Sammlung der Rechtsprechung

SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS
ATHANASIOS RANTOS
vom 20. Mai 2021 [1]

Rechtssache C-299/20

Icade Promotion SAS, vormals Icade Promotion Logement SAS
gegen
Ministère de l'Action et des Comptes publics

(Vorabentscheidungsersuchen des Conseil d'État [Staatsrat, Frankreich])

„Vorlage zur Vorabentscheidung – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem – Richtlinie 2006/112/EG – Regelung über die Differenzbesteuerung – Anwendungsbereich – Lieferung von zum Zwecke des Wiederverkaufs erworbenen Gebäuden und Baugrundstücken – Steuerpflichtiger, der beim Erwerb der Gebäude nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt war – Der Mehrwertsteuer unterliegender Wiederverkauf – Begriff ‚Baugrundstücke'"

I. Einleitung

1. Das vorliegende Vorabentscheidungsersuchen ergeht in einem Rechtsstreit zwischen der Icade Promotion SAS (im Folgenden: Klägerin) und der französischen Finanzverwaltung (konkret dem Ministère de l'Action et des Comptes publics [Ministerium für staatliches Handeln und öffentliche Haushalte]) über die Erstattung der Mehrwertsteuer, die von der Klägerin für den Verkauf von Baugrundstücken an Privatpersonen in den Jahren 2007 und 2008 entrichtet worden war.

2. Dieses Ersuchen hat die Auslegung von Art. 392 der Richtlinie 2006/112/EG [2] (im Folgenden: MwSt.-Richtlinie) zum Gegenstand, der in Abweichung von der Regelbesteuerung des Verkaufspreises eine Differenzbesteuerung vorsieht.

3. Das vorlegende Gericht möchte mit seinen Fragen im Kern wissen, ob die in Art. 392 der MwSt.-Richtlinie als Ausnahmeregelung vorgesehene Differenzbesteuerung auf bestimmte Grundstücksgeschäfte Anwendung findet, bezüglich deren der Steuerpflichtige beim Grundstückserwerb nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt war, wenn die betreffenden Grundstücke nach ihrer Parzellierung und Erschließung als Baugrundstücke weiterverkauft werden.

[1] Originalsprache: Französisch.

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

4. Diese Rechtssache bringt eine neuartige Problemstellung mit sich, die den Gerichtshof dazu veranlassen wird, die Voraussetzungen für die Anwendung der Regelung über die Differenzbesteuerung in einem ganz speziellen Fall durch Auslegung der Schlüsselbegriffe in Art. 392 der MwSt.-Richtlinie zu klären.

II. Rechtlicher Rahmen

A. Unionsrecht

1. MwSt.-Richtlinie

5. Art. 9 Abs. 1 der MwSt.-Richtlinie 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.

…"

6. Art. 12 dieser Richtlinie sieht vor:

„(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.

(3) Als ‚Baugrundstück' im Sinne des Absatzes 1 Buchstabe b gelten erschlossene oder unerschlossene Grundstücke entsprechend den Begriffsbestimmungen der Mitgliedstaaten."

7. Art. 73 der Richtlinie lautet:

„Bei der Lieferung von Gegenständen und Dienstleistungen, die nicht unter die Artikel 74 bis 77 fallen, umfasst die Steuerbemessungsgrundlage alles, was den Wert der Gegenleistung bildet, die der Lieferer oder Dienstleistungserbringer für diese Umsätze vom Erwerber oder Dienstleistungsempfänger oder einem Dritten erhält oder erhalten soll, einschließlich der unmittelbar mit dem Preis dieser Umsätze zusammenhängenden Subventionen."

8. In Art. 135 der Richtlinie heißt es:

„(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;

k) Lieferung unbebauter Grundstücke mit Ausnahme von Baugrundstücken im Sinne des Artikels 12 Absatz 1 Buchstabe b;

…"

9. Art. 137 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie bestimmt:

„Die Mitgliedstaaten können ihren Steuerpflichtigen das Recht einräumen, sich bei folgenden Umsätzen für eine Besteuerung zu entscheiden:

…

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

c) Lieferung unbebauter Grundstücke mit Ausnahme von Baugrundstücken im Sinne des Artikels 12 Absatz 1 Buchstabe b;

…"

10. Art. 392 in Titel XIII („Ausnahmen") Kapitel 1 („Bis zur Annahme einer endgültigen Regelung geltende Ausnahmen") dieser Richtlinie lautet:

„Die Mitgliedstaaten können vorsehen, dass bei der Lieferung von Gebäuden und Baugrundstücken, die ein Steuerpflichtiger, der beim Erwerb kein Recht auf Vorsteuerabzug hatte, zum Zwecke des Wiederverkaufs erworben hat, die Steuerbemessungsgrundlage in der Differenz zwischen dem Verkaufspreis und dem Ankaufspreis besteht."

2. Durchführungsverordnung (EU) Nr. 1042/2013

11. Mit der Durchführungsverordnung (EU) Nr. 1042/2013 des Rates vom 7. Oktober 2013 zur Änderung der Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011 bezüglich des Ortes der Dienstleistung [3] (im Folgenden: Durchführungsverordnung) wurde in die letztere Verordnung ein Art. 13b eingefügt, in dem es heißt:

„Für die Zwecke der Anwendung der [MwSt.-Richtlinie] gilt als ‚Grundstück'

…

b) jedes mit oder in dem Boden über oder unter dem Meeresspiegel befestigte Gebäude oder jedes derartige Bauwerk, das nicht leicht abgebaut oder bewegt werden kann;

…"

12. Art. 31a der Durchführungsverordnung bestimmt:

„(1) Dienstleistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück im Sinne von Artikel 47 der [MwSt.-Richtlinie] umfassen nur Dienstleistungen, die in eine[m] hinreichend direkten Zusammenhang mit dem Grundstück stehen. In folgenden Fällen sind Dienstleistungen als in einem hinreichend direkten Zusammenhang mit einem Grundstück stehend anzusehen:

a) wenn sie von einem Grundstück abgeleitet sind und das Grundstück einen wesentlichen Bestandteil der Dienstleistung darstellt und zentral und wesentlich für die erbrachte Dienstleistung ist;

b) wenn sie für das Grundstück selbst erbracht werden oder auf das Grundstück selbst gerichtet sind, und deren Zweck in rechtlichen oder physischen Veränderungen an dem Grundstück besteht.

(2) Unter Absatz 1 fällt insbesondere Folgendes:

…

d) Errichtung anderer auf Dauer angelegter Konstruktionen an Land sowie Bauleistungen und Abrissarbeiten an anderen auf Dauer angelegten Konstruktionen wie Leitungen für Gas, Wasser, Abwasser und dergleichen;

…"

[3] ABl. 2013, L 284, S. 1.

