



## Sammlung der Rechtsprechung

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Zweite Kammer)

16. November 2017\*

„Vorlage zur Vorabentscheidung – Steuerwesen – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem – Richtlinie 2006/112/EG – Art. 12 Abs. 1 und 2 – Art. 135 Abs. 1 Buchst. j – Steuerbare Umsätze – Befreiung der Lieferungen von Gebäuden – Begriff ‚Erstbezug‘ – Begriff ‚Umbau‘“

In der Rechtssache C-308/16

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht vom Naczelny Sąd Administracyjny (Oberstes Verwaltungsgericht, Polen) mit Entscheidung vom 23. Februar 2016, beim Gerichtshof eingegangen am 30. Mai 2016, in dem Verfahren

**Kozuba Premium Selection sp. z o.o.**

gegen

**Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie**

erlässt

DER GERICHTSHOF (Zweite Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten M. Ilešič, des Richters A. Rosas, der Richterinnen C. Toader (Berichterstatlerin) und A. Prechal sowie des Richters E. Jarašiūnas,

Generalanwalt: M. Campos Sánchez-Bordona,

Kanzler: A. Calot Escobar,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

- der polnischen Regierung, vertreten durch B. Majczyna als Bevollmächtigten,
- der Europäischen Kommission, vertreten durch R. Lyal und M. Owsiany-Hornung als Bevollmächtigte,

nach Anhörung der Schlussanträge des Generalanwalts in der Sitzung vom 4. Juli 2017

folgendes

\* Verfahrenssprache: Polnisch.

## Urteil

- 1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung von Art. 12 Abs. 1 und 2 sowie Art. 135 Abs. 1 Buchst. j der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. 2006, L 347, S. 1, im Folgenden: Mehrwertsteuerrichtlinie).
- 2 Es ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen der Kozuba Premium Selection sp. z o.o. (im Folgenden: Kozuba) und dem Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie (Direktor der Finanzkammer Warschau, Polen, im Folgenden: Direktor) über die Mehrwertsteuerpflichtigkeit des Verkaufs eines Gebäudes, das der Eigentümer für den Eigenbedarf genutzt hatte und an dem vor diesem Verkauf Modernisierungsarbeiten vorgenommen worden waren.

### Rechtlicher Rahmen

#### *Unionsrecht*

- 3 In den Erwägungsgründen 7 und 35 der Mehrwertsteuerrichtlinie heißt es:
  - „(7) Das gemeinsame Mehrwertsteuersystem sollte, selbst wenn die Sätze und Befreiungen nicht völlig harmonisiert werden, eine Wettbewerbsneutralität in dem Sinne bewirken, dass gleichartige Gegenstände und Dienstleistungen innerhalb des Gebiets der einzelnen Mitgliedstaaten ungeachtet der Länge des Produktions- und Vertriebswegs steuerlich gleich belastet werden.
  - (35) Im Hinblick auf eine gleichmäßige Erhebung der Eigenmittel in allen Mitgliedstaaten sollte ein gemeinsames Verzeichnis der Steuerbefreiungen aufgestellt werden.“
- 4 Art. 2 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie bestimmt:

„Der Mehrwertsteuer unterliegen folgende Umsätze:

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

...“
- 5 Art. 9 Abs. 1 dieser Richtlinie sieht vor:

„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.“

6 Art. 12 Abs. 1 und 2 der Richtlinie lautet:

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

- 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.“

7 Nach Art. 14 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie gilt als „Lieferung von Gegenständen“ die Übertragung der Befähigung, wie ein Eigentümer über einen körperlichen Gegenstand zu verfügen.

8 In Kapitel 3 („Steuerbefreiungen für andere Tätigkeiten“) dieser Richtlinie sieht Art. 135 Abs. 1 vor:

„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;

...“

### ***Polnisches Recht***

9 Art. 2 Nr. 14 der 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) in geänderter Fassung (im Folgenden: Mehrwertsteuergesetz) bestimmt:

„Wenn in den weiteren Bestimmungen die Rede ist von

...

‚Erstbezug‘, bedeutet dies 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.

[...]“.

