

URTEIL DES GERICHTSHOFES (Fünfte Kammer)  
28. März 1996 \*

In der Rechtssache C-468/93

betreffend ein dem Gerichtshof nach Artikel 177 EG-Vertrag vom Gerichtshof  
Leeuwarden (Niederlande) in dem bei diesem anhängigen Rechtsstreit

**Gemeente Emmen**

gegen

**Belastingdienst Grote Ondernemingen**

vorgelegtes Ersuchen um Vorabentscheidung über die Auslegung von Artikel  
13 Teil B Buchstabe h in Verbindung mit Artikel 4 Absatz 3 Buchstabe b der Sech-  
sten 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)

erläßt

DER GERICHTSHOF (Fünfte Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten D. A. O. Edward, der Richter  
J.-P. Puissechet (Berichterstatter), J. C. Moitinho de Almeida, C. Gulmann und  
M. Wathelet,

\* Verfahrenssprache: Niederländisch.

Generalanwalt: N. Fennelly  
Kanzler: H. von Holstein, Hilfskanzler

unter Berücksichtigung der schriftlichen Erklärungen

- der Gemeinde Emmen, vertreten durch die Steuerberater R. Brouwer und W. A. Rouwenhorst,
  
- der niederländischen Regierung, vertreten durch A. Bos, Rechtsberater im Ministerium für Auswärtige Angelegenheiten, als Bevollmächtigten,
  
- der Kommission der Europäischen Gemeinschaften, vertreten durch B. J. Drijber, Juristischer Dienst, als Bevollmächtigten,

aufgrund des Sitzungsberichts,

nach Anhörung der mündlichen Ausführungen der Gemeinde Emmen, vertreten durch R. Brouwer und W. A. Rouwenhorst, der niederländischen Regierung, vertreten durch J. S. van den Oosterkamp, stellvertretender Rechtsberater im Ministerium für Auswärtige Angelegenheiten, und G. D. van Norden, Direktor im Finanzministerium, und der Kommission der Europäischen Gemeinschaften, vertreten durch B. J. Drijber, in der Sitzung vom 9. November 1995,

nach Anhörung der Schlußanträge des Generalanwalts in der Sitzung vom 14. Dezember 1995,

folgendes

## Urteil

- 1 Der Gerichtshof Leeuwarden hat mit Urteil vom 14. Dezember 1993, beim Gerichtshof eingegangen am 16. Dezember 1993, gemäß Artikel 177 EG-Vertrag zwei Fragen nach der Auslegung von Artikel 13 Teil B Buchstabe h in Verbindung mit Artikel 4 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; im folgenden: Sechste Richtlinie) zur Vorabentscheidung vorgelegt.
- 2 Diese Fragen stellen sich in einem Rechtsstreit zwischen der Gemeinde Emmen und dem Belastingdienst Grote Ondernemingen Groningen (Steuerbehörde für Großunternehmen Groningen; im folgenden: Belastingdienst), in dem die Gemeinde dagegen klagt, daß gemäß den niederländischen Rechtsvorschriften zur Anwendung von Artikel 13 Teil B Buchstabe h der Sechsten Richtlinie bei der Lieferung unbebauter Grundstücke Umsatzsteuer erhoben wird.
- 3 Artikel 13 Teil B Buchstabe h sieht folgendes vor:

„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:

...

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

4 Ferner heißt es in Artikel 4 Absatz 3 Buchstabe b der Sechsten Richtlinie:

„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:

...

b) die Lieferung von Baugrundstücken.

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

5 Wie sich aus den Akten ergibt, hat der Gesetzgeber in den Niederlanden den Begriff „Baugrundstück“ im Sinne der Sechsten Richtlinie nicht ausdrücklich bestimmt.

6 Artikel 13 Teil B Buchstabe h der Sechsten Richtlinie ist durch Artikel 11 Absatz 1 Buchstabe a Nr. 1 der Wet op de omzetbelasting 1968 (Umsatzsteuergesetz von 1968; im folgenden: WOB) umgesetzt worden, der folgendes vorsieht:

„Unter den von Uns durch Verordnung festzulegenden Bedingungen sind von der Steuer befreit:

a) die Lieferung von Grundstücken, ausgenommen:

1. die Lieferung eines umgestalteten Grundstücks, die vor oder höchstens zwei Jahre nach dem Zeitpunkt der ersten Ingebrauchnahme dieses Grundstücks erfolgt.“

