



Sammlung der Rechtsprechung

SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS
MANUEL CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONA
vom 4. Juli 2017¹

Rechtssache C-308/16

Kozuba Premium Selection sp. z o.o.
gegen
Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie

(Vorabentscheidungsersuchen des Naczelny Sąd Administracyjny [Oberstes Verwaltungsgericht, Polen])

„Vorlage zur Vorabentscheidung – Steuerrecht – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem – Befreiung der Lieferung von Gebäuden oder Gebäudeteilen und dem dazugehörigen Grund und Boden – Richtlinie 2006/112/EG – Art. 135 Abs. 1 Buchst. j – Art. 12 Abs. 1 Buchst. a und Abs. 2 – Begriff ‚Erstbezug‘ – Begriff ‚Umbau‘“

1. Der Naczelny Sąd Administracyjny (Oberster Verwaltungsgerichtshof, Polen) legt eine Frage nach der Auslegung der Richtlinie 2006/112/EG² betreffend die Mehrwertsteuer auf die Lieferung von Gebäuden oder Gebäudeteilen und dem dazugehörigen Grund und Boden³ vor.
2. Gemäß Art. 135 Abs. 1 Buchst. j der Richtlinie 2006/112 sind Lieferungen von „anderen ... als den in Artikel 12 Absatz 1 Buchstabe a genannten“ Gebäuden von der Mehrwertsteuer befreit. Grundsätzlich, denn die „Lieferung eines Gebäudes ... vor dem Erstbezug“ unterliegt der Mehrwertsteuer und ist nicht von ihr befreit, da dieser Fall durch die letztgenannte Vorschrift geregelt wird. Mehrwertsteuer ist hingegen nicht zu entrichten, wenn es sich um aufeinanderfolgende Lieferungen desselben Gebäudes handelt.
3. Das derart beschriebene Zusammenspiel von Besteuerung/Befreiung kann jedoch abgeändert werden, denn die Mitgliedstaaten verfügen gemäß Art. 12 Abs. 2 der Richtlinie 2006/112 über die zweifache Befugnis, i) „die Einzelheiten der Anwendung des in Absatz 1 Buchstabe a genannten Kriteriums des Erstbezugs auf Umbauten von Gebäuden [festzulegen]“ und ii) in bestimmten Fällen „andere Kriterien als das des Erstbezugs [zu] bestimmen“.
4. Das vorliegende Gericht möchte zusammengefasst wissen, ob die polnische Regelung, mit der dieser Teil der Richtlinie 2006/112 (sowohl in Bezug auf den Begriff „Erstbezug“ als auch auf den Begriff „Umbauten von Gebäuden“) in seine Rechtsordnung umgesetzt wurde, mit dieser Richtlinie vereinbar ist.

¹ Originalsprache: Spanisch.

² Richtlinie des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. 2006, L 347, S. 1).

³ Da es in dem Rechtsstreit ausschließlich um ein Gebäude und nicht um Gebäudeteile oder den dazugehörigen Grund und Boden geht, beziehe ich mich im Folgenden nur auf die Mehrwertsteuerregelung für Gebäude.

I. Rechtlicher Rahmen

A. Unionsrecht

Richtlinie 2006/112

5. Art. 2 Abs. 1 lautet:

„Der Mehrwertsteuer unterliegen folgende Umsätze:

- a) Lieferungen von Gegenständen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Gebiet eines Mitgliedstaats gegen Entgelt tätigt;

...“

6. Art. 9 Abs. 1 bestimmt:

„Als ‚Steuerpflichtiger‘ gilt, wer eine wirtschaftliche Tätigkeit unabhängig von ihrem Ort, Zweck und Ergebnis selbstständig ausübt.

Als ‚wirtschaftliche Tätigkeit‘ gelten alle Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden einschließlich der Tätigkeiten der Urproduzenten, der Landwirte sowie der freien Berufe und der diesen gleichgestellten Berufe. Als wirtschaftliche Tätigkeit gilt insbesondere die Nutzung von körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen.“

7. In Art. 12 heißt es:

„(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:

- a) Lieferung von Gebäuden oder Gebäudeteilen und dem dazugehörigen Grund und Boden, wenn sie vor dem Erstbezug erfolgt;
- b) Lieferung von Baugrundstücken.

(2) Als ‚Gebäude‘ im Sinne des Absatzes 1 Buchstabe a gilt jedes mit dem Boden fest verbundene Bauwerk.

Die Mitgliedstaaten können die Einzelheiten der Anwendung des in Absatz 1 Buchstabe a genannten Kriteriums des Erstbezugs auf Umbauten von Gebäuden und den Begriff ‚dazugehöriger Grund und Boden‘ festlegen.

Die Mitgliedstaaten können andere Kriterien als das des Erstbezugs bestimmen, wie etwa den Zeitraum zwischen der Fertigstellung des Gebäudes und dem Zeitpunkt seiner ersten Lieferung, oder den Zeitraum zwischen dem Erstbezug und der späteren Lieferung, sofern diese Zeiträume fünf bzw. zwei Jahre nicht überschreiten.

...“

8. Art. 14 sieht vor:

„(1) Als ‚Lieferung von Gegenständen‘ gilt die Übertragung der Befähigung, wie ein Eigentümer über einen körperlichen Gegenstand zu verfügen.

...“

9. In Art. 135 Abs. 1 ist geregelt:

„(1) Die Mitgliedstaaten befreien folgende Umsätze von der Steuer:

...

j) Lieferung von anderen Gebäuden oder Gebäudeteilen und dem dazugehörigen Grund und Boden als den in Artikel 12 Absatz 1 Buchstabe a genannten;

...“

B. Polnisches Recht

*Ustawa o podatku od towarów i usług (Gesetz über die Steuer auf Gegenstände und Dienstleistungen)*⁴

10. Art. 2 Nr. 14 enthält folgende Definition:

„Erstbezug – bedeutet die Übergabe zur Nutzung – in Durchführung steuerbarer Handlungen – von Gebäuden, Bauwerken oder Teilen davon an den Ersterwerber oder Erstnutzer, nachdem diese Gebäude, Bauwerke oder Teile davon:

a) errichtet oder

b) verbessert worden sind, wenn die für die Verbesserung im Sinne der Vorschriften über die Einkommensteuer getätigten Ausgaben mindestens 30 % des Anfangswerts betragen haben.“

11. Art. 43 Abs. 1 bestimmt:

„Von der Steuer sind befreit:

...