10 Art. 43 Abs. 1 Nrn. 10 und 10a sowie Abs. 7a dieses Gesetzes sieht vor:

„(1) Von der Steuer befreit sind

...

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 zwei Jahre verstrichen sind;

10a. die Lieferung von Gebäuden, Bauwerken oder Teilen davon, für die die in Nr. 10 genannte Befreiung nicht gilt, vorausgesetzt, dass  
a) der Erbringer der Lieferung in Bezug auf diese Objekte nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt war,  
b) der Erbringer der Lieferung keine Ausgaben für ihre Verbesserung getätigt hat, in Bezug auf die er zum Vorsteuerabzug berechtigt war, oder, falls er solche Ausgaben getätigt hat, sie weniger als 30 % des Anfangswerts dieser Objekte betragen;

...

(7a) Die in Abs. 1 Nr. 10a Buchst. b genannte Voraussetzung findet keine Anwendung, wenn die Gebäude, Bauwerke oder Teile davon im verbesserten Zustand durch den Steuerpflichtigen für die Zwecke besteuert Handlungen über einen Zeitraum von mindestens fünf Jahren genutzt worden sind.“

### **Ausgangsrechtsstreit und Vorlagefrage**

11 Am 17. September 2005 beschloss die in Polen ansässige Poltrex sp. z o.o., die später in Kozuba umbenannt wurde, eine Kapitalerhöhung. Am selben Tag brachte ein Gesellschafter ein 1992 errichtetes Wohngebäude in der Ortschaft Jabłonka (Polen) (im Folgenden: fragliches Gebäude) in die Gesellschaft ein.

12 Im Jahr 2006 wurde das fragliche Gebäude für die wirtschaftliche Tätigkeit von Kozuba umgebaut, die zu diesem Zweck Investitionen in Höhe von etwa 55 % seines Anfangswerts zugestimmt hatte. Nach Vervollendung der Arbeiten wurde das fragliche Gebäude am 31. Juli 2007 im Verzeichnis des Anlagevermögens als individuelle Sachanlage in die Rubrik „Musterhaus“ aufgenommen, in der es bis zu seinem Verkauf an einen Dritten am 15. Januar 2009 verblieb.

13 Da es sich um ein altes Gebäude handelte, hielt Kozuba diesen Verkauf für mehrwertsteuerbefreit und gab in ihrer Umsatzsteuererklärung für das erste Quartal 2009 den aus dem Verkauf erzielten Gewinn nicht an.

14 Der Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej (Direktor der Finanzkontrollbehörde, Polen) vertrat die Auffassung, dass Kozuba den Gewinn aus dem Verkauf des fraglichen Gebäudes ohne jede Grundlage nicht in ihre Mehrwertsteuererklärung für das erste Quartal 2009 einbezogen habe, und setzte daher mit Bescheid vom 12. April 2013 die Höhe der von Kozuba zu zahlenden Mehrwertsteuer für diesen Zeitraum in der Weise fest, dass er den Verkaufspreis für das Gebäude hinzufügte.