- 7 Mangels einer Legaldefinition des Begriffes des Baugrundstücks entschied der Hoge Raad, daß bei Lieferung eines unbebauten, aber zur Bebauung bestimmten Grundstücks nur dann Umsatzsteuer anfallt, wenn es sich um ein erschlossenes Grundstück handle. Nach der einschlägigen Rechtsprechung des Hoge Raad ist ein unbebautes Grundstück als erschlossen anzusehen, wenn der Grund und Boden dieses Grundstücks für eine Bebauung vorbereitet wurde oder wenn Vorkehrungen getroffen wurden, die ausschließlich diesem Grundstück dienen.
- 8 Diese Auslegung ist offenbar enger als die zuvor von der niederländischen Finanzverwaltung vertretene, nach der ein unbebautes Grundstück, in dessen Umgebung Arbeiten zu seiner Erschließung durchgeführt worden waren, als erschlossenes Grundstück anzusehen war.
- 9 Im Juni 1992 lieferte die Gemeinde Emmen acht unbebaute, zum Bau von Wohnungen bestimmte Grundstücke. Vor der Lieferung wurden Straßen und Abwasserkanäle zu den Parzellen angelegt. Die Grundstücke wurden an das Wasser-, Gas-, Strom-, Telekommunikations- und Kabelfernsehtnetz angeschlossen.
- 10 Die Gemeinde Emmen zahlte insgesamt 67 542 HFL Umsatzsteuer, focht die Steuererhebung aber sogleich mit der Begründung an, daß die gelieferten Grundstücke durch die vorgenommenen Arbeiten nicht zu „umgestalteten Grundstücken“ im Sinne von Artikel 11 Absatz 1 Buchstabe a Nr. 1 der WOB geworden seien.
- 11 Der Belastingdienst widerspricht der Auslegung der Gemeinde Emmen und macht geltend, daß die den Gegenstand des Rechtsstreits bildenden Grundstücke umgestaltete Grundstücke im Sinne der WOB seien. Nach Ansicht der niederländischen Finanzverwaltung wurden nämlich bei jeder Parzelle ausschließlich ihr dienende Vorkehrungen getroffen oder Arbeiten vorgenommen.

12 Der Rechtsstreit wurde vor den Gerechtshof Leeuwarden gebracht. Dieser wirft die Frage auf, ob bei Baugrundstücken eine enge Auslegung des Begriffes „umgestaltete Grundstücke“ vorgenommen werden könne. Er weist darauf hin, daß nach der Rechtsprechung des Gerichtshofes Ausnahmen von den Befreiungsvorschriften der Sechsten Richtlinie nicht eng ausgelegt werden dürften.

13 Da der Rechtsstreit nach Ansicht des vorlegenden Gerichts nicht nur die Anwendung der niederländischen Rechtsvorschriften betrifft, sondern auch von der Auslegung des Begriffes „erschlossene Grundstücke“ in Artikel 13 Teil B Buchstabe h in Verbindung mit Artikel 4 Absatz 3 Buchstabe b der Sechsten Richtlinie abhängt, hat es das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

I a. Sind unter „erschlossenen Grundstücken“ im Sinne von Artikel 4 Absatz 3 Buchstabe b der Richtlinie nur Grundstücke zu verstehen, bei denen der Grund und Boden selbst bearbeitet wurde und/oder zu deren Gunsten Vorkehrungen getroffen wurden, die ausschließlich diesen Grundstücken selbst zugute kommen, oder

I b. liegen im Hinblick auf die Tatsache, daß Ausnahmen von Befreiungsvorschriften weit auszulegen sind, bereits dann „erschlossene Grundstücke“ vor, wenn sich die Grundstücke im Gebiet eines Flächennutzungsplans im Sinne von Abschnitt 2.3 befinden, in dem vor der Lieferung und ersten Ingebrauchnahme bereits Vorkehrungen im Bereich der Infrastruktur wie

— der Aushub von Gräben und die Anlage einer Kanalisation und von (Bau-) Straßen oder

— die Anlage von Versorgungseinrichtungen in der unter 2.3 beschriebenen Weise getroffen wurden?

II. Müssen, wenn Frage Ia zu bejahen ist, beide dort genannten Voraussetzungen erfüllt sein?

Wird in diesem Fall ein Grundstück, das im Gebiet eines Flächennutzungsplans liegt, in dem die unter Ib aufgeführten Vorkehrungen getroffen wurden, durch eine oder mehrere der nachfolgend unter a bis f genannten Arbeiten zu einem erschlossenen Grundstück:

- a) Anlage der besagten Versorgungseinrichtungen innerhalb der Grundstücksgrenzen;
- b) Anbringung eines Standrohrs und einer Zuleitung zur Hauptkanalisation bis zum oder sogar auf dem Grundstück oder Anschluß des Grundstücks an die Zuleitung;
- c) Anbringung einer für das Grundstück bestimmten Öffnung an der Hauptkanalisation;
- d) Aufschüttung des Grundstücks mit zu diesem Zweck herbeigeschafftem Grund und Boden;
- e) Anlage von Drainage-Abflußleitungen im Gebiet des Flächennutzungsplans, aber außerhalb der Grundstücksgrenzen;
- f) Zuschüttung eines innerhalb der Grundstücksgrenzen befindlichen Grabens mit herbeigeschafftem Grund und Boden?