10. die Lieferung von Gebäuden, Bauwerken oder Teilen davon, außer wenn:

a) die Lieferung im Rahmen des Erstbezugs oder vor dem Erstbezug erfolgt,

b) zwischen dem Erstbezug und der Lieferung des Gebäudes, Bauwerks oder von Teilen davon weniger als 2 Jahre verstrichen sind;

...“

⁴ Ustawa o podatku od towarów i usług (Gesetz über die Steuer auf Gegenstände und Dienstleistungen) vom 11. März 2004 (Dz. U. Nr. 54, Pos. 535, mit Änderungen, im Folgenden: Mehrwertsteuergesetz).

II. Sachverhalt des Ausgangsverfahrens und Vorlagefrage

12. Die Kozuba Premium Selection sp. z o.o. (im Folgenden: Kozuba)⁵ ist ein Unternehmen, das am 17. September 2005 eine Kapitalerhöhung beschloss. Am selben Tag brachte einer der Gesellschafter ein 1992 errichtetes Wohngebäude (ein Sommerhaus) als Einlage in die Gesellschaft ein.

13. Im Jahr 2006 wurde das Gebäude modernisiert und als „Musterhaus“ an die Bedürfnisse der von Kozuba ausgeübten wirtschaftlichen Tätigkeit angepasst. Die Modernisierungskosten betragen 55 % seines Anfangswerts⁶.

14. Am 31. Juli 2007 wurde das Gebäude in das Verzeichnis des Anlagevermögens von Kozuba („Musterhaus“) aufgenommen und verblieb in dieser Eigenschaft bis zum 15. Januar 2009. An diesem Tag wurde es aus dem Anlagevermögen ausgebucht, da es an einen Dritten verkauft wurde.

15. Nach Auffassung von Kozuba unterlag der Verkauf des Gebäudes nach seiner Renovierung der Mehrwertsteuer. Da es sich aber um ein gebrauchtes Gebäude gehandelt habe, sei der Verkauf von der Steuer befreit, und sie habe ihn deshalb nicht in ihrer Umsatzsteuererklärung angegeben.

16. Der Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej (Direktor der Finanzkontrollbehörde, Polen) setzte gegenüber Kozuba mit Bescheid vom 12. April 2013 die Mehrwertsteuerschuld für das erste Quartal 2009 fest und erhöhte die Bemessungsgrundlage um den Betrag, zu dem das Gebäude verkauft worden war.

17. Die Steuerverwaltung war zusammengefasst der Ansicht, dass a) Art. 43 Abs. 1 Nr. 10 des Mehrwertsteuergesetzes die Befreiung nur für Übertragungen von Gebäuden vorsehe, die nach ihrem „Erstbezug“ erfolgten, und b) ein „Erstbezug“ im Sinne des Art. 2 Nr. 14 des Mehrwertsteuergesetzes nur nach einer besteuerten Handlung erfolgen könne. Auch wenn das Gebäude ab dem 31. Juli 2007 für die Tätigkeiten des Unternehmens genutzt worden sei, sei es zu diesem Zeitpunkt nicht zum „Erstbezug“ gekommen, denn seine Indienststellung sei nicht in Durchführung steuerbarer Handlungen erfolgt. Nach diesem Kriterium habe der „Erstbezug“ bei seinem Verkauf stattgefunden, also am 15. Januar 2009.

18. Am 17. Mai 2013 legte Kozuba Einspruch gegen den Bescheid ein, der mit Entscheidung des Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie (Direktor der Finanzkammer Warschau, Polen) vom 30. Juli 2013 aufrechterhalten wurde.

19. Kozuba erhob gegen diese Entscheidung Klage beim Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (Woiwodschaftsverwaltungsgericht Warschau, Polen), die mit Urteil vom 22. Mai 2014 in der Sache abgewiesen wurde⁷.

20. Die Gesellschaft legte gegen das vorgenannte Urteil erneut Rechtsmittel ein, diesmal beim Naczelny Sąd Administracyjny (Oberstes Verwaltungsgericht), der Zweifel hat, ob die Voraussetzung des „Erstbezugs“, wie sie in Art. 2 Nr. 14 des Mehrwertsteuergesetzes geregelt ist, mit einer steuerbaren Handlung einhergehen muss oder ob dieser Begriff vielmehr unabhängig davon, ob ihm eine solche steuerbare Handlung vorangegangen ist, auf den faktischen Bezug des Gebäudes abstellt. Im ersten Fall hält er die nationale Vorschrift für möglicherweise mit Art. 135 Abs. 1 Buchst. j der Richtlinie 2006/112 unvereinbar, da das Recht auf die Befreiung in ungerechtfertigter Weise eingeschränkt werde.

5 Kozuba ist seit 2009 die Bezeichnung des Unternehmens Poltrex. Obwohl sich Teile des Sachverhalts vor dem Namenswechsel ereigneten, bezeichne ich es als Kozuba.

6 Nach dem Vorlagebeschluss (Nr. 3) bestand die Modernisierung im Austausch der Decken, dem Streichen der Wände, dem Austausch von Türen und Fenstern, dem Verlegen neuer Böden sowie dem Einbau einer Treppe zum ersten Stock und eines Kamins im Wohnzimmer.

7 Das Gericht hob die Entscheidung allerdings aus rein formellen Gründen auf.

21. Er geht davon aus, dass der zitierte Art. 135 Abs. 1 Buchst. j der Richtlinie 2006/112, der auf ihren Art. 12 Abs. 1 Buchst. a verweise, seinem Wortlaut nach die Befreiung an den Begriff „Erstbezug“ knüpfe, diesen jedoch nicht definiere.

22. Nach Art. 2 Nr. 14 des Mehrwertsteuergesetzes sei ein „Erstbezug“ ausgeschlossen, wenn die Errichtung oder Modernisierung von Gebäuden für eigene Zwecke erfolge und sie vom Bauträger genutzt würden. Wenn die Übergabe des Gebäudes nicht in Durchführung einer steuerbaren Handlung erfolge, sei die Steuerbefreiung gemäß Art. 43 Abs. 1 Nr. 10 des Mehrwertsteuergesetzes nicht anwendbar. Dies sei etwa der Fall, wenn das Gebäude zehn Jahre nach seinem faktischen Bezug verkauft werde. Im Ergebnis finde die Steuerbelastung (also die fehlende Steuerbefreiung) nicht nur auf „neue“, sondern auch auf „alte“ Gebäude, die der Steuerpflichtige selbst errichtet oder verbessert habe, um sie selbst zu nutzen, Anwendung.

23. Zudem hat das vorlegende Gericht Zweifel, ob Art. 2 Nr. 14 Buchst. b des Mehrwertsteuergesetzes, nach dem bei Umbauten von Gebäuden ein Erstbezug voraussetzt, dass die Ausgaben für den Umbau mindestens 30 % des Anfangswerts des Gebäudes betragen haben, mit der Richtlinie 2006/112 vereinbar ist.

