

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Erste Kammer)

8. November 2012(*)

„Steuer – Mehrwertsteuer – Steuerbare Umsätze – Zuordnung ‚im Rahmen des Unternehmens‘ erhaltener Gegenstände für Zwecke dieses Unternehmens – Gleichstellung mit einer Lieferung gegen Entgelt – Im Eigentum des Steuerpflichtigen stehende und von einem Dritten umgebaute Plätze“

In der Rechtssache C-299/11

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht vom Hoge Raad der Niederlanden (Niederlande) mit Entscheidung vom 13. Mai 2011, beim Gerichtshof eingegangen am 15. Juni 2011, in dem Verfahren

Staatssecretaris van Financiën

gegen

Gemeente Vlaardingen

erlässt

DER GERICHTSHOF (Erste Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten A. Tizzano, der Richter A. Borg Barthet, M. Ilešič (Berichterstatter) und E. Levits sowie der Richterin M. Berger,

Generalanwalt: J. Mazák,

Kanzler: M. Ferreira, Hauptverwaltungsrätin,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens und auf die mündliche Verhandlung vom 24. Mai 2012,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

- der Gemeinde Vlaardingen, vertreten durch G. J. A. van Kalmthout, advocaat,
- der niederländischen Regierung, vertreten durch C. Wissels, J. Langer und M. K. Bulterman als Bevollmächtigte,
- der Europäischen Kommission, vertreten durch L. Lozano Palacios und P. van Nuffel als Bevollmächtigte,

nach Anhörung der Schlussanträge des Generalanwalts in der Sitzung vom 11. September 2012

folgendes

Urteil

1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung von 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 (ABl. L 145, S. 1) in der durch die Richtlinie 95/7/EG des Rates vom 10. April 1995 (ABl. 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) und der Gemeente Vlaardingen (Gemeinde Vlaardingen, im Folgenden: Vlaardingen) wegen Mehrwertsteuer, die erhoben wurde, weil Vlaardingen in ihrem Eigentum stehende Liegenschaften, an denen von einem Dritten Verbesserungsarbeiten vorgenommen worden waren, in eine von ihr ausgeübte unternehmerische Tätigkeit eingegliedert hatte.

Rechtlicher Rahmen

Unionsrecht

3 Die Sechste Richtlinie wurde mit Wirkung vom 1. Januar 2007 durch die Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. L 347, S. 1) aufgehoben und ersetzt. Angesichts des Zeitpunkts der maßgebenden Ereignisse gilt für den Ausgangsrechtsstreit jedoch weiterhin die Sechste Richtlinie.

4 Art. 2 der Sechsten Richtlinie bestimmte:

„Der Mehrwertsteuer unterliegen:

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

5 Art. 4 dieser Richtlinie sah vor:

„(1) Als Steuerpflichtiger gilt, wer eine der in Absatz 2 genannten wirtschaftlichen Tätigkeiten selbständig und unabhängig von ihrem Ort ausübt ...

(2) Die in Absatz 1 genannten wirtschaftlichen Tätigkeiten sind alle Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden ... Als wirtschaftliche Tätigkeit gilt auch eine Leistung, die die Nutzung von körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen umfasst.

(3) Die Mitgliedstaaten können auch solche Personen als Steuerpflichtige betrachten, die gelegentlich eine der in Absatz 2 genannten Tätigkeiten ausüben und insbesondere eine der folgenden Leistungen erbringen:

- a) die Lieferung von Gebäuden oder Gebäudeteilen und dem dazugehörigen Grund und Boden, wenn sie vor dem Erstbezug erfolgt. Die Mitgliedstaaten können die Einzelheiten der Anwendung dieses Kriteriums auf Umbauten von Gebäuden und den Begriff ‚dazugehöriger Grund und Boden‘ festlegen.

Die Mitgliedstaaten können andere Kriterien als das des Erstbezugs bestimmen ...

Als Gebäude gilt jedes mit dem Boden fest verbundene Bauwerk;

b) die Lieferung von Baugrundstücken.

Als Baugrundstücke gelten erschlossene oder unerschlossene Grundstücke entsprechend den Begriffsbestimmungen der Mitgliedstaaten.

