige die auf diesen Wert und diese Kosten entfallende Mehrwertsteuer bereits entrichtet, sie aber auch sofort und vollständig als Vorsteuer abgezogen hat.**

2. **In einem Fall wie dem im Ausgangsverfahren in Rede stehenden, in dem ein Grundstück und ein darauf im Bau befindliches Gebäude durch die Begründung eines dinglichen Rechts, das seinem Inhaber ein Nutzungsrecht an diesen unbeweglichen Sachen einräumt, erworben wurde, ist Art. 11 Teil A Abs. 1 Buchst. b der Sechsten Richtlinie 77/388 in der durch die Richtlinie 95/7 geänderten Fassung dahin auszulegen, dass der in die Besteuerungsgrundlage einer Lieferung im Sinne von Art. 5 Abs. 7 Buchst. a dieser Richtlinie einzubeziehende Wert dieses dinglichen Rechts dem Wert der für die Restlaufzeit des dieses Recht begründenden Erbpachtvertrags als Gegenleistung zu zahlenden Jahresbeträge entspricht, die nach derselben Methode korrigiert oder kapitalisiert werden wie derjenigen, die zur Ermittlung des Werts der Begründung des Erbpachtrechts angewandt wird.**

Unterschriften