B. Französisches Recht

13. Art. 257 des Code général des impôts (Allgemeines Steuergesetzbuch) sieht in seiner für den Ausgangsrechtsstreit maßgeblichen Fassung vor:

„Der Mehrwertsteuer unterliegen auch:

…

6° Vorbehaltlich Nr. 7:

a) Umsätze, die sich auf Gebäude beziehen … und deren Ergebnisse als Einkünfte aus Gewerbebetrieb in die Bemessungsgrundlagen der Einkommensteuer einzubeziehen sind;

…

7° Umsätze, die der Herstellung oder Lieferung von Gebäuden dienen.

Diese Umsätze sind steuerbar, auch wenn sie zivilrechtlicher Natur sind.

1. Darunter fallen insbesondere:

a) die Veräußerung … von Baugrundstücken …;

Unter Abs. 1 fallen insbesondere Grundstücke, für die der Erwerber … innerhalb von vier Jahren nach dem Zeitpunkt der Beurkundung des Geschäfts die Bau- bzw. Erschließungsgenehmigung erhält oder die notwendigen Arbeiten für die Errichtung eines Gebäudes oder Gebäudekomplexes oder für die Aufstockung mit neuen Räumlichkeiten beginnt.

Diese Bestimmungen gelten nicht für Grundstücke, die von natürlichen Personen zur Errichtung von Gebäuden erworben werden, die diese Personen für Wohnzwecke bestimmen.

…

b) die Veräußerung von Gebäuden …“

14. Art. 268 des Code général des impôts bestimmt:

„Bei den in Art. 257 Nr. 6 genannten Umsätzen ist die Besteuerungsgrundlage für die Mehrwertsteuer der Unterschied zwischen

a) zum einen dem angegebenen Preis und den zusätzlichen Lasten oder dem Verkehrswert des Gegenstands, wenn dieser höher ist als der Preis zuzüglich der Lasten;

b) zum anderen …

   – … den Beträgen, die der Übertragende für den Erwerb des Gegenstands auf einer beliebigen Grundlage gezahlt hat;

…“

15. In Art. 231 Abs. 1 des Anhangs II zum Code général des impôts, dessen Bestimmungen mit Wirkung vom 1. Januar 2008 in Art. 206 IV Abs. 2 Nr. 9 aufgenommen wurden, heißt es:

„Die in Art. 257 Nr. 6 des Code général des impôts genannten Personen sind nicht zum Abzug der auf den Preis für den Erwerb bzw. die Errichtung der Gebäude erhobenen Steuer berechtigt…“

III. Sachverhalt und Ausgangsverfahren

16. Die Klägerin erwarb im Rahmen ihrer Tätigkeit als Bauträgerin unerschlossene Grundstücke von nicht mehrwertsteuerpflichtigen Personen (Privatpersonen oder lokalen Gebietskörperschaften)[4]. Diese Erwerbsgeschäfte wurden daher nicht der Mehrwertsteuer unterworfen.

17. Zunächst teilte die Klägerin diese Grundstücke in Parzellen auf und führte Erschließungsarbeiten für verschiedene Netze (Straßen und Wege, Trinkwasser, Stromversorgung, Gas, Kanalisation und Telekommunikation) durch, bevor sie die so erschlossenen Parzellen in den Jahren 2007 und 2008 als Baugrundstücke zur Errichtung von Wohngebäuden an natürliche Personen veräußerte. Die in der Zeit vom 1. Januar 2007 bis zum 31. Dezember 2008 vorgenommenen Veräußerungen der Baugrundstücke unterwarf die Klägerin nach den damals geltenden Art. 257 Nr. 6 und Art. 268 des Code général des impôts der Regelung über die Mehrwert-Differenzbesteuerung.

18. Sodann verlangte die Klägerin von der Finanzverwaltung die Erstattung dieser auf den Differenzbetrag entrichteten Mehrwertsteuer in Höhe von 2 826 814 Euro für 2007 und 2 369 881 Euro für 2008. Dabei widersprach sie der Auffassung der Finanzverwaltung, wonach beim Verkauf derartiger Grundstücke Mehrwertsteuer auf den Differenzbetrag zu zahlen sei. Der Klägerin war nämlich daran gelegen, dass für den Verkaufspreis die allgemeine Mehrwertsteuerregelung galt, da nach dem für den Sachverhalt des Ausgangsrechtsstreits maßgeblichen nationalen Recht der Verkauf von Baugrundstücken an Privatpersonen zur Errichtung von Wohngebäuden von der Mehrwertsteuer befreit war. Hingegen war nach diesem Recht der Abzug der auf den Erwerb von Grundstücken erhobenen Mehrwertsteuer untersagt, wenn der Wiederverkauf dieser Grundstücke der Mehrwert-Differenzbesteuerung unterlag.

19. Nachdem ihr Einspruch von der Finanzverwaltung zurückgewiesen worden war, erhob die Klägerin beim Tribunal administratif de Montreuil (Verwaltungsgericht Montreuil, Frankreich) Klage, die mit Urteil vom 27. April 2012 abgewiesen wurde.

20. Die Cour administrative d’appel de Versailles (Verwaltungsberufungsgericht Versailles, Frankreich) wies die Berufung der Klägerin erstmals mit Urteil vom 18. Juli 2014 zurück.

21. Dieses Urteil hob der Conseil d’État (Staatsrat, Frankreich) am 28. Dezember 2016 jedoch teilweise auf, und die Sache wurde an die Cour administrative d’appel de Versailles (Verwaltungberufungsgericht Versailles) zurückverwiesen, die mit einem zweiten Urteil vom 19. Oktober 2017 die Berufung der Klägerin als unbegründet zurückwies.

22. Daraufhin legte diese beim Conseil d’État (Staatsrat) Rechtsmittel gegen dieses zweite Urteil ein.

[4] Der Zeitpunkt des ursprünglichen Erwerbs dieser Grundstücke ist weder im Vorabentscheidungsersuchen noch in den Erklärungen der Parteien des Ausgangsverfahrens angegeben.

23. Die Klägerin macht geltend, sie habe unbebaute Grundstücke außerhalb des Anwendungsbereichs der Mehrwertsteuer mit dem Ziel erworben, sie ohne Bebauung wieder zu veräußern, dann die erworbenen Grundstücke in Parzellen aufgeteilt und Erschließungsarbeiten zum Anschluss dieser Parzellen an verschiedene Netze vorgenommen, bevor sie die Parzellen als Baugrundstücke zur Errichtung von Wohngebäuden an natürliche Personen verkauft habe.

24. Einer Anwendung der Regelung über die Mehrwert-Differenzbesteuerung gemäß Art. 257 Nr. 6 in Verbindung mit Art. 268 des Code général des impôts auf die so getätigten Verkäufe stehe entgegen, dass diese Anwendung in zweierlei Hinsicht mit Art. 392 der MwSt.-Richtlinie unvereinbar sei.