24. Das vorlegende Gericht führt aus, nach dieser Vorschrift könne die Mehrwertsteuer (ohne Steuerbefreiung) jedes Mal, wenn derartige Baumaßnahmen durchgeführt würden und das renovierte Gebäude übertragen werde, festgesetzt werden. Im polnischen Recht werde nicht präzisiert, ab welchem Zeitpunkt und mit welchem zeitlichen Horizont der Betrag der Ausgaben (in Höhe von mindestens 30 % des Anfangswerts) zu berechnen sei, um von einem Erstbezug ausgehen zu können.

25. Infolgedessen legt der Naczelny Sąd Administracyjny (Oberstes Verwaltungsgericht) folgende Frage zur Vorabentscheidung vor:

Ist Art. 135 Abs. 1 Buchst. j der Richtlinie 2006/112 dahin auszulegen, dass er einer nationalen Regelung (Art. 43 Abs. 1 Nr. 10 des Mehrwertsteuergesetzes) entgegensteht, wonach die Lieferung von Gebäuden, Bauwerken oder Teilen davon von der Mehrwertsteuer befreit ist, außer wenn:

- a) die Lieferung im Rahmen des Erstbezugs oder vor dem Erstbezug erfolgt,
- b) zwischen dem Erstbezug und der Lieferung des Gebäudes, Bauwerks oder der Teile davon weniger als zwei Jahre verstrichen sind,

soweit Art. 2 Nr. 14 des Mehrwertsteuergesetzes den Erstbezug definiert als eine Übergabe zur Nutzung – in Durchführung steuerbarer Handlungen – von Gebäuden, Bauwerken oder Teilen davon an den Ersterwerber oder Erstnutzer, nachdem diese Gebäude, Bauwerke oder Teile davon:

- a) errichtet oder
- b) verbessert worden sind, wenn die für die Verbesserung im Sinne der Vorschriften über die Einkommensteuer getätigten Ausgaben mindestens 30 % des Anfangswerts betragen haben?

III. Verfahren vor dem Gerichtshof

26. Das Vorabentscheidungsersuchen ist am 30. Mai 2016 bei der Kanzlei des Gerichtshofs eingegangen.

27. Die polnische Regierung und die Europäische Kommission haben schriftliche Erklärungen eingereicht. Die Durchführung einer mündlichen Verhandlung wurde nicht für notwendig erachtet.

IV. Zusammenfassung der Erklärungen der Verfahrensbeteiligten

28. Die polnische Regierung führt aus, Art. 135 Abs. 1 Buchst. j der Richtlinie 2006/112 definiere weder den Begriff des „Erstbezugs“ noch enthalte er einen Verweis auf die Definitionen in den Rechtsordnungen der Mitgliedstaaten. Es handele sich daher um einen autonomen Begriff des Unionsrechts, der einheitlich ausgelegt werden müsse, um eine von Staat zu Staat unterschiedliche Anwendung der Mehrwertsteuerregelung zu vermeiden⁸.

29. Die Vorschrift sei anhand ihres Sachzusammenhangs sowie der Zielsetzung und der Systematik der Richtlinie 2006/112 auszulegen, wobei insbesondere der Normzweck der Steuerbefreiung zu berücksichtigen sei. Auch wenn dem Gerichtshof zufolge Steuerbefreiungen als Ausnahmen vom allgemeinen Grundsatz der Steuerpflicht eng auszulegen seien⁹, ermächtige dieses Auslegungskriterium nicht dazu, den Befreiungen ihre Wirkung zu nehmen.

30. Aus Sicht der polnischen Regierung hat die Errichtung oder die substanzielle Renovierung eines Gebäudes einen Wertzuwachs zur Folge, der genau zu dem Zeitpunkt zu besteuern sei, zu dem ein mehrwertsteuerpflichtiger Umsatz bewirkt werde¹⁰. Unabhängig von dem Zeitraum, in dem die Person, die das Gebäude errichtet oder umgewandelt habe, es selbst genutzt habe, unterliege dieser Mehrwert zum Zeitpunkt seines Verkaufs an einen Erwerber der Besteuerung.

31. Solange die Lieferung (steuerbare Handlung) eines Gebäudes, unabhängig davon, ob es neu errichtet oder modernisiert worden sei, nicht bewirkt worden sei, gelte es nach der Richtlinie 2006/112 weiterhin als „neues Gebäude“. Die Natur der Grundsätze, die diese Richtlinie inspiriert hätten, würde entwertet und dem Betrug durch Missbrauch der Befreiung der Weg eröffnet, wenn man einen einfachen faktischen Bezug dem „Erstbezug“ gleichsetze.

32. In Bezug auf die Möglichkeit für die Mitgliedstaaten, andere Kriterien als den „Erstbezug“ festzulegen, lenkt die polnische Regierung die Aufmerksamkeit auf die beiden in Art. 12 Abs. 2 der Richtlinie 2006/112 geregelten Fälle. Wähle ein Staat „den Zeitraum zwischen dem ‚Erstbezug‘ und der späteren Lieferung“, sei nicht nur die ursprüngliche Lieferung zu besteuern, sondern auch eine spätere, die innerhalb der Zweijahresfrist erfolge. Das Gegenteil würde dazu führen, dass die ursprüngliche Lieferung im Rahmen eines „Erstbezugs“ steuerfrei sei, während die darauf folgende Lieferung, die innerhalb der beiden Jahre nach diesem „Erstbezug“ bewirkt werde, es nicht mehr sei.

33. Was die Möglichkeit angehe, dass der „Erstbezug“ nach der Renovierung eines Gebäudes erfolge, habe der Gerichtshof die Befugnis anerkannt, dies vorzusehen¹¹. Die innerstaatlichen Vorschriften gingen nicht über die von Art. 12 Abs. 2 der Richtlinie 2006/112 gezogenen Ermessensgrenzen hinaus, denn die vom polnischen Gesetzgeber festgelegte Höhe der Ausgaben bringe einen erheblichen Wertzuwachs im Rahmen der Umbauten mit sich.

34. Die Kommission meint, dass Steuerbefreiungen zwar eng auszulegen seien, der Steuerbefreiung selbst dadurch aber nicht ihre Wirksamkeit genommen werden dürfe. Im vorliegenden Fall könne die nationale Regelung dazu führen, dass „alte“ Gebäude der Mehrwertsteuer unterlägen, und so dem Zweck und der Logik des Art. 135 Abs. 1 Buchst. j der Richtlinie 2006/112 zuwiderlaufen.

⁸ Sie führt das Urteil vom 17. Januar 2013, BGŻ Leasing (C-224/11, EU:C:2013:15, Rn. 56), an.