- 15 Am 17. Mai 2013 legte Kozuba beim Direktor Einspruch gegen diese Entscheidung ein.
- 16 Mit Entscheidung vom 30. Juli 2013 bestätigte der Direktor den Bescheid des Direktors der Finanzkontrollbehörde. Wie dieser war er nämlich der Ansicht, dass das fragliche Gebäude zwar nach der vorgenommenen Modernisierung buchmäßig seit dem 31. Juli 2007 zu Recht dem Eigenbedarf der Gesellschaft zugeordnet gewesen sei, diese Zuordnung jedoch nicht von diesem Zeitpunkt an steuerbare Vorgänge bewirkt habe. Folglich sei zum einen der „Erstbezug“ des fraglichen Gebäudes nach der Modernisierung nicht auf den 31. Juli 2007, sondern auf den 15. Januar 2009 festzulegen, da dieser Zeitpunkt dem Zeitpunkt des ersten steuerbaren Vorgangs in Bezug auf das fragliche Gebäude nach der Modernisierung entspreche, nämlich seinem Verkauf, und zum anderen habe Kozuba sich nicht auf die Steuerbefreiung nach Art. 43 Abs. 1 Nr. 10 des Mehrwertsteuergesetzes berufen können, da dieser Verkauf im Rahmen des Erstbezugs des fraglichen Gebäudes erfolgt sei.
- 17 Kozuba erhob gegen diese Entscheidung des Direktors Klage beim Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (Woiwodschaftsverwaltungsgericht Warschau, Polen), das mit Urteil vom 22. Mai 2014 die Entscheidung aus verfahrensrechtlichen Gründen aufhob. In der Sache bestätigte das Gericht jedoch die Auffassung der Steuerverwaltung.
- 18 Kozuba legte gegen dieses Urteil Rechtsmittel beim vorlegenden Gericht ein.
- 19 Dieses stellt in seiner Vorlageentscheidung fest, dass die Umsetzung von Art. 135 Abs. 1 Buchst. j der Mehrwertsteuerrichtlinie in polnisches Recht Fragen zur Vereinbarkeit des in Art. 2 Nr. 14 des Mehrwertsteuergesetzes definierten und in Art. 43 Abs. 1 Nr. 10 dieses Gesetzes verwendeten Begriffs „Erstbezug“ aufwerfe.
- 20 Das Gericht hält es insoweit für notwendig, in Erfahrung zu bringen, ob der Begriff „Erstbezug“ eines Gebäudes im Sinne von Art. 12 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin zu verstehen sei, dass der Erstbezug im Rahmen eines steuerbaren Vorgangs erfolgt sein müsse.
- 21 Das Gericht hegt auch Zweifel hinsichtlich der Bedingung in Art. 2 Nr. 14 des Mehrwertsteuergesetzes, dass bei der Verbesserung eines Gebäudes die Befreiung von der Mehrwertsteuer nur möglich ist, wenn die für diese Verbesserungsarbeiten angefallenen Ausgaben weniger als 30 % des Anfangswerts des fraglichen Gebäudes ausmachen. Auf diese Weise setze das polnische Gesetz jegliche Verbesserung eines Gebäudes, die zu einer Wertschöpfung mindestens in Höhe dieser Schwelle führe, einem Umbau im Sinne von Art. 12 Abs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie gleich, der als „neuer Erstbezug“ erachtet werden könne, so dass eine neue Mehrwertsteuerpflicht gerechtfertigt sei.
- 22 Unter diesen Umständen hat der Naczelny Sąd Administracyjny (Oberstes Verwaltungsgericht, Polen) das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof folgende Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt:
- 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 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?