...“

6 Abschnitt V („Steuerbarer Umsatz“) der Sechsten Richtlinie umfasste die Art. 5 bis 7 mit den Überschriften „Lieferung von Gegenständen“, „Dienstleistungen“ und „Einfuhren“.

7 In Art. 5 der Sechsten Richtlinie hieß es:

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

...

(5) Als Lieferungen 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;

b) die Zuordnung eines Gegenstands durch einen Steuerpflichtigen zu einem nicht besteuerten Tätigkeitsbereich, wenn dieser Gegenstand bei seiner Anschaffung oder seiner Zuordnung nach Buchstabe a) zum vollen oder teilweisen Abzug der Mehrwertsteuer berechtigt hat;

c) mit Ausnahme der in Absatz 8 bezeichneten Fälle der Besitz von Gegenständen durch einen Steuerpflichtigen oder dessen Rechtsnachfolger bei Aufgabe seiner der Steuer unterliegenden wirtschaftlichen Tätigkeit, wenn diese Gegenstände bei ihrer Anschaffung oder bei ihrer Zuordnung nach Buchstabe a) zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt haben.

...“

8 Art. 11 der genannten Richtlinie bestimmte:

„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;

...“

9 Art. 13 Teil B der Richtlinie sah vor:

„... [D]ie Mitgliedstaaten [befreien] ...

...

- 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;
- h) die Lieferungen unbebauter Grundstücke mit Ausnahme der in Artikel 4 Absatz 3 Buchstabe b) bezeichneten Baugrundstücke.“

10 Die Art. 18 und 74 der Richtlinie 2006/112 entsprechen im Wesentlichen Art. 5 Abs. 7 und Art. 11 Teil A Abs. 1 Buchst. b der Sechsten Richtlinie.

Niederländisches Recht

11 Art. 3 der Wet op de omzetbelasting 1968 (Umsatzsteuergesetz 1968), in ihrer im Ausgangsverfahren geltenden Fassung (im Folgenden: Wet OB) bestimmt:

„1. Als Lieferungen von Gegenständen gelten:

...

- c) die Lieferung von Liegenschaften 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 Grundstücken, im Auftrag hergestellt worden sind; von der Anwendung dieses Buchstabens ausgenommen sind unbebaute Grundstücke, die keine Baugrundstücke ... sind.

...“

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

„Für Lieferungen im Sinne von Art. 3 Abs. 1 Buchst. g und h ... 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.“

Ausgangsrechtsstreit und Vorlagefrage

13 Vlaardingen ist Eigentümerin einer Sportanlage, zu der im Freien liegende Plätze gehören. Diese Plätze vermietet sie an Sportvereine unter der für solche Vereine geltenden Mehrwertsteuerbefreiung.

14 Im Jahr 2003 beauftragte sie verschiedene Unternehmer, auf diesen Sportplätzen, bei denen es sich um Naturrasenplätze handelte, einen künstlichen Belag anzubringen. Diese Plätze wurden von Vlaardingen auch nach der Abnahme der Arbeiten im Jahr 2004 unter Befreiung von der Mehrwertsteuer an die Sportvereine vermietet, die sie zuvor angemietet hatten.

15 Nachdem Vlaardingen die Rechnungen über diese Arbeiten in Höhe von insgesamt 1 547 440 Euro einschließlich 293 993 Euro Mehrwertsteuer beglichen hatte, konnte sie diesen Mehrwertsteuerbetrag nicht als Vorsteuer abziehen, da ihre Tätigkeit in Bezug auf die fraglichen Grundstücke, nämlich deren Vermietung an Sportvereine, von der Mehrwertsteuer befreit war.

16 Nach einer Steuerprüfung bei Vlaardingen stellte die zuständige Behörde dieser Gemeinde einen Nacherhebungsbescheid über Mehrwertsteuer für das Jahr 2004 in Höhe von 116 099 Euro zu. Die Zuordnung der fraglichen Grundstücke durch Vlaardingen zu ihrer Vermietungstätigkeit müsse als „das Verfügen über ... Gegenstände für Zwecke des Unternehmens ...“, die unter Überlassung von Stoffen, einschließlich Grundstücken, im Auftrag hergestellt worden sind“, im Sinne von Art. 3 Abs. 1 Buchst. h der Wet OB angesehen werden.