⁹ Urteil vom 18. November 2004, Temco Europe (C-284/03, EU:C:2004:730, Rn. 18).

¹⁰ Sie nimmt Bezug auf die Schlussanträge des Generalanwalts Jacobs in der Rechtssache Blasi (C-346/95, EU:C:1997:432, Nr. 15), um hervorzuheben, dass die Lieferung eines neuen Gebäudes anders als bei einem bereits genutzten das Ende eines Produktionsprozesses darstelle, der die Besteuerung rechtfertige.

¹¹ Urteil vom 12. Juli 2012, J. J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard (C-326/11, EU:C:2012:461, Rn. 36).

35. Da „Erstbezug“ in der Richtlinie 2006/112 nicht definiert werde, sei er im gewöhnlichen Sinne zu verstehen und bedeute mithin die reine Nutzung des Gebäudes. Es könne daher nicht verlangt werden, dass dieser Nutzung ein steuerpflichtiger Umsatz vorangehe. Diese im polnischen Recht vorgesehene Bedingung führe zu einer Beschränkung, die mit Art. 135 Abs. 1 Buchst. j in Verbindung mit Art. 12 der Richtlinie 2006/112 unvereinbar sei.

36. Was Umbauten von Gebäuden angehe, gebe Art. 12 Abs. 2 (Unterabs. 2) der Richtlinie 2006/112 den Mitgliedstaaten die Möglichkeit, die Bedeutung von „Erstbezug“ im Hinblick auf diese Umsätze festzulegen, wie der Gerichtshof im Urteil *Gemeente 's-Hertogenbosch*¹² bestätigt habe.

37. Das Vorliegen eines „Umbaus“ davon abhängig zu machen, dass die Kosten mindestens 30 % des Anfangswerts des Gebäudes betragen, stelle gerade eine Auslegung dieses Kriteriums dar. Die Renovierungsmaßnahme müsse so nachhaltig sein, dass ihr Ergebnis einem neuen Gebäude gleichkomme, und der Begriff „Erstbezug“ müsse daher nicht nur auf das ursprüngliche Bauwerk angewandt werden, sondern auch auf jeglichen „Umbau“ des Gebäudes.

38. Die Kommission ist jedoch nicht davon überzeugt, dass die Definition des Begriffs „Umbau“ im polnischen Recht mit der Richtlinie 2006/112 vereinbar ist. Sie meint, ein Umbau impliziere umfangreiche Renovierungsmaßnahmen und nicht einfache Modernisierungs- oder Instandhaltungsarbeiten, die nach der gesetzlichen Regelung offenbar unter diesen Begriff fallen könnten.

V. Würdigung

39. Nach Art. 135 Abs. 1 Buchst. j der Richtlinie 2006/112 ist die Lieferung von anderen Gebäuden oder Gebäudeteilen und dem dazugehörigen Grund und Boden „als den in Artikel 12 Absatz 1 Buchstabe a genannten“ von der Mehrwertsteuer befreit¹³. Da die letztgenannte Vorschrift auf die „Lieferung ... vor dem Erstbezug“ abstellt, muss den nachfolgenden Übertragungen desselben Gebäudes die Befreiung von der Mehrwertsteuer zugutekommen.

40. Die Zweifel des vorlegenden Gerichts stellen sich in zweifacher Hinsicht. Einerseits in Bezug auf die Definition des Begriffs „Erstbezug“ im polnischen Recht, durch die die Wirksamkeit der Steuerbefreiung in unangemessener Weise eingeschränkt werde. Da das Mehrwertsteuergesetz diesen Begriff an die „Durchführung steuerbarer Handlungen“ knüpfe, könne es vorkommen, dass ein neues Gebäude von seinem Eigentümer oder dem Bauherrn benutzt (bezogen) werde, ohne dass darin eine steuerbare Handlung liege. Dies habe zur Folge, dass die Befreiung nicht wirkt und der Verkauf mehrwertsteuerpflichtig sei, wenn der Bauherr es Jahre später veräußere, obwohl es sich um ein Gebäude handele, das nicht mehr neu sei.

41. Andererseits fragt das vorlegende Gericht, ob angesichts der Art und Weise, in der das Mehrwertsteuergesetz die Umbauten von Gebäuden umschrieben habe (was einer Inanspruchnahme der Steuerbefreiung bei späteren Lieferungen einiger von ihnen entgegenstehe), Art. 12 der Richtlinie 2006/112 beachtet werde.

12 Urteil vom 10. September 2014, *Gemeente 's-Hertogenbosch* (C-92/13, EU:C:2014:2188, Rn. 36).

13 Zur Vereinfachung nehme ich von nun an nur auf die Lieferung von Gebäuden Bezug, denn der Rechtsstreit betrifft ausschließlich eines von ihnen.

A. Zum Begriff „Erstbezug“

42. Als „Lieferung von Gegenständen“ gilt gemäß Art. 14 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 „die Übertragung der Befähigung, wie ein Eigentümer über einen körperlichen Gegenstand zu verfügen“. Der Gerichtshof hat erkannt, dass „sich ... der Begriff ‚Lieferung von Gegenständen‘ im Sinne von Art. 5 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie¹⁴ nicht auf die Eigentumsübertragung in den im anwendbaren nationalen Recht vorgesehenen Formen bezieht, sondern jede Übertragung eines körperlichen Gegenstands durch eine Partei umfasst, die die andere Partei ermächtigt, über diesen Gegenstand faktisch so zu verfügen, als wäre sie sein Eigentümer“¹⁵.

43. Die Richtlinie 2006/112 stellt auf die Gewerbsmäßigkeit und die Regelmäßigkeit der Ausübung wirtschaftlicher Tätigkeiten als allgemeine Kriterien ab, die denjenigen, die sie ausüben, die Eigenschaft als Mehrwertsteuerpflichtiger (Art. 9 Abs. 1) verleihen. Diese Kriterien werden jedoch in Bezug auf Umsätze mit Immobilien ausgeweitet, denn nach der Richtlinie können die Mitgliedstaaten auch Personen, die sie im Sinne von Art. 12 Abs. 1 Buchst. a gelegentlich bewirken, als Steuerpflichtige betrachten.

44. Ein regelmäßig tätiger Bauträger ist mithin Steuerpflichtiger gemäß Art. 9 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112. Ein gelegentlich tätiger Bauträger ist es gemäß Art. 12 Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie, sofern der Mitgliedstaat von seiner Befugnis, den subjektiven Anwendungsbereich zu erweitern, Gebrauch gemacht hat. Sollte dies nicht der Fall sein, unterliegt die Lieferung durch einen gelegentlich tätigen Bauträger nicht der Steuer.