### Zur Vorlagefrage

- 23 Mit seiner Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob Art.12 Abs. 1 und 2 sowie Art. 135 Abs. 1 Buchst. j der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen sind, dass sie einer nationalen Regelung wie der im Ausgangsverfahren fraglichen entgegenstehen, die die Mehrwertsteuerbefreiung für die Lieferung von Gebäuden von der doppelten Voraussetzung abhängig macht, dass der Umsatz keine Lieferung betrifft, die in Durchführung steuerbarer Handlungen im Rahmen eines Erstbezugs erfolgt, und dass im Fall der Verbesserung eines bestehenden Gebäudes die zu diesem Zweck getätigten Ausgaben weniger als 30 % des Anfangswerts dieses Gebäudes betragen.
- 24 Zunächst ist darauf hinzuweisen, dass mit der Mehrwertsteuerrichtlinie ein gemeinsames Mehrwertsteuersystem geschaffen wurde, das insbesondere auf einer einheitlichen Definition der steuerbaren Umsätze beruht (Urteil vom 11. Mai 2017, Posnania Investment, C-36/16, EU:C:2017:361, Rn. 25 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 25 Gemäß Art. 2 Abs. 1 Buchst. a dieser Richtlinie unterliegen der Mehrwertsteuer Lieferungen von Gegenständen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Gebiet eines Mitgliedstaats gegen Entgelt tätigt.
- 26 Nach Art. 9 Abs. 1 der Richtlinie gilt als „Steuerpflichtiger“, wer eine wirtschaftliche Tätigkeit unabhängig von ihrem Ort, Zweck und Ergebnis selbständig ausübt. Als „wirtschaftliche Tätigkeit“ gilt insbesondere die Nutzung von körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen.
- 27 Wie der Generalanwalt in Nr. 43 seiner Schlussanträge ausgeführt hat, stellt die Mehrwertsteuerrichtlinie auf die Gewerbsmäßigkeit und die Regelmäßigkeit der Ausübung wirtschaftlicher Tätigkeiten als allgemeine Kriterien ab, die denjenigen, die diese Tätigkeiten ausüben, die Eigenschaft als Mehrwertsteuerpflichtiger verleihen. Diese Kriterien werden jedoch für Immobilienumsätze abgeändert, denn nach Art. 12 Abs. 1 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie können die Mitgliedstaaten auch Personen, die gelegentlich die Lieferung von Gebäuden oder Gebäudeteilen und dem dazugehörigen Grund und Boden vor deren Erstbezug bewirken, als Steuerpflichtige betrachten.
- 28 Art. 14 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie definiert eine „Lieferung von Gegenständen“ als die Übertragung der Befähigung, wie ein Eigentümer über einen körperlichen Gegenstand zu verfügen.
- 29 Art. 135 Abs. 1 Buchst. j der Mehrwertsteuerrichtlinie seinerseits sieht eine Mehrwertsteuerbefreiung für die Lieferung von anderen Gebäuden als den in Art. 12 Abs. 1 Buchst. a dieser Richtlinie genannten vor.
- 30 Art. 12 Abs. 1 Buchst. a dieser Richtlinie bezieht sich auf die Lieferung von Gebäuden oder Gebäudeteilen und dem dazugehörigen Grund und Boden, wenn sie vor dem Erstbezug erfolgt. Zusammen genommen unterscheiden diese Bestimmungen daher danach, ob ein Gebäude alt oder neu ist, wobei der Verkauf eines alten Gebäudes grundsätzlich nicht mit der Mehrwertsteuer belegt ist (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 12. Juli 2012, J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard, C-326/11, EU:C:2012:461, Rn. 21).
- 31 Der Normzweck dieser Bestimmungen besteht darin, dass der Verkauf eines alten Gebäudes kaum mit einer Wertschöpfung einhergeht. Auch wenn nämlich der Verkauf eines Gebäudes an einen Endverbraucher im Anschluss an die das Ende des Produktionsprozesses kennzeichnende Erstlieferung unter den Begriff der „wirtschaftlichen Tätigkeit“ im Sinne von Art. 9 der

Mehrwertsteuerrichtlinie fällt, verursacht er keine signifikante Wertschöpfung und ist daher grundsätzlich von der Steuer zu befreien (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 4. Oktober 2001, „Goed Wonen“, C-326/99, EU:C:2001:506, Rn. 52).