17 Für die Berechnung der Mehrwertsteuer stützte sich die Behörde auf die Kosten für den Umbau der betreffenden Plätze und auf den Wert des Grund und Bodens, auf dem sich diese befinden.

Kosten für den Umbau der Plätze: 1 547 440 Euro

Wert der Grundstücke: + 610 940 Euro

Besteuerungsgrundlage: 2 158 380 Euro

19 % MwSt. auf 2 158 380 Euro: 410 092 Euro

Abzug der für den Umbau der Plätze gezahlten MwSt.: – 293 993 Euro

Geschuldete Mehrwertsteuer: 116 099 Euro

18 Vlaardingen focht diese Besteuerung vor der Rechtbank te 's-Gravenhage an. Die Zuordnung ihrer fortan mit einem künstlichen Belag ausgestatteten Plätze für die Zwecke ihrer Vermietungstätigkeit unterliege nicht der Mehrwertsteuer.

19 Die Rechtbank te 's-Gravenhage wies die Klage von Vlaardingen ab. Im Rechtsmittelverfahren hob der Gerechthof 's-Gravenhage die erstinstanzliche Entscheidung und den angefochtenen Nacherhebungsbescheid mit Entscheidung vom 26. Januar 2009 auf. Er war u. a. der Ansicht, dass Art. 3 Abs. 1 Buchst. h der Wet OB mit Art. 5 Abs. 7 Buchst. a der Sechsten Richtlinie insoweit unvereinbar sei, als nach dieser Bestimmung der Wet OB auch das bloße Verfügen über Gegenstände, die durch Dritte hergestellt worden seien, als Lieferung anzusehen sei. Der Staatssecretaris van Financiën legte gegen diese Entscheidung des Gerechthof 's-Gravenhage Kassationsbeschwerde ein.

20 Der Hoge Raad der Nederlanden hat beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Frage zur Vorabentscheidung vorzulegen:

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?

Zur Vorlagefrage

21 Wie aus der Vorlageentscheidung hervorgeht, gehören die in Rede stehenden Grundstücke Vlaardingen und werden von ihr an Sportvereine vermietet. Diese Vermietung ist eine von der Mehrwertsteuer befreite wirtschaftliche Tätigkeit.

22 Es steht auch fest, dass auf die Umbauarbeiten an diesen Grundstücken Mehrwertsteuer zulasten von Vlaardingen erhoben wurde. Ohne dass man wissen müsste, ob diese Besteuerung auf der Grundlage von Art. 5 Abs. 5 der Sechsten Richtlinie erfolgte oder auf einer anderen Vorschrift dieser Richtlinie beruhte, ergibt sich jedenfalls aus den dem Gerichtshof vorgelegten Akten, dass zunächst nicht die in Art. 5 Abs. 7 Buchst. a dieser Richtlinie vorgesehene Möglichkeit der Gleichstellung mit einer gegen Entgelt erfolgten Lieferung zur Erhebung der Mehrwertsteuer, deren Rechtmäßigkeit von Vlaardingen im Übrigen nicht bestritten wird, geführt hat.

23 Diese in Art. 5 Abs. 7 Buchst. a der Sechsten Richtlinie vorgesehene Möglichkeit der Gleichstellung hat jedoch zu einem von Vlaardingen angefochtenen Nacherhebungsbescheid geführt, wonach die Gemeinde neben der auf die Umbauarbeiten an ihren Sportplätzen angefallenen Mehrwertsteuer auch auf den Wert des Grund und Bodens, auf dem sich diese Plätze befinden, Mehrwertsteuer entrichten musste.

24 Demnach ist die Vorlagefrage so zu verstehen, dass in Erfahrung gebracht werden soll, ob Art. 5 Abs. 7 Buchst. a der Sechsten Richtlinie in Verbindung mit Art. 11 Teil A Abs. 1 Buchst. b dieser Richtlinie dahin auszulegen ist, dass im Fall der Zuordnung durch einen Steuerpflichtigen von Plätzen, die in seinem Eigentum stehen und die er durch einen Dritten hat umbauen lassen, für die Zwecke einer mehrwertsteuerbefreiten wirtschaftlichen Tätigkeit Mehrwertsteuer auf der Grundlage der Summe aus dem Wert des Grund und Bodens, auf dem sich diese Plätze befinden, und den Kosten für den Umbau dieser Plätze erhoben werden kann.