25. Erstens ermächtige Art. 392 dieser Richtlinie die Mitgliedstaaten nur dann, die Lieferung von Baugrundstücken einer Differenzbesteuerung zu unterwerfen, wenn der Steuerpflichtige, der solche Lieferungen vornehme, beim Erwerb der Grundstücke die Mehrwertsteuer getragen habe, ihm aber das Recht auf den entsprechenden Vorsteuerabzug verweigert werde.

26. Die Cour administrative d'appel de Versailles habe jedoch entschieden, dass das in Art. 392 der MwSt.-Richtlinie genannte fehlende „Recht auf Vorsteuerabzug" beim Erwerb allein die Fälle erfasse, in denen der Erwerb nicht der Mehrwertsteuer unterlegen habe.

27. Zweitens ermächtige Art. 392 der MwSt.-Richtlinie die Mitgliedstaaten nur dann, die Lieferung von Baugrundstücken einer Differenzbesteuerung zu unterwerfen, wenn sich der Steuerpflichtige, der solche Lieferungen vornehme, darauf beschränke, diese Grundstücke zu kaufen und unverändert wiederzuverkaufen. Art. 392 dieser Richtlinie sei daher auf den Verkauf von Grundstücken, die nach ihrem Erwerb verändert worden seien, nicht anwendbar.

28. Dazu habe die Cour administrative d'appel de Versailles (Verwaltungsberufungsgericht Versailles) entschieden, mit der Erwähnung der Lieferung von Grundstücken, „die ein Steuerpflichtiger … zum Zwecke des Wiederverkaufs erworben hat", in Art. 392 dieser Richtlinie werde der Ankauf unbebauter Grundstücke und deren anschließender Verkauf als Baugrundstücke weder bezweckt noch bewirkt.

IV. Vorlagefragen

29. Unter diesen Umständen hat der Conseil d'État (Staatsrat) beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen:

1. Ist Art. 392 der MwSt.-Richtlinie dahin auszulegen, dass er die Anwendung der Regelung über die Differenzbesteuerung der Lieferung unbeweglicher Sachen vorbehält, deren Erwerb der Mehrwertsteuer unterlag, ohne dass der Steuerpflichtige, der sie wiederverkauft, zum Vorsteuerabzug berechtigt war? Oder erlaubt er es, diese Regelung auf die Lieferung unbeweglicher Sachen anzuwenden, deren Erwerb nicht mehrwertsteuerpflichtig war, weil dieser Erwerb entweder nicht in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer fällt oder zwar in deren Anwendungsbereich fällt, aber befreit ist?

2. Ist Art. 392 der MwSt.-Richtlinie dahin auszulegen, dass er die Anwendung der Regelung über die Differenzbesteuerung auf die Lieferung von Baugrundstücken in den beiden folgenden Fällen ausschließt:

– wenn diese unbebaut erworbenen Grundstücke in der Zeit zwischen ihrem Erwerb und ihrem Wiederverkauf durch den Steuerpflichtigen zu Baugrundstücken wurden;

– wenn die Merkmale dieser Grundstücke in der Zeit zwischen ihrem Erwerb und ihrem Wiederverkauf durch den Steuerpflichtigen z. B. wegen ihrer Aufteilung in Parzellen oder wegen der Durchführung von Arbeiten zu ihrem Anschluss an verschiedene Netze (Straßen und Wege, Trinkwasser, Stromversorgung, Gas, Kanalisation, Telekommunikation) geändert wurden?

30. Die Parteien des Ausgangsverfahrens schlagen vor, die erste Vorlagefrage wie folgt zu beantworten:

– Die Klägerin schlägt dem Gerichtshof vor, zu entscheiden, dass Art. 392 der MwSt.-Richtlinie nur auf die Fälle anwendbar sei, in denen der steuerpflichtige Wiederverkäufer beim Erwerb die nicht erstattungsfähige Mehrwertsteuer getragen habe. Da die Anwendung der Regelung über die Mehrwert-Differenzbesteuerung gemäß Art. 392 dieser Richtlinie voraussetze, dass der Steuerpflichtige „beim Erwerb kein Recht auf Vorsteuerabzug hatte“, sei diese Steuerregelung auf Grundstücke nur anwendbar, wenn der steuerpflichtige Wiederverkäufer beim Erwerb die Mehrwertsteuer getragen habe, ohne sie abziehen zu können. Dagegen sei die Anwendung dieser Regelung ausgeschlossen, wenn der Erwerb mehrwertsteuerpflichtig gewesen sei und der steuerpflichtige Wiederverkäufer die Mehrwertsteuer habe abziehen können oder wenn der Erwerb nicht mehrwertsteuerpflichtig gewesen sei.

– Nach Ansicht der französischen Regierung ist Art. 392 der MwSt.-Richtlinie dahin auszulegen, dass er die Anwendung der Regelung über die Differenzbesteuerung auf die Lieferung von Baugrundstücken sowohl dann zulasse, wenn deren Erwerb mehrwertsteuerpflichtig gewesen sei, ohne dass der Steuerpflichtige, der sie wiederverkaufe, zum Vorsteuerabzug berechtigt gewesen sei, als auch dann, wenn dieser Erwerb nicht mehrwertsteuerpflichtig gewesen sei, weil er entweder nicht in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer falle oder weil er zwar in deren Anwendungsbereich falle, aber befreit sei.

31. Die Parteien des Ausgangsverfahrens schlagen vor, die erste Teilfrage der zweiten Vorlagefrage wie folgt zu beantworten:

– Die Klägerin macht geltend, die Regelung über die Mehrwert-Differenzbesteuerung sei nur anwendbar, wenn der Erwerb durch den steuerpflichtigen Wiederverkäufer ein Grundstück betreffe, das zum Zeitpunkt seines Ankaufs steuerrechtlich bereits als Baugrundstück eingestuft gewesen sei.

– Nach Ansicht der französischen Regierung ist Art. 392 der MwSt.-Richtlinie dahin auszulegen, dass er die Anwendung der Regelung über die Differenzbesteuerung auf die Lieferung von Baugrundstücken zulasse, wenn diese Grundstücke vom steuerpflichtigen Wiederverkäufer unbebaut erworben worden seien.

32. Die Parteien des Ausgangsverfahrens schlagen vor, die zweite Teilfrage der zweiten Vorlagefrage wie folgt zu beantworten:

– Die Klägerin sieht kein Hindernis für die Anwendung der Regelung über die Mehrwert-Differenzbesteuerung im Fall einer Parzellierung eines Baugrundstücks, die nicht mit der Erteilung einer Bau- oder Erschließungsgenehmigung oder mit der Durchführung von

Erschließungsarbeiten auf dem Grundstück durch den Verkäufer einhergehe. Hingegen sei die Anwendung der Mehrwert-Differenzbesteuerung ausgeschlossen, wenn Arbeiten zum Anschluss des Grundstücks an verschiedene Netze (Straßen und Wege, Trinkwasser, Stromversorgung, Gas, Kanalisation, Telekommunikation) durchgeführt worden seien, da diese Arbeiten wegen ihrer festen Verbindung mit dem Boden als Bauwerke zu betrachten seien.