- 32 Art. 12 Abs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie bestätigt ebenfalls, dass für die Steuerpflichtigkeit der Lieferung eines Gebäudes die Wertschöpfung maßgebend ist, da diese Vorschrift die Mitgliedstaaten ermächtigt, die Einzelheiten der Anwendung des in Abs. 1 Buchst. a dieser Vorschrift genannten Kriteriums, nämlich des „Erstbezugs“, auf Umbauten von Gebäuden festzulegen. Damit ebnet die Mehrwertsteuerrichtlinie den Weg zur Besteuerung der Lieferung von umgebauten Gebäuden, da dieser Umbau wie die ursprüngliche Errichtung des betreffenden Gebäudes diesem einen Mehrwert verleiht.
- 33 Im vorliegenden Fall wurde das fragliche Gebäude 1992 errichtet, und sein Verkauf im Jahr 2009, um den es im Ausgangsstreit geht, konnte grundsätzlich von der Mehrwertsteuer befreit werden. Das Gebäude wurde jedoch nach seiner Eingliederung in das Vermögen von Kozuba modernisiert, wodurch die Frage aufgeworfen wird, ob es, da diese Modernisierungsarbeiten eine Wertschöpfung bewirkten, mit der Mehrwertsteuer belegt werden konnte.
- 34 Die im Ausgangsverfahren streitige Vorschrift, Art. 2 Nr. 14 des Mehrwertsteuergesetzes, definiert „Erstbezug“ als 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 errichtet oder verbessert worden sind, wenn die für die Verbesserung getätigten Ausgaben mindestens 30 % des Anfangswerts betragen.
- 35 Der polnische Gesetzgeber hat damit zum einen durch die Verbindung des Begriffs „Erstbezug“ mit der Durchführung steuerbarer Handlungen Umsätze von der Steuerbefreiung ausgeschlossen, die keine steuerbaren Handlungen sind oder keine steuerbaren Handlungen bewirken, so dass die in Art. 135 Abs. 1 Buchst. j der Mehrwertsteuerrichtlinie vorgesehene Steuerbefreiung nicht auf die Übertragung eines bestehenden Gebäudes anwendbar ist, das, wie im Ausgangsverfahren, von seinem Eigentümer für dessen eigene geschäftliche Zwecke genutzt wurde, da diese Nutzung mangels einer solchen steuerbaren Handlung nicht als „Erstbezug“ eingestuft werden kann. Zum anderen hat er bei der Ausweitung des Kriteriums „Erstbezug“ auf Gebäudeumbauten ein quantitatives Kriterium festgelegt, nach dem die Kosten eines solchen Umbaus einen bestimmten Prozentsatz – im vorliegenden Fall mindestens 30 % – des Anfangswerts des betroffenen Gebäudes erreichen müssen, um die Mehrwertsteuerpflichtigkeit seines Verkaufs zu begründen.
- 36 Unter diesen Umständen ist zu prüfen, ob Art. 12 Abs. 1 und 2 sowie Art. 135 Abs. 1 Buchst. j der Mehrwertsteuerrichtlinie einer solchen nationalen Regelung entgegenstehen.
- 37 Erstens ist zu dem Begriff „Erstbezug“ festzustellen, dass dieser in Art. 12 der Mehrwertsteuerrichtlinie vorkommt, dort aber nicht definiert wird.
- 38 Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs müssen die Begriffe einer Vorschrift des Unionsrechts, die nicht ausdrücklich auf das Recht der Mitgliedstaaten verweist, in der Regel eine autonome und einheitliche Auslegung erhalten, die unter Berücksichtigung des Kontexts der Vorschrift und des mit der fraglichen Regelung verfolgten Ziels gefunden werden muss (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 13. Oktober 2016, Mikołajczyk, C-294/15, EU:C:2016:772, Rn. 44 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 39 Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs sind außerdem die Begriffe, mit denen die in Art. 135 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie vorgesehenen Steuerbefreiungen umschrieben sind, eng auszulegen, da sie Ausnahmen von dem allgemeinen Grundsatz darstellen, dass jede Lieferung und

jede Dienstleistung, die ein Steuerpflichtiger gegen Entgelt erbringt, der Mehrwertsteuer unterliegt (Urteil vom 19. November 2009, Don Bosco Onroerend Goed, C-461/08, EU:C:2009:722, Rn. 25 und die dort angeführte Rechtsprechung).