45. Die in Art. 135 Abs. 1 Buchst. j der Richtlinie 2006/112 vorgesehene Befreiung verweist auf den Tatbestand ihres Art. 12 Abs. 1 Buchst. a. Im Ergebnis sind nach dieser Verweisung Lieferungen von Gebäuden mit Ausnahme der in Art. 12 Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie genannten steuerfrei. Diese Ausnahme gilt unabhängig davon, ob der Mitgliedstaat von der Befugnis, gelegentlich tätige Bauträger zu besteuern, Gebrauch gemacht hat.

46. Die Abstimmung zwischen Art. 135 Abs. 1 Buchst. j und Art. 12 Abs. 1 Buchst. a muss unter Berücksichtigung des Gegenstands des Umsatzes erfolgen. Es muss also geprüft werden, ob die Lieferung des Gebäudes vor oder nach seinem Erstbezug erfolgt. Somit sind spätere Lieferungen, nachdem die Lieferung durch einen Steuerpflichtigen im Sinne von Art. 9 Abs. 1 der Richtlinie mit anschließendem Erstbezug bewirkt worden ist, im Allgemeinen von der Steuer befreit, auch wenn der Staat die Eigenschaft als Steuerpflichtiger nicht auf den gelegentlich tätigen Bauträger ausgedehnt hat.

47. Der Schwerpunkt der Befreiung liegt darin, dass die übertragenen Gebäude nicht neu¹⁶ sind. Die zweiten und späteren Lieferungen von Gebäuden (die nicht mehr „neu“, sondern „gebraucht“ sind) sind nicht steuerbelastet, was mit dem Mehrwertsteuersystem kohärent ist. Dies hat der Gerichtshof im Urteil vom 4. Oktober 2001, *Goed Wonen*, bestätigt, als er feststellte, dass eine Besteuerung im Fall der „Verkäufe eines neuen Bauwerks, die auf dessen Erstlieferung an einen Endverbraucher folgen“, nicht in Betracht kommt und dass diese Lieferung „das Ende des Produktionsprozesses kennzeichnet“¹⁷.

14 Sechste 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). Sein Wortlaut ist mit dem des Art. 14 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 identisch.

15 Urteil vom 22. Oktober 2015, *PPUH Stehcomp* (C-277/14, EU:C:2015:719, Rn. 44), unter Anführung der Urteile vom 8. Februar 1990, *Shipping and Forwarding Enterprise Safe* (C-320/88, EU:C:1990:61, Rn. 7), und vom 21. November 2013, *Dixons Retail* (C-494/12, EU:C:2013:758, Rn. 20).

16 Das Urteil vom 12. Juli 2012, *J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard* (C-326/11, EU:C:2012:461, Rn. 21), ist ausdruckskräftig, wenn in ihm ausgeführt wird, dass die „Befreiung ... für Lieferungen von alten Gebäuden [gilt]“.

17 Rechtssache C-326/99, EU:C:2001:506, Rn. 52.

48. Tatsächlich besteht die Logik dieser Abgabe in der Besteuerung wirtschaftlicher Tätigkeiten, die das Erzielen eines Mehrwerts mit sich bringen. Bei Gebäuden wird der Mehrwert durch die Errichtung eines neuen Gebäudes erzielt, dessen Erstlieferung, gerade weil sie „das Ende des Produktionsprozesses kennzeichnet“, die Pflicht zur Abführung der Mehrwertsteuer begründet.

49. Es wäre nicht gerechtfertigt, wenn dasselbe Gebäude aus demselben Grund bei jedem weiteren Verkauf erneut besteuert würde¹⁸. Im Vorschlag für die Sechste Richtlinie führte die Kommission im Rahmen der vorbereitenden Arbeiten aus: „Um die Schwierigkeiten bei der Unterscheidung zwischen Neu- und Alt[gebäuden] zu überwinden, wurde der erstmalige Bezug, d. h. die Benutzung des [Gebäudes] durch seinen Eigentümer oder durch einen Mieter, als bestimmendes Kriterium für den Zeitpunkt gewählt, an dem der Gegenstand die Produktionskette verlässt und in den Konsumbereich eintritt“¹⁹.

50. Art. 12 Abs. 2 der Richtlinie 2006/112 bestätigt, dass die Neuheit des Gebäudes die wesentliche Eigenschaft darstellt, die für die Mehrwertbesteuerung maßgeblich ist, denn sie ermöglicht es den Mitgliedstaaten, die Einzelheiten der Anwendung des in Abs. 1 Buchst. a genannten Kriteriums (Lieferung vor dem Erstbezug) auf Umbauten von Gebäuden festzulegen. Auf diese Weise öffnet die Richtlinie die Tür für die Besteuerung nicht nur der Lieferung „neuer“, sondern auch „gebrauchter und alter“ Gebäude, aber nur, wenn an Letzteren ein Umbau vorgenommen worden ist, der sie tatsächlich mit Ersteren gleichstellt. Die Tätigkeit des Umbaus eines Gebäudes hat aus dieser Sicht dieselbe wirtschaftliche Funktion (Wertsteigerung), die zu einem früheren Zeitpunkt die ursprüngliche Errichtung hatte.

51. Die Schwierigkeit, die das Mehrwertsteuergesetz aufwirft und die die Bedenken des vorlegenden Gerichts hervorruft, besteht darin, dass es den Begriff des Erstbezugs an die Durchführung einer steuerbaren Handlung knüpft. Es schließt mithin Bezüge, die mit keinem der für die Mehrwertsteuer typischen Umsätze verbunden sind, aus.

52. Nach dieser nationalen Regelung ist der spätere Verkauf eines Gebäudes, das der Eigentümer oder der Bauträger – wie im vorliegenden Fall – während eines bestimmten Zeitraums für seine eigenen Bedürfnisse nutzt, nicht steuerfrei, denn diese Nutzung erfüllt nicht die Voraussetzungen für die Einstufung als „Erstbezug“. Wird durch dieses Kriterium der Umfang der Steuerbefreiung in ihrer Ausgestaltung im allgemeinen Mehrwertsteuersystem eingeschränkt?

53. In der Richtlinie 2006/112 wird nicht näher dargelegt, was unter „Erstbezug“ zu verstehen ist. Ich stimme mit der polnischen Regierung und der Kommission dahin überein, dass es sich um einen autonomen Begriff des Unionsrechts handelt, der einheitlich auszulegen ist. Diese Auslegung darf aber nicht abstrakt erfolgen, sondern sie muss die besonderen Umstände der Kontroverse, die Gegenstand des Vorabentscheidungsersuchens ist, berücksichtigen.