– Nach Ansicht der französischen Regierung ist Art. 392 der MwSt.-Richtlinie dahin auszulegen, dass er die Anwendung der Regelung über die Differenzbesteuerung auf die Lieferung von Baugrundstücken zulasse, wenn die Merkmale dieser Grundstücke in der Zeit zwischen ihrem Erwerb und ihrem Wiederverkauf durch den Steuerpflichtigen z. B. wegen ihrer Aufteilung in Parzellen oder wegen der Durchführung von Erschließungsarbeiten zu ihrem Anschluss an Straßen und Wege sowie an verschiedene Netze geändert worden seien.

33. Die Europäische Kommission, die eine gemeinsame Antwort auf beide Fragen des vorlegenden Gerichts vorgeschlagen hat, ist der Auffassung, die in Art. 392 der MwSt.-Richtlinie enthaltene Ausnahmeregelung über die Differenzbesteuerung sei nicht auf den Wiederverkauf mehrwertsteuerfrei erworbener Grundstücke anwendbar, die in Parzellen aufgeteilt und bei denen Arbeiten zu ihrem Anschluss an verschiedene Netze (Straßen und Wege, Trinkwasser, Stromversorgung, Gas, Kanalisation, Telekommunikation) vorgenommen worden seien.

V. Würdigung

A. Vorbemerkungen

34. Vorab ist darauf hinzuweisen, dass der Gerichtshof noch nicht die Gelegenheit hatte, sich zur Auslegung von Art. 392 der MwSt.-Richtlinie zu äußern.

35. Außerdem scheint nach den Angaben der Kommission nur die Französische Republik von Art. 392 der MwSt.-Richtlinie Gebrauch gemacht und die Möglichkeit einer Ausnahmeregelung über die Differenzbesteuerung wahrgenommen zu haben, während sich die anderen Mitgliedstaaten nicht für eine solche Steuerregelung entschieden haben.

36. Mit seinen Fragen möchte das vorlegende Gericht wissen, ob die in Art. 392 der MwSt.-Richtlinie als Ausnahmeregelung vorgesehene Differenzbesteuerung auf bestimmte Umsätze mit Grundstücken anwendbar ist, bei deren Erwerb der Steuerpflichtige kein Recht auf Vorsteuerabzug hatte, wenn diese Grundstücke nach einer Aufteilung in Parzellen und nach Erschließungsarbeiten als Baugrundstücke wiederverkauft werden.

37. Der Gerichtshof hat daher zum einen den Ausdruck „Recht auf Vorsteuerabzug beim Erwerb“ und zum anderen den Ausdruck „zum Zwecke des Wiederverkaufs erworbene“ Gegenstände im Sinne von Art. 392 der MwSt.-Richtlinie auszulegen.

38. Vor einer eingehenderen Analyse der Schlüsselbegriffe dieser Vorschrift halte ich es für wichtig, zunächst festzustellen, dass der Rechtsstreit über das Grundstücksgeschäft, das Anlass für das Vorabentscheidungsersuchen in der vorliegenden Rechtssache war, meines Erachtens nicht in den Anwendungsbereich von Art. 392 der MwSt.-Richtlinie fällt. Denn der nicht mehrwertsteuerpflichtige Erwerb eines unbebauten Grundstücks mit anschließender (Durchführung von Entschließungsarbeiten und) Weiterveräußerung als Baugrundstück fällt

nicht in den Anwendungsbereich der von der Regel abweichenden Differenzbesteuerung. So scheint Letztere nur einige Sonderfälle von Baugrundstücken und Gebäuden zu erfassen, die zum Zwecke des Wiederverkaufs erworben wurden und für die eine Vorsteuer gezahlt, später aber nicht abgezogen wurde, im Gegensatz zu unbebauten Grundstücken, die nach der MwSt.-Richtlinie ausdrücklich von der Mehrwertsteuer befreit sind.

39. Mit der folgenden Analyse soll diese Feststellung durch eine wörtliche, systematische und teleologische Auslegung von Art. 392 der MwSt.-Richtlinie untermauert werden, damit der Gerichtshof dem nationalen Gericht eine sachdienliche Antwort geben kann.

B. Zur ersten Vorlagefrage

40. Mit seiner ersten Frage möchte das vorlegende Gericht im Kern wissen, ob Art. 392 der MwSt.-Richtlinie dahin auszulegen ist, dass er die Anwendung der Regelung über die Differenzbesteuerung auf die Lieferung von Baugrundstücken sowohl dann zulässt, wenn deren Erwerb der Mehrwertsteuer unterlag, ohne dass der Steuerpflichtige, der sie wiederverkauft, zum Vorsteuerabzug berechtigt war, als auch dann, wenn ihr Erwerb nicht mehrwertsteuerpflichtig war, entweder weil dieser Vorgang nicht in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer fiel oder zwar in deren Anwendungsbereich fiel, aber befreit war.

1. Zur wörtlichen Auslegung des Ausdrucks „Recht auf Vorsteuerabzug beim Erwerb“

41. Die Klägerin macht geltend, die Regelung über die Differenzbesteuerung unbeweglicher Sachen finde nur dann Anwendung, wenn der steuerpflichtige Wiederverkäufer beim Erwerb Mehrwertsteuer entrichtet habe, diese aber nicht abziehen könne. Hingegen sei diese Regelung nicht anzuwenden, wenn der Erwerb der Mehrwertsteuer unterlegen habe, die der steuerpflichtige Wiederverkäufer habe abziehen können, oder wenn auf den Erwerb keine Mehrwertsteuer erhoben worden sei.

42. Die Klägerin stützt ihre Auslegung insbesondere auf die englische Fassung von Art. 392 der MwSt.-Richtlinie, in der ausdrücklich die „Nichtabzugsfähigkeit der Mehrwertsteuer“ beim Ankauf[5] erwähnt ist, und schließt daraus, dass sich dieser Artikel nur auf Fälle beziehe, in denen der Erwerber eine solche Steuer zunächst tatsächlich getragen habe, sie später aber nicht abziehen könne.

43. Nach Ansicht der französischen Regierung ist auf die wörtliche Auslegung der französischen Fassung von Art. 392 der MwSt.-Richtlinie abzustellen, in der von einer Mehrwertsteuer auf die Übertragung von zum Wiederverkauf bestimmten Grundstücken keine Rede sei. Die in der französischen Fassung verwendete Formulierung („droit à déduction à l’occasion de l’acquisition“) könne daher sowohl den Fall erfassen, dass die Übertragung nicht mehrwertsteuerpflichtig gewesen sei (und daher kein Recht auf Vorsteuerabzug bestanden habe), als auch den gegenteiligen Fall, dass der ursprüngliche Verkauf zwar mehrwertsteuerpflichtig gewesen sei, dem Steuerpflichtigen aber kein Recht auf Vorsteuerabzug zugestanden habe.