- 40 Die Auslegung dieser Begriffe muss jedoch mit den Zielen in Einklang stehen, die mit den Befreiungen verfolgt werden, und den Erfordernissen des Grundsatzes der steuerlichen Neutralität entsprechen, auf dem das gemeinsame Mehrwertsteuersystem beruht. Daher entspricht es nicht dem Sinn dieser Regel einer engen Auslegung, wenn die zur Umschreibung der in dieser Vorschrift genannten Befreiungen verwendeten Begriffe so ausgelegt werden, dass sie den Befreiungen ihre Wirkung nehmen (Urteil vom 19. November 2009, Don Bosco Onroerend Goed, C-461/08, EU:C:2009:722, Rn. 25 und die dort angeführte Rechtsprechung)
- 41 Wie sich zunächst aus den vorbereitenden Arbeiten zur 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) ergibt, die für die Auslegung der Mehrwertsteuerrichtlinie weiterhin von Bedeutung sind, ist im Kontext der in deren Art. 135 Abs. 1 Buchst. j vorgesehenen Steuerbefreiungen das Kriterium „Erstbezug“ eines Gebäudes dahin zu verstehen, dass es dem Kriterium der ersten Benutzung des Gebäudes durch seinen Eigentümer oder durch seinen Mieter entspricht. In diesen vorbereitenden Arbeiten heißt es, dass dieses Kriterium als das Kriterium gewählt wurde, nach dem sich der Zeitpunkt bestimmt, an dem der Gegenstand die Produktionskette verlässt und in den Konsumbereich eintritt. Aus dieser historischen Betrachtung ergibt sich jedoch nicht, dass die Benutzung des Gebäudes durch seinen Eigentümer im Rahmen eines steuerbaren Umsatzes erfolgen muss.
- 42 Sodann ist zum Kontext dieser Bestimmung festzustellen, dass nach dem siebten Erwägungsgrund der Mehrwertsteuerrichtlinie das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, selbst wenn die Sätze und Befreiungen nicht völlig harmonisiert werden, eine Wettbewerbsneutralität in dem Sinne bewirken sollte, dass gleichartige Gegenstände und Dienstleistungen innerhalb des Gebiets der einzelnen Mitgliedstaaten ungeachtet der Länge des Produktions- und Vertriebswegs steuerlich gleich belastet werden. Zudem ergibt sich aus dem 35. Erwägungsgrund dieser Richtlinie, dass im Hinblick auf eine gleichmäßige Erhebung der Eigenmittel in allen Mitgliedstaaten ein gemeinsames Verzeichnis der Steuerbefreiungen aufgestellt werden sollte.
- 43 Daraus folgt, dass der Grundsatz der steuerlichen Neutralität, in dem der Unionsgesetzgeber den Grundsatz der Gleichbehandlung im Mehrwertsteuerbereich zum Ausdruck gebracht hat (Urteile vom 10. April 2008, Marks & Spencer, C-309/06, EU:C:2008:211, Rn. 49, und vom 14. Juni 2017, Compass Contract Services, C-38/16, EU:C:2017:454, Rn. 21), einer unterschiedlichen Anwendung des Steuerbefreiungssystems, wie es in den nationalen Regelungen umgesetzt wurde, in den einzelnen Mitgliedstaaten entgegensteht.
- 44 Schließlich ist es Ziel der Mehrwertsteuerbefreiungen, die eigenen Mittel der Union in allen Mitgliedstaaten gleichmäßig zu erheben. Folglich müssen die Steuerbefreiungen gemäß Art. 135 Abs. 1 Buchst. j der Mehrwertsteuerrichtlinie in Verbindung mit Art. 12 dieser Richtlinie, auf den er sich bezieht, auch wenn diese Bestimmung auf die von den Mitgliedstaaten festgelegten Befreiungstatbestände verweist, eigenständigen Begriffen des Unionsrechts entsprechen, damit die Bemessungsgrundlage für die Mehrwertsteuer einheitlich nach gemeinsamen Regeln festgelegt werden kann (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 4. Oktober 2001, „Goed Wonen“, C-326/99, EU:C:2001:506, Rn. 47 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 45 Daraus ergibt sich u. a., dass Art. 12 Abs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie die Mitgliedstaaten zwar ermächtigt, die Einzelheiten der Anwendung des in Abs. 1 Buchst. a dieser Vorschrift vorgesehenen Kriteriums auf Umbauten von Gebäuden, insbesondere die Lieferung eines Gebäudes, die vor seinem Erstbezug erfolgt, festzulegen, diese Bestimmung aber nicht dahin ausgelegt werden kann, dass die



Mitgliedstaaten über einen Spielraum verfügen, der es ihnen erlaubt, den Begriff „Erstbezug“ in ihren nationalen Gesetzen selbst abzuändern, weil andernfalls die praktische Wirksamkeit dieser Befreiung beeinträchtigt würde.