25 Art. 5 Abs. 7 Buchst. a der Sechsten Richtlinie betraf Situationen, in denen die nach der Sechsten Richtlinie im Allgemeinen vorgesehene Abzugsregelung nicht zur Anwendung kommen konnte. Soweit Gegenstände für die Zwecke einer auf der Ausgangsstufe besteuerten wirtschaftlichen Tätigkeit verwendet werden, ist ein Abzug der Steuern, mit der sie auf der Vorstufe belastet waren, geboten, um eine Doppelbesteuerung zu vermeiden. Werden hingegen von einem Steuerpflichtigen bezogene Gegenstände für die Zwecke steuerbefreiter Umsätze verwendet, kann es nicht zum Abzug der Steuer kommen, mit der sie auf der Vorstufe belastet waren (vgl. u. a. Urteile vom 30. März 2006, Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, Slg. 2006, I-3039, Randnr. 24, vom 12. Februar 2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie,

C-515/07, Slg. 2009, I-839, Randnr. 28, und vom 16. Februar 2012, Eon Aset Menidjunt, C-118/11, Randnr. 44). Wie die niederländische Regierung und die Europäische Kommission erläutert haben, betraf Art. 5 Abs. 7 Buchst. a der Sechsten Richtlinie insbesondere diesen Fall, in dem der Abzug eines Vorsteuerbetrags auf der folgenden Stufe ausgeschlossen ist, weil die auf dieser Stufe ausgeübte wirtschaftliche Tätigkeit von der Mehrwertsteuer befreit ist.

26 Wie der Generalanwalt in Nr. 45 seiner Schlussanträge dargelegt hat, ermöglichte diese Bestimmung den Mitgliedstaaten insbesondere, 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. Damit diese Mitbewerber die gleiche Steuerlast tragen wie diejenigen, die ihre Gegenstände von Dritten erworben haben, ermöglichte Art. 5 Abs. 7 Buchst. a der Sechsten Richtlinie den Mitgliedstaaten, die Zuordnung von im Rahmen des Unternehmens erhaltenen Gegenständen für die Zwecke der Ausübung von mehrwertsteuerbefreiten Tätigkeiten des Unternehmens einer gegen Entgelt erfolgten Lieferung im Sinne der Art. 2 Abs. 1 und 5 Abs. 1 dieser Richtlinie gleichzustellen und folglich diese Zuordnung der Mehrwertsteuer zu unterwerfen.

27 Damit von dieser Möglichkeit, die in Art. 18 der Richtlinie 2006/112 übernommen wurde, 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 erworben haben, beseitigt, sind – wie die niederländische Regierung und die Kommission vorgetragen haben – die Worte „im Rahmen seines Unternehmens hergestellten, gewonnenen, be- oder verarbeiteten, ... Gegenstands“ dahin zu verstehen, dass sie 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 umfassen.

28 Ein Steuerpflichtiger, der Gegenstände, die in seinem Eigentum stehen und die er von einem Dritten hat fertigstellen oder verbessern lassen, für die Zwecke einer mehrwertsteuerbefreiten Tätigkeit zuordnet, könnte sich nämlich in Ermangelung einer Gleichstellung nach Art. 5 Abs. 7 Buchst. a der Sechsten Richtlinie in der Situation befinden, dass nur auf die von diesem Dritten durchgeführten Arbeiten Mehrwertsteuer erhoben würde. Damit ein solcher Steuerpflichtiger dem Ziel von Art. 5 Abs. 7 Buchst. a dieser Richtlinie entsprechend der gleichen Steuerbelastung unterliegt wie seine Mitbewerber, die die gleiche befreite Tätigkeit mit Gegenständen ausüben, die vollständig von einem Dritten erworben wurden, muss sich die Gleichstellung nach dieser Bestimmung auf alle von dem Dritten fertiggestellten oder verbesserten Gegenstände erstrecken und somit zur Erhebung von Mehrwertsteuer auf der Grundlage des Gesamtwerts dieser Gegenstände führen können.