[5] Die englische Fassung von Art. 392 der MwSt.-Richtlinie lautet: „Member States may provide that, in respect of the supply of buildings and building land purchased for the purpose of resale by a taxable person for whom *the VAT on the purchase was not deductible*, the taxable amount shall be the difference between the selling price and the purchase price.“ Hervorhebung nur hier.

44. Die verschiedenen Sprachfassungen von Art. 392 der MwSt.-Richtlinie weisen in der Tat Unterschiede in den verwendeten Begriffen auf, die Auslegungsfragen aufwerfen können. In der französischen Fassung dieser Bestimmung heißt es nämlich nur, dass kein „Recht auf Vorsteuerabzug" besteht, ohne dass präzisiert würde, ob das Fehlen dieses Rechts einfach darauf zurückzuführen ist, dass der ursprüngliche Umsatz nicht mehrwertsteuerpflichtig war, oder darauf, dass er zwar mehrwertsteuerpflichtig war, aber nicht zu einem späteren Vorsteuerabzug berechtigte [6]. Die englische Fassung dieser Bestimmung spricht hingegen ausdrücklich von der „Mehrwertsteuer auf den Ankauf" (bzw. „beim Erwerb getragene" Mehrwertsteuer) mit der Klarstellung, dass diese „nicht abzugsfähig war" („the VAT on the purchase was not deductible"), weshalb kaum ein Zweifel daran besteht, dass die Übertragung solcher Grundstücke grundsätzlich wohl mehrwertsteuerpflichtig sein muss [7].

45. Angesichts der festgestellten Unterschiede zwischen den verschiedenen Sprachfassungen des Art. 392 der MwSt.-Richtlinie ist zu beachten, dass nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs die in einer der Sprachfassungen einer Vorschrift des Unionsrechts verwendete Formulierung nicht als alleinige Grundlage für die Auslegung dieser Vorschrift herangezogen werden oder Vorrang vor den übrigen Sprachfassungen beanspruchen kann [8].

46. Außerdem muss, falls die verschiedenen Sprachfassungen eines Unionstexts voneinander abweichen, die fragliche Vorschrift nach dem Zusammenhang und dem Zweck der Regelung ausgelegt werden, zu der sie gehört [9].

2. Zur systematischen Auslegung des Ausdrucks „Recht auf Vorsteuerabzug beim Erwerb"

47. Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs kann die Entstehungsgeschichte einer Vorschrift des Unionsrechts relevante Anhaltspunkte für ihre Auslegung liefern [10]. Deshalb ist zu untersuchen, ob sich den wesentlichen Begleitumständen des Erlasses der MwSt.-Richtlinie etwas entnehmen lässt, das ihren Inhalt verdeutlichen und ihre Auslegung erleichtern könnte.

48. Dazu trägt die Kommission vor, sie habe Art. 392 der MwSt.-Richtlinie im Jahr 1992 dahin ausgelegt, dass die Regelung über die Mehrwert-Differenzbesteuerung auf Grundstücke anzuwenden sei, bei deren Erwerb keine Mehrwertsteuer angefallen sei.

6 Diese Formulierung findet sich auch in anderen Sprachfassungen von Art. 392 der MwSt.-Richtlinie, einschließlich der spanischen („no haya tenido derecho a deducción"), der deutschen („kein Recht auf Vorsteuerabzug"), der griechischen („δεν είχε δικαίωμα έκπτωσης κατά την αγορά"), der italienischen („non ha avuto diritto alla detrazione") und der niederländischen („geen recht op aftrek") Fassung.

7 Diese Formulierung findet sich in anderen Sprachfassungen von Art. 392 der MwSt.-Richtlinie, einschließlich der bulgarischen („за което ДДС върху покупката не подлежи на приспадане"), der ungarischen („nem volt adólevonásra jogosult"), der polnischen („który nie miał prawa do odliczenia VAT przy nabyciu"), der rumänischen („care nu a fost deductibilă TVA la cumpărare") und der finnischen („ei ollut oston arvonlisäveron vähennysoikeutta") Fassung.

8 Vgl. Urteil vom 12. September 2019, A u. a. (C-347/17, EU:C:2019:720, Rn. 38 und die dort angeführte Rechtsprechung).

9 Vgl. in diesem Sinne Urteil vom 8. Oktober 2020, United Biscuits (Pensions Trustees) und United Biscuits Pension Investments (C-235/19, EU:C:2020:801, Rn. 46 und die dort angeführte Rechtsprechung).

10 Vgl. Urteil vom 12. Dezember 2019, G.S. und V.G. (Gefahr für die öffentliche Ordnung) (C-381/18 und C-382/18, EU:C:2019:1072, Rn. 55 und die dort angeführte Rechtsprechung).

49. Die Kommission weist konkret darauf hin, dass sie in ihrem Bericht an den Rat der Europäischen Union zu den Übergangsbestimmungen [11] in Bezug auf die Ausnahmeregelung in Art. 28 Abs. 3 Buchst. f der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG [12] Folgendes ausgeführt hatte: „Dieser Artikel gibt den Mitgliedstaaten die Möglichkeit, bei der Lieferung von Gebäuden und Baugrundstücken, die ein Steuerpflichtiger, der anlässlich des Erwerbs kein Recht auf Vorsteuerabzug besessen hat, zum Zwecke des Wiederverkaufs erworben hat, als Besteuerungsgrundlage (MwSt.) den Unterschied zwischen dem Einkaufspreis und dem Verkaufspreis zu wählen. Die Abweichung betrifft somit diejenigen Steuerpflichtigen, die mit nicht neu erbauten Gebäuden oder mit Baugrundstücken handeln, deren Erwerb nicht in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer fiel."

50. Laut Kommission entspricht diese Auslegung auch der in der Begründung zu der – durch die MwSt.-Richtlinie aufgehobenen – Sechsten MwSt.-Richtlinie zum Ausdruck gebrachten Logik, wonach eine ermäßigte Besteuerungsgrundlage angewandt werden könne, wenn ein Gegenstand, der bereits endgültig mit Mehrwertsteuer belastet worden sei (z. B. ein wegen seines Erstbezugs „verbrauchtes" Wohngebäude), später wieder in den „Wirtschaftskreislauf" gelange und erneut der Mehrwertsteuer unterworfen werde. Um diese den Immobilienhandel steuerlich zu stark belastende erneute Kommerzialisierung des Gebäudes zu berücksichtigen, sei es daher notwendig gewesen, von einer Besteuerung nach den allgemeinen Grundsätzen abzuweichen und den Mitgliedstaaten die Möglichkeit einzuräumen, die Bemessungsgrundlage für die Mehrwertsteuer dadurch zu bestimmen, dass eine Bemessungsgrundlage von der anderen abgezogen werde [13].