54. Zumindest zwei Linien zur Auslegung des Begriffs können jedoch ausgeschlossen werden. Die erste stellt auf den rein physischen Umstand des Bezugs von Gebäuden ohne rechtliche Grundlage ab (rechtswidrige Bezüge). Die zweite schließt in diesen Begriff Bezüge ein, die lediglich fiktiv oder in betrügerischer Weise allein in der Absicht erfolgen, den Vorteil der Steuerbefreiung in Anspruch nehmen zu können, ohne einem tatsächlichen mit Rechtsgrund erfolgten Umsatz zu entsprechen. Weder die eine noch die andere können meines Erachtens rechtlich wirksam sein und bewirken, dass eine spätere Lieferung nach diesen (rechtswidrigen oder fiktiven) Bezügen von der Zahlung der Mehrwertsteuer befreit ist.

¹⁸ Vgl. Schlussanträge des Generalanwalts Jacobs in der Rechtssache Blasi (C-346/95, EU:C:1997:432, Nr. 15), die auch das vorliegende Gericht anführt.

¹⁹ Vorschlag für die Sechste Richtlinie (KOM[73] 950 endg.), dem Rat vorgelegt am 20. Juni 1973 (*Bulletin der Europäischen Gemeinschaften*, Beilage 11/73, S. 9).

55. Lässt man diese extremen Szenarien außer Acht, glaube ich, dass eine Auslegung der Art. 2 und 43 des Mehrwertsteuergesetzes in der Weise, wie sie das vorlegende Gericht darstellt (d. h., der „Erstbezug“ knüpft zwingend an eine Handlung an, die zur Erhebung der Mehrwertsteuer führt), den Umfang der in Art. 135 Abs. 1 Buchst. j der Richtlinie 2006/112 vorgesehenen Steuerbefreiung übermäßig einschränkt.

56. Tatsächlich sind Fälle von Erstbezügen vorstellbar, in denen es (zuvor oder zum Zeitpunkt dieses Bezugs) keine steuerbaren Handlungen gab. Zu diesen Fällen zählt beispielsweise der Bezug aufgrund der Vermietung des Gebäudes zu Wohnzwecken²⁰, bei der es sich um einen Umsatz handelt, der grundsätzlich von der Mehrwertsteuer befreit ist²¹.

57. In dem dem Vorabentscheidungsersuchen zugrunde liegenden Sachverhalt hat der Bauträger das Gebäude mehr als zwei Jahre für seine eigenen kommerziellen Bedürfnisse bezogen (d. h., er hat es genutzt) und es im Anschluss daran auf einen Dritten übertragen. Die polnischen Steuerbehörden stufen diese Nutzung für eigene Bedürfnisse nur deshalb nicht als Erstbezug ein, weil sie nicht in Durchführung einer steuerbaren Handlung erfolgt ist.

58. Diese Prämisse (dass die Nutzung für eigene Bedürfnisse keine mehrwertsteuerpflichtige Handlung ist) ist zumindest fraglich, wenn man die Klarstellungen des Gerichtshofs im Urteil vom 10. September 2014, *Gemeente 's-Hertogenbosch*²², zum Anwendungsbereich von Art. 5 Abs. 7 Buchst. a der Sechsten Richtlinie in Verbindung mit Grundstücksgeschäften berücksichtigt. Diese Bestimmung (und ihre Entsprechung in der Richtlinie 2006/112)²³ ermöglicht es den Mitgliedstaaten, der mehrwertsteuerpflichtigen Lieferung von Gegenständen gegen Entgelt unter bestimmten Voraussetzungen die Verwendung bestimmter Gegenstände durch einen Steuerpflichtigen für sein Unternehmen gleichzustellen.

59. In diesem Urteil stellte der Gerichtshof fest, dass es, „da der betreffende Mitgliedstaat von der in Art. 5 Abs. 7 Buchst. a der Sechsten Richtlinie genannten Möglichkeit Gebrauch gemacht hat, als eine unter diese Vorschrift fallende Situation anzusehen [ist], wenn eine Gemeinde den Erstbezug eines Gebäudes vornimmt, das sie auf eigenem Grund und Boden hat bauen lassen und das sie ... für ihre Tätigkeiten als Steuerpflichtige ... nutzen wird“²⁴.

60. Ungeachtet des Umstands, den ich soeben hervorgehoben habe, muss weder jedem Erstbezug eine Lieferung des Gebäudes im Sinne der Richtlinie 2006/112 (also die Übertragung der Verfügungsbefugnis auf einen Dritten) vorangehen, noch muss er das Ergebnis einer steuerbaren Handlung sein, wenn mit dem letztgenannten Begriff die nicht befreiten Umsätze bezeichnet werden.

61. Konkret steht der faktische Bezug des Gebäudes durch den Bauträger für dessen eigene Bedürfnisse für mehr als zwei Jahre (wie im vorliegenden Fall) ungeachtet dessen, ob er als steuerbare Handlung²⁵ eingestuft wird oder nicht, einem Erstbezug gleich, so dass bei einem späteren Verkauf des Gebäudes diese Übertragung von der Mehrwertsteuer befreit ist.

20 Vgl. u. a. Urteil vom 4. Oktober 2001, *Goed Wonen* (C-326/99, EU:C:2001:506, Rn. 52). Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs beinhaltet der Begriff der Vermietung von Grundstücken nicht nur die Vermietung von Grund und Boden, sondern auch die von Gebäuden oder Teilen davon (Urteile vom 12. Februar 1998, *Blasi*, C-346/95, EU:C:1998:51, vom 9. Oktober 2001, *Cantor Fitzgerald International*, C-108/99, EU:C:2001:526, vom 9. Oktober 2001, *Mirror Group*, C-409/98, EU:C:2001:524, und vom 15. Dezember 1993, *Lubbock Fine*, C-63/92, EU:C:1993:929).

21 Auch wenn es im einen oder anderen Staat anders sein mag. Im Urteil vom 3. Februar 2000, *Amengual Far* (C-12/98, EU:C:2000:62, Rn. 10), führte der Gerichtshof aus: „[W]ie sich aus ... [Artikel] 13 Teil B Buchstabe b der Sechsten Richtlinie und dem systematischen Zusammenhang dieser Vorschrift ergibt, können die Mitgliedstaaten nach deren letztem Satz weitere Ausnahmen von der Steuerbefreiung für die Vermietung von Grundstücken vorsehen (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 15. Dezember 1993 in der Rechtssache C-63/92, *Lubbock Fine*, [EU:C:1993:929], Randnr. 13)“.