29 Folglich steht es den Behörden eines Mitgliedstaats, der die Möglichkeit der Gleichstellung mit einer gegen Entgelt erfolgten Lieferung im Sinne von Art. 5 Abs. 7 Buchst. a der Sechsten Richtlinie nutzt, frei, zu entscheiden, dass die Mehrwertsteuerlast eines Steuerpflichtigen, der Sportplätze, auf denen er einen künstlichen Belag hat anbringen lassen, an Sportvereine vermietet, auf das gleiche Niveau gebracht werden muss wie die Steuerlast, die ein Mitbewerber zu tragen hätte, der an Sportvereine Sportplätze mit einem künstlichen Belag vermietet, die er komplett bei einem Dritten gekauft hat.

30 Diese Behörden müssen also nach der in Art. 11 Teil A Abs. 1 Buchst. b der Sechsten

Richtlinie vorgesehenen Regel, die in Art. 74 der Richtlinie 2006/112 übernommen wurde, die von dem Steuerpflichtigen geschuldete Mehrwertsteuer auf der Grundlage eines Wertes berechnen, der zum Zeitpunkt der Zuordnung der umgebauten Sportplätze ermittelt wird, d. h. zum Zeitpunkt ihrer Inbetriebnahme für die Zwecke der steuerbefreiten Tätigkeit, und der dem Marktpreis für Sportplätze entspricht, die eine gleichartige Lage, Größe und einen gleichartigen Belag wie die in Rede stehenden Plätze bieten. Im Hinblick auf diese Kriterien kann die Summe aus dem Wert des Grund und Bodens, auf dem sich die betreffenden Plätze befinden, und der Kosten für den Umbau dieser Plätze eine angemessene Besteuerungsgrundlage bilden.

31 Allerdings darf eine solche Besteuerungsregelung nicht zu einer Verletzung der im Mehrwertsteuerbereich geltenden Grundsätze führen, die in jedem Fall und damit auch bei der Nutzung dieser Gleichstellungsmöglichkeit von dem betreffenden Mitgliedstaat beachtet werden müssen.

32 In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass zu den wesentlichen Merkmalen der Mehrwertsteuer gehört, 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, Slg. 1992, I-6709, Randnr. 14, vom 17. September 1997, UCAL, C-347/95, Slg. 1997, I-4911, Randnr. 34, und vom 29. April 2004, GIL Insurance u. a., C-308/01, Slg. 2004, I-4777, Randnr. 33). Folglich kann von der Möglichkeit einer Gleichstellung mit einer Lieferung gegen Entgelt, wie sie in den vorstehenden Randnummern des vorliegenden Urteils ausgelegt wurde, kein Gebrauch gemacht werden, um Mehrwertsteuer auf den Wert von Gegenständen zu erheben, die der betreffende Steuerpflichtige dem Dritten, der sie fertiggestellt oder verbessert hat, zur Verfügung gestellt hat, sofern dieser Steuerpflichtige bereits im Rahmen einer vorhergehenden Besteuerung Mehrwertsteuer auf diesen Wert entrichtet hatte. Wie die Kommission ausgeführt hat, wäre eine solche wiederholte Besteuerung sowohl mit dem oben genannten wesentlichen Merkmal der Mehrwertsteuer 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.

33 Im vorliegenden Fall ist es Sache des nationalen Gerichts, zu prüfen, ob Vlaardingen vor Erlass des im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Nacherhebungsbescheids die auf den Wert des Grund und Bodens, auf dem sich die betreffenden Sportplätze befinden, entfallende Mehrwertsteuer entrichtet hatte. Sollte sich herausstellen, dass dem so ist, wäre zu folgern, dass ein Nacherhebungsbescheid wie der gegen Vlaardingen ergangene, dessen Besteuerungsgrundlage der Gesamtwert dieses Grund und Bodens ist, über die in Art. 5 Abs. 7 Buchst. a der Sechsten Richtlinie vorgesehene Möglichkeit hinausgeht und gegen die Systematik dieser Richtlinie verstößt.