51. Obwohl sich anhand der systematischen Auslegung von Art. 392 der MwSt.-Richtlinie die Absichten des Unionsgesetzgebers zum Anwendungsbereich der Ausnahmeregelung über die Differenzbesteuerung wohl wirklich ermitteln lassen, bestünde, wenn ich meine Prüfung nur auf diese Auslegung beschränkte, meines Erachtens die Gefahr, dass die Vorlagefrage nur zum Teil und unvollständig beantwortet würde. Daher bin ich der Ansicht, dass die Ausnahmeregelung über die Differenzbesteuerung nicht nur für den von der Kommission aufgrund der systematischen Auslegung ins Auge gefassten Fall gelten sollte – nämlich den Ankauf und anschließenden Wiederverkauf eines mehrwertsteuerfrei erworbenen Baugrundstücks durch einen Steuerpflichtigen, der mit solchen Gegenständen handelt –, sondern auch für den Fall, dass der steuerpflichtige Wiederverkäufer die Mehrwertsteuer beim Erwerb getragen hat, ohne sie abziehen zu können. Die teleologische Auslegung des Ausdrucks „Recht auf Vorsteuerabzug beim Erwerb", mit der ich mich nun befassen werde, bestätigt diese Sichtweise und bietet gleichzeitig die Möglichkeit, dem vorlegenden Gericht eine vollständige Antwort zu geben.

[11] Bericht zu den Übergangsbestimmungen, die sich aus Art. 28 Abs. 3 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG und Art. 1 Abs. 1 der Achtzehnten Richtlinie 89/465/EWG ergeben, vorgelegt gemäß Art. 3 der Achtzehnten Richtlinie des Rates vom 18. Juli 1989 (SEK[92] 1006 endg.).

[12] Richtlinie 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, im Folgenden: Sechste MwSt.-Richtlinie).

[13] Vorschlag der sechsten Richtlinie des Rates zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (KOM[73] 950 endg.).

3. Zur teleologischen Auslegung des Ausdrucks „Recht auf Vorsteuerabzug beim Erwerb“

a) Differenzbesteuerung als Ausnahme von der Regelbesteuerung der Übertragung von „Baugrundstücken“ auf der Grundlage ihres Verkaufspreises

52. Bevor ich die Ziele der MwSt.-Richtlinie und ihres Art. 392 im Einzelnen untersuche, halte ich es für erforderlich, zu ermitteln, welche Anwendung diese Richtlinie auf Grundstücke finden soll, wie sie Gegenstand der vorliegenden Rechtssache sind.

53. Erstens stellt die in Art. 392 der MwSt.-Richtlinie vorgesehene Regelung über die Mehrwert-Differenzbesteuerung eine Abweichung von dem in Art. 73 dieser Richtlinie festgelegten Grundsatz dar, wonach die Mehrwertsteuer auf der Grundlage der erhaltenen Leistung, d. h. des Verkaufspreises, berechnet wird.

54. So unterliegt die Lieferung von Baugrundstücken durch einen Steuerpflichtigen gemäß Art. 9 Abs. 1 und Art. 12 Abs. 1 der MwSt.-Richtlinie der Mehrwertsteuer grundsätzlich aufgrund der allgemeinen Regelung oder davon abweichend – in den Mitgliedstaaten, die diese Möglichkeit vorgesehen haben – aufgrund der Differenzbesteuerung gemäß Art. 392 der Richtlinie.

55. Die letztgenannte Bestimmung räumt den Mitgliedstaaten die Möglichkeit ein, eine Besteuerung der Differenz (und nicht des Verkaufspreises wie nach der allgemeinen Regelung) vorzusehen, bei der die Steuerbemessungsgrundlage in der Differenz zwischen dem Verkaufspreis und dem Ankaufspreis besteht.

56. Da es sich hierbei um eine Ausnahme von dem allgemeinen Prinzip der MwSt.-Richtlinie handelt, wonach die Mehrwertsteuer grundsätzlich auf den zwischen den Parteien praktizierten Preis zu erheben ist, ist Art. 392 dieser Richtlinie eng auszulegen, ohne dass diese Bestimmung allerdings ausgehöhlt werden darf[14].

57. Zweitens trifft die MwSt.-Richtlinie eine klare Unterscheidung zwischen der Lieferung von Baugrundstücken, die (wie Gebäude) der allgemeinen Regelung unterliegen und mehrwertsteuerpflichtig sind, und der Lieferung unbebauter Grundstücke, die von der Mehrwertsteuer befreit sind[15].

58. So gelten nach Art. 12 Abs. 3 der MwSt.-Richtlinie als „Baugrundstücke“ im Sinne von dessen Abs. 1 Buchst. b erschlossene oder unerschlossene Grundstücke entsprechend den Begriffsbestimmungen der Mitgliedstaaten. Letztere müssen bei der Bestimmung der Grundstücke, die als „Baugrundstücke“ anzusehen sind, das mit Art. 135 Abs. 1 Buchst. k dieser Richtlinie verfolgte Ziel beachten, nur die Lieferungen solcher unbebauter Grundstücke von der Mehrwertsteuer zu befreien, auf denen kein Gebäude errichtet werden soll[16].

[14] Vgl. entsprechend Urteile vom 29. November 2018, Mensing (C-264/17, EU:C:2018:968, Rn. 22 und 23), und vom 5. September 2019, Regards Photographiques (C-145/18, EU:C:2019:668, Rn. 32).

[15] Vgl. in diesem Sinne Urteil vom 17. Januar 2013, Woningstiching Maasdriel (C-543/11, EU:C:2013:20, Rn. 30 und die dort angeführte Rechtsprechung).

[16] Vgl. in diesem Sinne Urteile vom 17. Januar 2013, Woningstiching Maasdriel (C-543/11, EU:C:2013:20, Rn. 30), und vom 4. September 2019, KPC Herning (C-71/18, EU:C:2019:660, Rn. 53).

59. Der Spielraum der Mitgliedstaaten bei der Bestimmung des Begriffs „Baugrundstück“ wird auch durch die Tragweite des Begriffs „Gebäude“ begrenzt, der vom Unionsgesetzgeber in Art. 12 Abs. 2 Unterabs. 1 der MwSt.-Richtlinie recht weit gefasst wurde und „jedes mit dem Boden fest verbundene Bauwerk“ einschließt [17].

60. In Anbetracht dessen meine ich, dass es die Absicht des Unionsgesetzgebers war, die Steuerbefreiung ausschließlich auf die Übertragung unbebauter Grundstücke zu beschränken und jede entgeltliche Lieferung von Baugrundstücken durch einen Steuerpflichtigen der Mehrwertsteuer entweder auf den Verkaufspreis nach der allgemeinen Regelung oder auf die Differenz nach der Ausnahmeregelung zu unterwerfen.

b) Zur Auslegung des Ausdrucks „Recht auf Vorsteuerabzug“ unter Berücksichtigung des mit der MwSt.-Richtlinie verfolgten Ziels der steuerlichen Neutralität

61. Sowohl die französische Regierung als auch die Klägerin weisen darauf hin, dass mit der MwSt.-Richtlinie u. a. der Grundsatz der steuerlichen Neutralität gewährleistet werden solle und dass Art. 392 der Richtlinie im Licht dieses Grundsatzes auszulegen sei. Sie scheinen diesen Grundsatz jedoch unterschiedlich zu verstehen.