14 Mit seinen beiden Fragen möchte das vorliegende Gericht im wesentlichen wissen, ob bei einem unbebauten Grundstück besondere Erschließungsmaßnahmen durchgeführt werden müssen, damit es als „Baugrundstück“ im Sinne der Sechsten Richtlinie eingestuft werden kann.

15 Die Gemeinde Emmen ist der Ansicht, daß der Begriff des umgestalteten Grundstücks in den niederländischen Rechtsvorschriften ebenso auszulegen sei wie der

des erschlossenen Grundstücks in Artikel 4 Absatz 3 Buchstabe b der Sechsten Richtlinie. Unter den letztgenannten Begriff fielen aber nur Grundstücke, auf denen ein Gebäude errichtet werden sollte und an denen selbst zu diesem Zweck wesentliche Veränderungen vorgenommen worden seien.

- 16 Die niederländische Regierung weist darauf hin, daß für die Bestimmung des Begriffes der Baugrundstücke die Mitgliedstaaten zuständig seien. Der Begriff des umgestalteten Grundstücks in den niederländischen Rechtsvorschriften besitze daher eigenständige Bedeutung und könne nicht anhand der Worte „erschlossene Grundstücke“ in der Sechsten Richtlinie ausgelegt werden.
- 17 Die Kommission trägt vor, die Besteuerung der Lieferungen von Baugrundstücken bilde eine Ausnahme von der Befreiung der Lieferungen unbebauter Grundstücke. Für die genannten Lieferungen gelte somit die allgemeine Regelung der Sechsten Richtlinie, nach der alle steuerbaren Umsätze der Steuer unterlägen, wenn nicht ausdrücklich etwas anderes vorgesehen sei. Unter diesen Umständen betraue die Sechste Richtlinie die Mitgliedstaaten zwar mit der Bestimmung des Begriffes des Baugrundstücks, aber sie dürften ihn nicht eng auslegen. Die systematische Stellung dieses Begriffes zwinge die Mitgliedstaaten deshalb dazu, nicht nur die bereits erschlossenen Grundstücke als Baugrundstücke anzusehen, sondern auch alle bebaubaren Grundstücke, wobei es ihre Sache sei, die Kriterien festzulegen, bei deren Vorliegen ein Grundstück diese Eigenschaft habe.
- 18 Die von der Kommission und in gewissem Umfang auch von der Gemeinde Emmen befürwortete Antwort läuft im wesentlichen darauf hinaus, daß eine gemeinschaftliche Bestimmung des Begriffes des Baugrundstücks vorgeschlagen wird, bei der die Mitgliedstaaten nur noch die Bedingungen für seine Anwendung festzulegen hätten.
- 19 Zunächst ist festzustellen, daß die Mitgliedstaaten zwar nach dem Wortlaut des Einleitungssatzes von Artikel 13 Teil B der Sechsten Richtlinie die Bedingungen für die Befreiungen festsetzen, die deren korrekte und einfache Anwendung gewährleisten sowie Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und etwaige Miß-



bräuche verhüten sollen, daß diese Bedingungen aber nicht die Bestimmung des Inhalts der vorgesehenen Befreiungen betreffen können (vgl. Urteile vom 19. Januar 1982 in der Rechtssache 8/81, Becker, Slg. 1982, 53, Randnr. 32, und vom 13. Juli 1989 in der Rechtssache 173/88, Henriksen, Slg. 1989, 2763, Randnr. 20).

- 20 Im vorliegenden Fall verweist, wie die niederländische Regierung zu Recht ausgeführt hat, Artikel 4 Absatz 3 Buchstabe b der Sechsten Richtlinie ausdrücklich auf die Bestimmung des Begriffes der Baugrundstücke durch die Mitgliedstaaten. Daraus folgt, daß es deren Sache ist, sowohl für die Anwendung dieser Vorschrift als auch, in Anbetracht der in Artikel 13 Teil B Buchstabe h vorgenommenen Verweisung, für dessen Anwendung die Grundstücke zu bestimmen, die als Baugrundstücke anzusehen sind.
- 21 Für diese Auslegung spricht auch die Tatsache, daß der ursprüngliche und der geänderte Vorschlag der Kommission für die Sechste Richtlinie eine gemeinsame Bestimmung des Begriffes der Baugrundstücke enthielten. Der Rat ist jedoch keinem dieser Vorschläge gefolgt und hat die Begriffsbestimmungen letztlich den Mitgliedstaaten überlassen.
- 22 Im übrigen ist daran zu erinnern, daß der Gerichtshof bereits entschieden hat, daß es, wenn der Gemeinschaftsgesetzgeber in einer Verordnung stillschweigend auf die nationalen Gebräuche verwiesen hat, nicht Sache des Gerichtshofes ist, den verwendeten Begriffen eine einheitliche gemeinschaftliche Bestimmung zu geben (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 18. Januar 1984 in der Rechtssache 327/82, Ekro, Slg. 1984, 107, Randnr. 14).
- 23 Die Kommission trägt jedoch vor, die Erwähnung der unerschlossenen Grundstücke neben den erschlossenen Grundstücken in Artikel 4 Absatz 3 Buchstabe b lasse darauf schließen, daß der Gemeinschaftsgesetzgeber für die Bestimmung des Begriffes der Baugrundstücke durch die Mitgliedstaaten bestimmte Schranken habe errichten wollen, aufgrund deren sie auf jeden Fall auch Grundstücke einbeziehen müßten, die in keiner Weise erschlossen worden seien.