22 Rechtssache C-92/13, EU:C:2014:2188.

23 Art. 18 Buchst. a der Richtlinie 2006/112.

24 Urteil vom 10. September 2014, *Gemeente 's-Hertogenbosch* (C-92/13, EU:C:2014:2188, Rn. 33).

25 In Übereinstimmung mit dem Urteil vom 10. September 2014, *Gemeente 's-Hertogenbosch* (C-92/13, EU:C:2014:2188).

62. Es trifft zu, dass Steuerbefreiungen als Ausnahme von der allgemeinen Regel der Besteuerung der Umsätze, die einen Mehrwertsteuertatbestand erfüllen, eng auszulegen sind, aber nicht in einer Weise, dass diese Auslegung den Befreiungen ihre Wirkung nimmt²⁶.

63. Im vorliegenden Fall waren, da der polnische Gesetzgeber sich dafür entschieden hat, die Steuerbefreiung anhand der von Art. 12 Abs. 2 der Richtlinie 2006/112 angebotenen Modelle auszugestalten, die in ihm festgelegten Grenzen zu berücksichtigen. Er konnte sich entweder ohne Weiteres für das Kriterium des Erstbezugs im bereits erwähnten Sinn oder für das alternative Kriterium, „den Zeitraum zwischen dem Erstbezug und der späteren Lieferung, sofern [er] zwei Jahre nicht [überschreitet]“ (Unterabs. 3 dieser Vorschrift), entscheiden. Art. 43 Abs. 10 des Mehrwertsteuergesetzes sieht beide Varianten vor.

64. Ich wiederhole, dass in beiden Fällen der Begriff „Erstbezug“ eigenständig ist und nicht davon abhängt, dass eine steuerbare Handlung vorangeht. Die ununterbrochene Nutzung eines Gebäudes (sei es neu errichtet oder in der nachstehend untersuchten Form umgebaut) durch seinen Eigentümer über mehr als zwei Jahre wird einer ersten Lieferung gleichgestellt, und sein späterer Verkauf ist von der Mehrwertsteuer befreit.

B. Zu den Umbauten von Gebäuden

65. Nach Art. 12 Abs. 2 Unterabs. 2 der Richtlinie 2006/112 können die Mitgliedstaaten die Einzelheiten der Anwendung des in Abs. 1 Buchst. a genannten Kriteriums des Erstbezugs auf „Umbauten von Gebäuden“ festlegen.

66. Die Möglichkeit, dass ein (gewerblicher oder gelegentlich tätiger) Bauträger mehrwertsteuerpflichtig ist, ist mithin nicht allein auf neu errichtete Gebäude beschränkt, sondern besteht auch für alte, die umgebaut werden. Art. 12 Abs. 2 der Richtlinie 2006/112 regelt beide Modalitäten. In Unterabs. 1 bezieht er sich auf den Begriff des Gebäudes als „jedes mit dem Boden fest verbundene Bauwerk“ und in Unterabs. 2 auf „Umbauten von Gebäuden und den Begriff dazugehöriger Grund und Boden“.

67. Man könnte beinahe intuitiv denken, dass mit der Bezugnahme auf Umbauten von *Immobilien* statt auf Umbauten von *Gebäuden* in diesem Zusammenhang diese und der dazugehörige Grund und Boden erfasst sein sollten. Der Wortlaut der Bestimmung veranlasst aber dazu, diesen Gedanken sofort zu verwerfen, denn neben den Immobilien nennt sie den „dazugehörige[n] Grund und Boden“, und nach Ausschluss von Grund und Boden bleibt nur das, was auf ihm errichtet ist, mit anderen Worten, die Gebäude.

68. Der Begriff des Gebäudes erfasst nach dem Urteil vom 16. Januar 2003, Maierhofer²⁷, mit dem Boden fest verbundene Bauwerke (auch wenn sie aus Fertigteilen errichtet sind und weder leicht demontiert noch leicht versetzt werden können). Nach den Ausführungen des Gerichtshofs besteht kein Grund für eine unterschiedliche Auslegung dieses Begriffs je nachdem, ob es sich um einen Lieferumsatz nach Art. 4 Abs. 3 Buchst. a der Sechsten Richtlinie (jetzt Art. 12 Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie 2006/112) handelt, der auf Gebäude Bezug nimmt, oder um einen befreiten Umsatz nach Art. 13 Teil B Buchst. b der Sechsten Richtlinie (jetzt Art. 135 Abs. 1 Buchst. l), der von Grundstücken spricht²⁸.

²⁶ Urteile vom 17. Januar 2013, BGŻ Leasing (C-224/11, EU:C:2013:15, Rn. 56), und vom 21. Februar 2013, Žamberk (C-18/12, EU:C:2013:95, Rn. 19).

²⁷ Rechtssache C-315/00, EU:C:2003:23, Rn. 25 und 26.

²⁸ Ebd., Rn. 34.

69. Da kein Zweifel daran besteht, dass das im vorliegenden Fall verkaufte Gebäude eine Immobilie war und an ihm Umbauten vorgenommen wurden, deren Kosten 55 % des Anfangswerts betragen, ist allein die Frage zu klären, ob der Begriff der Umbauten des Mehrwertsteuergesetzes mit der Richtlinie 2006/112 vereinbar ist.

70. Die Schwierigkeiten entstehen, weil die Richtlinie 2006/112 nicht klarstellt, was unter „Umbauten“ zu verstehen ist. Ein wenig kann das Urteil des Gerichtshofs vom 12. Juli 2012, *J. J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard*²⁹, zur Erhellung beitragen. Auch wenn sich der Sachverhalt jenes Rechtsstreits vom vorliegenden unterscheidet, wird der Begriff der „Umbauten“ mit mehr oder weniger abgeschlossenen oder fortgeschrittenen Renovierungsarbeiten an alten Gebäuden in Verbindung gebracht³⁰.

71. Wie ich bereits vorausgeschickt habe, setzt die Logik der Besteuerung von Lieferungen von Grundstücken ein wirtschaftliches Handeln voraus, bei dem durch Bauarbeiten ein Mehrwert erzielt wird.

72. Bei Neubauten wird vom Grund und Boden ausgegangen, der erschlossen werden muss, damit das (zukünftige) Gebäude die Anforderungen an die Bewohnbarkeit und funktionelle Nutzung erfüllt. Sodann muss auf dem erschlossenen Grund und Boden das Gebäude errichtet werden. Der Übergang vom unerschlossenen Boden zum bewohnbaren Gebäude bringt offenkundig eine wesentliche Umwandlung der physischen Realität und im selben Umfang die Erzielung eines Mehrwerts mit sich.