62. Zunächst ist zu beachten, dass der Grundsatz der steuerlichen Neutralität es nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs nicht zulässt, zum einen gleichartige und infolgedessen miteinander in Wettbewerb stehende Dienstleistungen hinsichtlich der Mehrwertsteuer unterschiedlich zu behandeln und zum anderen Wirtschaftsteilnehmer, die gleichartige Umsätze tätigen, bei der Erhebung der Mehrwertsteuer unterschiedlich zu behandeln [18].

63. Nach Ansicht der Klägerin ist die Mehrwert-Differenzbesteuerung eine Anwendung des Grundsatzes der Neutralität der Mehrwertsteuer, mit der die nicht abzugsfähige verbliebene Mehrwertsteuer kompensiert werden solle. Diese Ausnahmeregelung sei also gerechtfertigt, um eine Doppelbesteuerung zu vermeiden, nämlich eine Besteuerung eines Preises, der die beim Erwerb des Grundstücks angefallene Mehrwertsteuer enthalte, die der steuerpflichtige Wiederverkäufer nicht habe abziehen können. Um diese verbliebene Mehrwertsteuer abzumildern und die Mehrwertsteuer nicht auf einen Verkaufspreis zu erheben, in dem die beim Erwerb des Grundstücks nicht abgezogene Mehrwertsteuer enthalten sei, lasse Art. 392 der MwSt.-Richtlinie zu, dass nur die Marge besteuert werde, d. h. die Differenz zwischen dem Verkaufspreis und dem Ankaufspreis, wobei die Marge zur Wiederherstellung der steuerlichen Neutralität also um die beim Erwerb nicht abgezogene Mehrwertsteuer verringert sei. Eine Besteuerung, die auf der Grundlage des gesamten Verkaufspreises berechnet werde, den ein Unternehmen bei der Lieferung eines Grundstücks erhalte, ohne dass es bei dessen Erwerb die im Ankaufspreis enthaltene Mehrwertsteuer hätte abziehen können, würde somit zu einer Doppelbesteuerung führen.

64. Hingegen sei es angesichts des mit der Regelung über die Mehrwert-Differenzbesteuerung verfolgten Ziels nicht gerechtfertigt, diese auf den Verkauf von Grundstücken, deren Erwerb nicht mehrwertsteuerpflichtig gewesen sei, oder auf einen Fall anzuwenden, in dem die Mehrwertsteuer erstattet worden sei. Andernfalls käme dem steuerpflichtigen Wiederverkäufer zulasten der öffentlichen Finanzen ein ungerechtfertigter Geld- und Wettbewerbsvorteil zugute.

[17] Vgl. Urteil vom 4. September 2019, KPC Herning (C-71/18, EU:C:2019:660, Rn. 54).

[18] Vgl. Urteil vom 17. Januar 2013, Woningstiching Maasdriel (C-543/11, EU:C:2013:20, Rn. 31 und die dort angeführte Rechtsprechung).

65. Die französische Regierung macht geltend, die von der Klägerin vorgeschlagene Auslegung verkenne den Grundsatz der steuerlichen Neutralität und die wesentlichen Merkmale der Mehrwertsteuer [19]. Denn zur Verwirklichung dieser wesentlichen Merkmale müssten, um die Neutralität der Mehrwertsteuer zu gewährleisten, Sonderregelungen für bestimmte Gegenstände vorgesehen werden, die nach einem ersten Endverbrauch wieder einem wirtschaftlichen Produktions- oder Vertriebsprozess zugeführt würden, um einen zweiten Endverbrauch zu erfahren.

66. In solchen Fällen hätte eine Besteuerung des Gesamtverkaufspreises am Ende dieses Erstverbrauchs ohne eine Möglichkeit des Vorsteuerabzugs zur Folge, dass nicht nur ein bereits mit einer endgültigen Mehrwertsteuer belasteter Preis, sondern auch der Belastungsbetrag selbst in die Steuerbemessungsgrundlage einbezogen würde. Das würde auch bedeuten, dass die endgültige MwSt.-Belastung vom Wirtschaftskreislauf, insbesondere von der Anzahl der aufeinanderfolgenden Endverbräuche und den jeweils gezahlten Preisen, abhinge, was dem angestrebten Ziel der Neutralität zuwiderliefe.

67. Dieser Auslegung schließt sich die Kommission an, die auf die in den Nrn. 48 bis 50 der vorliegenden Schlussanträge wiedergegebene Begründung der Sechsten MwSt.-Richtlinie verweist.

68. Den Absichten des Unionsgesetzgebers lässt sich daher nach meiner Meinung entnehmen, dass die in der Regelung über die Mehrwert-Differenzbesteuerung vorgesehene ermäßigte Bemessungsgrundlage in erster Linie für den Fall gelten soll, dass außerhalb des Anwendungsbereichs der Mehrwertsteuer erworbene Gegenstände (z. B. Wohngebäude, die wegen ihres Erstbezugs „verbraucht“ sind) später wieder in den „Wirtschaftskreislauf“ gelangen und erneut der Mehrwertsteuer unterworfen werden.

69. Eine solche Auslegung steht auch im Einklang mit der Rechtsprechung des Gerichtshofs zur Besteuerung von Gebrauchtgegenständen, die einer entsprechenden Regelung unterliegen, wie sie Gegenstand des Ausgangsverfahrens ist. So hat der Gerichtshof entschieden, dass es eine Doppelbesteuerung zur Folge hätte, wenn der Gesamtpreis eines von einem steuerpflichtigen Wiederverkäufer gelieferten Gebrauchtgegenstands besteuert würde, obwohl der Preis, zu dem der Wiederverkäufer diesen Gegenstand erworben hat, einen Mehrwertsteuerbetrag enthält, der bereits im Vorfeld durch eine Person entrichtet wurde und den diese Person (wie auch der steuerpflichtige Wiederverkäufer) nicht als Vorsteuer abziehen konnte [20].