34 Sollte sich erweisen, dass Vlaardingen vor Erlass des im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Nacherhebungsbescheids die auf den Wert des Grund und Bodens, auf dem sich die fraglichen Sportplätze befinden, entfallende Mehrwertsteuer nicht entrichtet hatte, müsste man sich außerdem vergewissern, dass solche Plätze nicht unter die Befreiung nach Art. 13 Teil B Buchst. h der Sechsten Richtlinie fallen, bevor die in diesem Nacherhebungsbescheid vorgenommene Mehrwertbesteuerung für mit Art. 5 Abs. 7 Buchst. a dieser Richtlinie vereinbar angesehen werden könnte.

35 Nach Art. 13 Teil B Buchst. h der Sechsten Richtlinie sind nämlich die Lieferungen unbebauter Grundstücke mit Ausnahme der in Art. 4 Abs. 3 Buchst. b dieser Richtlinie

bezeichneten Baugrundstücke von der Mehrwertsteuer befreit.

36 Demnach unterliegt die Zuordnung der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Sportplätze für Zwecke des Unternehmens nur dann der Mehrwertsteuer, wenn sie als bebaute Grundstücke oder als Baugrundstücke im Sinne von Art. 4 Abs. 3 Buchst. b der Sechsten Richtlinie eingestuft werden können. Hierzu genügt der Hinweis, dass dann, wenn die Zuordnung von Grundstücken, die weder bebaut noch Baugrundstücke sind, für Zwecke des Unternehmens nach der in Art. 5 Abs. 7 Buchst. a der Sechsten Richtlinie vorgesehenen Möglichkeit einer Lieferung solcher Grundstücke gegen Entgelt gleichgestellt wird, diese Gleichstellung zur Folge hat, dass Art. 13 Teil B Buchst. h der Sechsten Richtlinie zur Anwendung kommt und einer Erhebung von Mehrwertsteuer entgegensteht.

37 Im vorliegenden Fall hat das vorlegende Gericht zu prüfen, ob die Zuordnung von Sportplätzen mit einem künstlichen Belag für die Zwecke des Unternehmens einer Lieferung von bebauten Grundstücken oder Baugrundstücken gleichgestellt werden kann.

38 Nach alledem ist auf die Vorlagefrage zu antworten, dass Art. 5 Abs. 7 Buchst. a der Sechsten Richtlinie in Verbindung mit Art. 11 Teil A Abs. 1 Buchst. b dieser Richtlinie dahin auszulegen ist, dass im Fall der Zuordnung durch einen Steuerpflichtigen von Plätzen, die in seinem Eigentum stehen und die er durch einen Dritten hat umbauen lassen, für die Zwecke einer mehrwertsteuerbefreiten wirtschaftlichen Tätigkeit Mehrwertsteuer auf der Grundlage der Summe aus dem Wert des Grund und Bodens, auf dem sich diese Plätze befinden, und den Kosten für den Umbau dieser Plätze erhoben werden kann, sofern dieser Steuerpflichtige die auf diesen Wert und diese Kosten entfallende Mehrwertsteuer noch nicht entrichtet hat und die in Rede stehenden Plätze nicht unter die Befreiung nach Art. 13 Teil B Buchst. h dieser Richtlinie fallen.

Kosten

39 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:

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 in der durch die Richtlinie 95/7/EG des Rates vom 10. April 1995 geänderten Fassung in Verbindung mit Art. 11 Teil A Abs. 1 Buchst. b dieser Richtlinie ist dahin auszulegen, dass im Fall der Zuordnung durch einen Steuerpflichtigen von Plätzen, die in seinem Eigentum stehen und die er durch einen Dritten hat umbauen lassen, für die Zwecke einer mehrwertsteuerbefreiten wirtschaftlichen Tätigkeit Mehrwertsteuer auf der Grundlage der Summe aus dem Wert des Grund und Bodens, auf dem sich diese Plätze befinden, und den Kosten für den Umbau dieser Plätze erhoben werden kann, sofern dieser Steuerpflichtige die auf diesen Wert und diese Kosten entfallende Mehrwertsteuer noch nicht entrichtet hat und die in Rede stehenden Plätze nicht unter die Befreiung nach Art. 13 Teil B Buchst. h dieser Richtlinie fallen.

Unterschriften

* Verfahrenssprache: Niederländisch.