- 46 Die Untersuchung des Wortlauts von Art. 12 und Art. 135 Abs. 1 Buchst. j der Mehrwertsteuerrichtlinie in Verbindung mit der Prüfung des Kontexts und der Ziele dieser Richtlinie ergibt somit, dass diese den Mitgliedstaaten nicht die Möglichkeit einräumt, die darin vorgesehenen Steuerbefreiungen an Bedingungen zu knüpfen oder zu beschränken.
- 47 Die Mitgliedstaaten sind daher namentlich nicht befugt, die Mehrwertsteuerbefreiung für die Lieferung von Gebäuden nach deren Erstbezug von der in der Mehrwertsteuerrichtlinie nicht vorgesehenen Bedingung abhängig zu machen, dass dieser Erstbezug im Rahmen eines steuerlichen Umsatzes vorgenommen wird.
- 48 Was zweitens die Befugnis der Mitgliedstaaten betrifft, nach Art. 12 Abs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie die Einzelheiten der Anwendung des in Abs. 1 Buchst. a dieser Vorschrift genannten Kriteriums „Erstbezug“ auf Umbauten von Gebäuden festzulegen, ist festzustellen, dass die Vorgabe eines quantitativen Kriteriums, nach dem die Kosten eines solchen Umbaus einen bestimmten Prozentsatz – im vorliegenden Fall mindestens 30 % – des Anfangswerts des betroffenen Gebäudes erreichen müssen, um die Mehrwertsteuerpflichtigkeit seines Verkaufs zu begründen, eine Umsetzung dieser Befugnis darstellt.
- 49 Im vorliegenden Fall ergibt sich aus der Vorlageentscheidung, dass das fragliche Gebäude eine Immobilie war, an der Umbauten vorgenommen wurden, deren Kosten 30 % ihres Anfangswerts überstiegen.
- 50 Wie der Generalanwalt in Nr. 69 seiner Schlussanträge festgestellt hat, ist daher der Inhalt des in Art. 12 Abs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie enthaltenen Begriffs „Umbau“ in qualitativer Hinsicht näher zu bestimmen.
- 51 Insoweit ist festzustellen, dass die Mehrwertsteuerrichtlinie den Begriff „Umbau“ nicht definiert.
- 52 Auch wenn ein solcher Begriff, wie die verschiedenen Sprachfassungen – z. B. „conversions“ im Englischen, „Umbauten“ im Deutschen, „transformări“ im Rumänischen und „przebudowa“ im Polnischen – bestätigen, nicht eindeutig ist, legt er zumindest nahe, dass das betroffene Gebäude wesentliche Änderungen erfahren haben muss, um dessen Nutzung zu ändern oder dessen Bezugsbedingungen erheblich zu ändern.
- 53 Diese Auslegung des Begriffs „Umbau“ wird durch die Rechtsprechung des Gerichtshofs bestätigt, dass die Lieferung einer aus einem Grundstück und einem alten Gebäude, dessen Umbau in ein neues Gebäude im Gang ist, bestehenden Immobilie von der Mehrwertsteuer befreit ist, wenn zum Zeitpunkt dieser Lieferung am alten Gebäude erst teilweise Abrissarbeiten durchgeführt wurden und es zumindest teilweise noch als solches genutzt wurde (Urteil vom 12. Juli 2012, J. J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard, C-326/11, EU:C:2012:461, Rn. 39).
- 54 Der Begriff „Umbau“ erfasst also insbesondere den Fall, dass vollständige oder hinreichend fortgeschrittene Arbeiten vorgenommen worden sind und das betreffende Gebäude nach deren Abschluss zu anderen Zwecken genutzt werden soll.
- 55 Die Auslegung des Begriffs „Umbau“ in Rn. 52 des vorliegenden Urteils steht darüber hinaus im Einklang mit dem Ziel der Mehrwertsteuerrichtlinie, insbesondere dem Ziel, einen Umsatz zu besteuern, der den Wert des fraglichen Gegenstands steigern soll. Bei Neubauten ist dieser Mehrwert, wie der Generalanwalt im Wesentlichen in den Nrn. 71 und 72 seiner Schlussanträge festgestellt hat, durch Bauarbeiten erzielt worden, die durch den Übergang von einem nicht bebauten Grundstück

oder gar einem unerschlossenen Boden zu einem bewohnbaren Gebäude eine wesentliche Umwandlung der physischen Realität mit sich bringen. Bei den alten Gebäuden tritt dieser Mehrwert ein, wenn ein wesentlicher Umbau in der Weise stattgefunden hat, dass das fragliche Gebäude einem Neubau gleichgestellt werden kann.