- 24 In Artikel 4 Absatz 3 Buchstabe b der Sechsten Richtlinie heißt es: „Als Baugrundstücke gelten erschlossene oder unerschlossene Grundstücke entsprechend den Begriffsbestimmungen der Mitgliedstaaten.“ Aus der Verwendung der Konjunktion „oder“ geht hervor, daß es im Rahmen dieser Vorschrift nicht darauf ankommt, ob an den fraglichen Grundstücken Veränderungen vorgenommen wurden. Die Wendung erfaßt somit die Grundstücke, die von den Mitgliedstaaten als zur Bebauung bestimmte Grundstücke definiert werden, gleichgültig, ob sie erschlossen sind oder nicht. Diese Auslegung ergibt sich insbesondere aus der niederländischen Fassung der Sechsten Richtlinie, in der die Formulierung „als zodanig omschreven al dan niet bouwrijp gemaakte terreinen“ verwendet wird, sowie aus der dänischen, der italienischen und der portugiesischen Fassung, in denen die Worte „erschlossen oder unerschlossen“ in Klammern gesetzt sind; die übrigen Fassungen enthalten keine gegenteiligen Anhaltspunkte.
- 25 Schließlich stellen die in Artikel 13 der Sechsten Richtlinie vorgesehenen Befreiungen nach ständiger Rechtsprechung zwar eigenständige Begriffe des Gemeinschaftsrechts dar (vgl. Urteil vom 11. August 1995 in der Rechtssache C-453/93, *Bulthuis-Griffioen*, Slg. 1995, I-2341, Randnr. 18), so daß die Mitgliedstaaten — insbesondere bei der Festlegung der Bedingungen für ihre Anwendung — ihren Inhalt nicht verändern können; dies kann jedoch dann nicht gelten, wenn der Rat die Mitgliedstaaten gerade mit der Bestimmung einiger Begriffe einer Befreiungsvorschrift betraut hat, wobei sie allerdings das mit Artikel 13 Teil B Buchstabe h der Sechsten Richtlinie verfolgte Ziel beachten müssen, nur die Lieferungen solcher unbebauter Grundstücke von der Steuer zu befreien, auf denen kein Gebäude errichtet werden soll.
- 26 Nach alledem obliegt es den Mitgliedstaaten, den Begriff „Baugrundstück“ im Sinne von Artikel 13 Teil B Buchstabe h in Verbindung mit Artikel 4 Absatz 3 Buchstabe b der Sechsten Richtlinie zu bestimmen. Es ist folglich nicht Sache des Gerichtshofes, den Erschließungsgrad festzulegen, den ein unbebautes Grundstück aufweisen muß, um als Baugrundstück im Sinne dieser Richtlinie eingestuft werden zu können.

## Kosten

- 27 Die Auslagen der niederländischen Regierung 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 vorliegenden Gericht anhängigen Rechtsstreit; die Kostenentscheidung ist daher Sache dieses Gerichts.

Aus diesen Gründen

hat

DER GERICHTSHOF (Fünfte Kammer)

auf die ihm vom Gerichtshof Leeuwarden mit Urteil vom 14. Dezember 1993 vorgelegten Fragen für Recht erkannt:

Es obliegt den Mitgliedstaaten, den Begriff „Baugrundstück“ im Sinne von Artikel 13 Teil B Buchstabe h in Verbindung mit Artikel 4 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 zu bestimmen. Es ist folglich nicht Sache des Gerichtshofes, den Erschließungsgrad festzulegen, den ein unbebautes Grundstück aufweisen muß, um als Baugrundstück im Sinne dieser Richtlinie eingestuft werden zu können.

Edward

Puissochet

Moitinho de Almeida

Gulmann

Wathelet

Verkündet in öffentlicher Sitzung in Luxemburg am 28. März 1996.

Der Kanzler

Der Präsident der Fünften Kammer

R. Grass

D. A. O. Edward