73. Die Richtlinie 2006/112 hält jedoch eine offene Sichtweise aufrecht und lässt es zu, dass derselbe Bauvorgang, in dessen Folge es zur Wertsteigerung kam, auf die bereits genutzten Gebäude fortwirkt. Konkret gibt Art. 12 Abs. 2 der Richtlinie 2006/112 den Mitgliedstaaten die Möglichkeit, die Einzelheiten der Anwendung „des in Absatz 1 Buchstabe a genannten Kriteriums“ (Lieferung neuer Gebäude) auf Umbauten von Gebäuden festzulegen.

74. Die Mitgliedstaaten dürfen also Umbauten den ersten Lieferungen von Gebäuden gleichstellen. Mangels einer Definition der „Umbauten“ in der Richtlinie 2006/112 obliegt ihnen die genaue Festlegung, wann und unter welchen Voraussetzungen diese erfolgt sind. Meines Erachtens besteht die einzige implizite Grenze in Art. 12 Abs. 2 Unterabs. 2 der Richtlinie 2006/112 darin, dass Umsätze, die mit dem Begriff der Errichtung des eigentlichen Gebäudes nichts zu tun haben, nicht unter die Umbautätigkeiten fallen.

75. Nach dem Mehrwertsteuergesetz ist in Polen der Umbau eines Gebäudes anzunehmen, wenn die für seine Verbesserung getätigten Ausgaben mindestens 30 % des Anfangswerts betragen haben. Ich meine, dass diese Regel, für deren Erlass der Staat zuständig ist, grundsätzlich nicht über die von mir angesprochenen impliziten Grenzen hinausgeht. Renovierungsarbeiten, die diesen Prozentsatz erreichen (fast ein Drittel der anfänglichen Kosten) können als wesentlich eingestuft werden, denn wesentlich ist auch die Investition, die mit ihnen an dem Gebäude vorgenommen wird. Sie fügen dem derart umgebauten Gebäude einen Mehrwert hinzu, was die logische Voraussetzung für die (zukünftige) Mehrwertsteuerfestsetzung ist, wenn es den Gegenstand eines späteren Verkaufs bildet.

²⁹ Rechtssache C-326/11, EU:C:2012:461.

³⁰ In diesem Fall ging es um ein im Bau befindliches Geschäftsgebäude, von dem sogar bereits ein Teil abgerissen war, das aber zum Zeitpunkt der Lieferung noch teilweise genutzt wurde, da die Einkaufspassage noch öffentlich zugänglich und mindestens ein Geschäft geöffnet gewesen war. Einen ähnlichen Fall betrifft das Urteil vom 19. November 2009, *Don Bosco Onroerend Goed* (C-461/08, EU:C:2009:722), in dem es um Gebäude ging, die übertragen wurden, um abgerissen und neu errichtet zu werden (tatsächlich wurde am Tag der Übergabe mit dem Abriss begonnen). Der Gerichtshof kam in diesem Urteil zu dem Ergebnis, dass das Gebäude unbeachtlich sei und es sich in Wirklichkeit um die Lieferung eines unbebauten Grundstücks handelte.

76. Es ist Sache der nationalen Steuerbehörden (oder des Gerichts, das ihre Entscheidungen prüft), im Einzelfall zu prüfen, ob die Baukosten Arbeiten entsprechen, die effektiv einen Umbau, eine Renovierung, eine Verbesserung oder entsprechende Maßnahmen darstellen (also wirkliche Umbauten), und nicht einfache Wartungs- und Unterhaltungsmaßnahmen oder reine Dekorationsarbeiten³¹.

77. Das vorliegende Gericht hebt hervor, dass das Mehrwertsteuergesetz insoweit nicht regelt, ab welchem Zeitpunkt und mit welchem zeitlichen Horizont die Vorschrift ins Spiel kommt, nach der diese Steuer auf die aufeinanderfolgenden Lieferungen desselben Gebäudes nach sämtlichen Umbauten, deren Kosten mindestens 30 % des Anfangswerts betragen, erhoben werden kann.

78. Ich glaube aber nicht, dass dieses *Schweigen* der Vereinbarkeit der nationalen Bestimmung mit Art. 12 Abs. 2 Unterabs. 2 der Richtlinie 2006/112 entgegensteht. Nichts hindert daran, dass an einem Gebäude während seiner Lebensdauer Umbauten vorgenommen werden, die seinen ursprünglichen Wert erhöhen und zumindest teilweise seiner (Wieder-)Errichtung gleichkommen. Die auf diese späteren Verbesserungen folgenden Verkäufe können in der bereits erwähnten Art und Weise besteuert werden, sofern jeder dieser Umbauten die Voraussetzungen erfüllt, um zu einem erheblichen Prozentsatz einem Neubau des Gebäudes gleichgestellt werden zu können.

79. Die *quantitativen* Erwägungen sind im vorliegenden Fall fast überflüssig, denn die Arbeiten zur Anpassung des im Eigentum von Kozuba stehenden Wohngebäudes machten 55 % seines Anfangswerts aus, woran das Ausmaß dieser Arbeiten deutlich wird³². Wenn sie wegen ihres Gegenstands³³ zudem aus *qualitativer* Sicht in die zuvor umrissene Kategorie der Umbauarbeiten eingeordnet werden könnten, ließe sich kaum leugnen, dass mit ihnen in Wirklichkeit eine (Wieder-)Errichtung der Wohnung erfolgt ist, was den Weg für das Entstehen des Mehrwertsteueranspruchs bei ihrer späteren Übertragung eröffnet.

VI. Ergebnis

80. Nach alledem schlage ich vor, dem Naczelny Sąd Administracyjny (Oberster Verwaltungsgerichtshof, Polen) wie folgt zu antworten:

Art. 135 Abs. 1 Buchst. j ist in Verbindung mit Art. 12 Abs. 1 Buchst. a und Abs. 2 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem dahin auszulegen, dass

1. sie einer zwingenden Verknüpfung zwischen dem „Erstbezug“ von Gebäuden, Bauwerken oder Teilen davon und der Durchführung von der Mehrwertsteuer unterliegenden Handlungen entgegenstehen;
2. ein Mitgliedstaat durch nichts daran gehindert ist, für die Zwecke der Mehrwertsteuerbefreiung von einem Umbau an einem Gebäude auszugehen, wenn die Kosten dieser Verbesserung mindestens 30 % seines Anfangswerts betragen, sofern es sich um wesentliche Verbesserungen handelt, die Konstruktionselemente betreffen.

³¹ Unter wesentlichen Änderungen könnten beispielsweise solche verstanden werden, die auf Arbeiten zurückgehen, die die Fundamente, die Struktur, das Dach und Elemente im Zusammenhang mit der Stabilität oder Widerstandsfähigkeit des Gebäudes betreffen, neben anderen entsprechenden und mit den vorgenannten zusammenhängenden Arbeiten.

³² Nr. 15 des Vorlagebeschlusses.

³³ Siehe Fn. 31.