- 56 Im vorliegenden Fall ist festzustellen, dass der Begriff „Umbau“ in Art. 12 Abs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie in Art. 2 Nr. 14 des Mehrwertsteuergesetzes unter Verwendung des Begriffs „Verbesserung“ in polnisches Recht umgesetzt worden ist.
- 57 Sofern dieser Begriff von den nationalen Gerichten als Synonym für den Begriff „Umbau“ in dem in Rn. 52 des vorliegenden Urteils erläuterten Sinne verwendet wird, kann dieser terminologische Unterschied als solcher nicht zu einer Unvereinbarkeit des Mehrwertsteuergesetzes mit der Mehrwertsteuerrichtlinie führen.
- 58 Im vorliegenden Fall beliefen sich die Ausgaben für die „Verbesserung“ des fraglichen Gebäudes auf 55 % seines Anfangswerts. Obwohl ein solcher Prozentsatz von vornherein nahelegt, dass die Änderungen des Gebäudes aufgrund ihres Umfangs zu einer erheblichen Änderung der Bezugsbedingungen beitragen konnten, ist es gleichwohl Sache des nationalen Gerichts, anhand der ihm vorliegenden Beweismittel zu prüfen, inwieweit die im Ausgangsverfahren fragliche „Verbesserung“ eine wesentliche Änderung dieses Gebäudes in dem in Rn. 52 des vorliegenden Urteils erläuterten Sinne mit sich brachte.
- 59 Nach alledem ist auf die Vorlagefrage zu antworten, dass Art. 12 Abs. 1 und 2 sowie Art. 135 Abs. 1 Buchst. j der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen sind, dass sie einer nationalen Regelung wie der im Ausgangsverfahren fraglichen entgegenstehen, die die Mehrwertsteuerbefreiung für die Lieferung von Gebäuden von der Voraussetzung abhängig macht, dass der Erstbezug dieser Gebäude im Rahmen einer steuerbaren Handlung erfolgt. Dieselben Bestimmungen sind dahin auszulegen, dass sie einer solchen nationalen Regelung nicht entgegenstehen, die diese Befreiung von der Voraussetzung abhängig macht, dass im Fall der „Verbesserung“ eines bestehenden Gebäudes die getätigten Ausgaben 30 % des Anfangswerts dieses Gebäudes nicht überschritten haben, sofern dieser Begriff „Verbesserung“ ebenso ausgelegt wird wie der Begriff „Umbau“ in Art. 12 Abs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie, nämlich in dem Sinne, dass das betroffene Gebäude wesentliche Änderungen erfahren haben muss, um dessen Nutzung zu ändern oder dessen Bezugsbedingungen erheblich zu ändern.

## Kosten

- 60 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 (Zweite Kammer) für Recht erkannt:

**Art. 12 Abs. 1 und 2 sowie Art. 135 Abs. 1 Buchst. j der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem sind dahin auszulegen, dass sie einer nationalen Regelung wie der im Ausgangsverfahren fraglichen entgegenstehen, die die Mehrwertsteuerbefreiung für die Lieferung von Gebäuden von der Voraussetzung abhängig macht, dass der Erstbezug dieser Gebäude im Rahmen einer steuerbaren Handlung erfolgt. Dieselben Bestimmungen sind dahin auszulegen, dass sie einer solchen nationalen Regelung nicht entgegenstehen, die diese Befreiung von der Voraussetzung abhängig macht, dass im Fall der „Verbesserung“ eines bestehenden Gebäudes die getätigten Ausgaben 30 % des Anfangswerts dieses Gebäudes nicht überschritten haben, sofern dieser Begriff „Verbesserung“**

**ebenso ausgelegt wird wie der Begriff „Umbau“ in Art. 12 Abs. 2 der Richtlinie 2006/112, nämlich in dem Sinne, dass das betroffene Gebäude wesentliche Änderungen erfahren haben muss, um dessen Nutzung zu ändern oder dessen Bezugsbedingungen erheblich zu ändern.**

Unterschriften