70. Mit einer solchen Auslegung kann auch die Anwendung des Grundsatzes der steuerlichen Neutralität im Einklang mit der Rechtsprechung des Gerichtshofs gewährleistet werden, indem sichergestellt wird, dass sowohl Lieferungen gleichartiger Gegenstände, die miteinander im

[19] Wie die französische Regierung bemerkt, bestehen die wesentlichen Merkmale der Mehrwertsteuer darin, dass diese erstens allgemein für alle sich auf Gegenstände und Dienstleistungen beziehenden Geschäfte gilt, dass sie zweitens ihrer Höhe nach proportional zum Preis, den der Steuerpflichtige als Gegenleistung für die Gegenstände und Dienstleistungen erhält, festgesetzt wird, dass sie drittens auf jeder Produktions- und Vertriebsstufe einschließlich der Einzelhandelsstufe ungeachtet der Zahl der zuvor bewirkten Umsätze erhoben wird und dass viertens die auf den vorhergehenden Produktions- und Vertriebsstufen bereits entrichteten Beträge von der vom Steuerpflichtigen geschuldeten Mehrwertsteuer abgezogen werden, so dass sich diese Steuer auf einer bestimmten Stufe nur auf den auf dieser Stufe vorhandenen Mehrwert bezieht und die Belastung letztlich vom Verbraucher getragen wird (vgl. Urteil vom 12. Juni 2019, Oro Efectivo, C-185/18, EU:C:2019:485, Rn. 23).

[20] Vgl. Urteil vom 3. März 2011, Auto Nikolovi (C-203/10, EU:CU:2011:118, Rn. 48). Vgl. in diesem Sinne auch Urteile vom 1. April 2004, Stenholmen (C-320/02, EU:C:2004:213, Rn. 25), und vom 8. Dezember 2005, Jyske Finans (C-280/04, EU:C:2005:753, Rn. 38).

Wettbewerb stehen, mehrwertsteuerrechtlich nicht unterschiedlich behandelt werden als auch Wirtschaftsteilnehmer, die gleichartige Umsätze tätigen, bei der Erhebung der Mehrwertsteuer nicht unterschiedlich behandelt werden [21].

71. So ist zum einen nicht jeder Erwerb von Baugrundstücken durch einen Steuerpflichtigen zum Zwecke des Wiederverkaufs im Sinne von Art. 392 der MwSt.-Richtlinie zwangsläufig mehrwertsteuerpflichtig. Beispielsweise unterliegt der Erwerb von Baugrundstücken nicht der Mehrwertsteuer, wenn der ursprüngliche Verkäufer eine Privatperson ist, die lediglich ihr Privatvermögen verwaltet, d. h. ihr Eigentumsrecht wahrnimmt, ohne dass diese Übertragung Teil der Ausübung einer wirtschaftlichen Tätigkeit durch die betreffende Person wäre [22].

72. Wenn zum anderen Art. 392 der MwSt.-Richtlinie nur in dem Sinne ausgelegt werden sollte, dass die Anwendung der Regelung über die Differenzbesteuerung allein auf die Lieferung von Baugrundstücken beschränkt wäre, deren Erwerb der Mehrwertsteuer unterlag, wobei der Steuerpflichtige, der sie wiederverkauft, nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt war – so dass die Anwendung dieser Regelung ausgeschlossen wäre, wenn der Erwerb nicht der Mehrwertsteuer unterlag (im Fall einer Wiedereingliederung dieser Grundstücke in einen Wirtschaftskreislauf zum Zwecke eines erneuten Verbrauchs) –, hätte dies zur Folge, dass Lieferungen gleichartiger und deshalb miteinander im Wettbewerb stehender Gegenstände sowie die Wirtschaftsteilnehmer, die diese Lieferungen durchführen, mehrwertsteuerrechtlich ungleich behandelt würden. Denn von diesen Lieferungen gleichartiger Baugrundstücke unterlägen nur Erstere der Regelung über die Differenzbesteuerung, während auf Letztere die allgemeine Mehrwertsteuerregelung Anwendung fände.

73. Ich weise auch darauf hin, dass die in Art. 392 der MwSt.-Richtlinie geregelte Mehrwert-Differenzbesteuerung – trotz der hinsichtlich ihrer Berechnungsmethode bestehenden Ähnlichkeiten mit anderen, in vielen Mitgliedstaaten üblichen Steuern auf Immobilienerträge, wie etwa der Steuer auf den Wertzuwachs von Immobilien [23] – die Steuerpflicht nicht davon abhängig macht, dass die Immobilie für eine bestimmte Dauer gehalten wird. Meines Erachtens könnte durch ein solches Kriterium aber der Anwendungsbereich dieser Ausnahmeregelung klar und eindeutig abgegrenzt sowie deren einheitliche und transparente Anwendung auf alle Wirtschaftsteilnehmer gewährleistet werden, die an den in diesem Artikel genannten Umsätzen beteiligt sind.

74. In Anbetracht dessen halte ich es für offensichtlich, dass die Regelung über die Mehrwert-Differenzbesteuerung in dem von der französischen Regierung und der Kommission angeführten Fall anwendbar ist, in dem der Erwerb eines zum Wiederverkauf bestimmten Baugrundstücks oder Gebäudes nicht der Mehrwertsteuer unterliegt, während der vom steuerpflichtigen Wiederverkäufer gezahlte Kaufpreis tatsächlich einen nicht abzugsfähigen Mehrwertsteuerbetrag enthält, den der ursprüngliche (nicht steuerpflichtige) Verkäufer zuvor entrichtet hat.

[21] Siehe Nr. 62 der vorliegenden Schlussanträge.

[22] Urteil vom 15. September 2011, Slaby u. a (C-180/10 und C-181/10, EU:C:2011:589, Rn. 50).

[23] Vgl. u. a. Art. 150 U und 150 VD des Code général des impôts, Art. 90 Nr. 10 des belgischen Code des impôts sur les revenus (Einkommensteuergesetzbuch) 1992 und Art. 41 Abs. 5 des Kodikas forologias isodimatos (Einkommensteuergesetzbuch [Griechenland], N.4172/2013, Gesetz 4172/2013 [FEK A'167/23.8.2013] in der durch das Gesetz 4254/2014 [FEK A'85/07.04.2014] geänderten Fassung).

75. Im Einklang mit der Argumentation in den Nrn. 70 bis 72 der vorliegenden Schlussanträge bin ich der Ansicht, dass Art. 392 der MwSt.-Richtlinie auch in dem von der Klägerin genannten Fall Anwendung finden muss, in dem ein Steuerpflichtiger ein Baugrundstück im Rahmen der allgemeinen Mehrwertsteuerregelung erwirbt, ohne – weshalb auch immer – die Vorsteuer vor dem Wiederverkauf dieses Grundstücks abziehen zu können. Im vorliegenden Fall würde mit der Anwendung der Regelung über die MwSt.-Differenzbesteuerung in einer solchen Situation auch der Grundsatz der steuerlichen Neutralität gewahrt, da eine Doppelbesteuerung vermieden würde.

76. Allerdings kann weder die wörtliche noch die systematische und teleologische Auslegung die Anwendung dieser Ausnahmeregelung auf unbebaute Grundstücke rechtfertigen, die im vorliegenden Fall vollständig von der Mehrwertsteuer befreit sind. Somit kann weder der isolierte Erwerb noch der sukzessive Erwerb unbebauter Grundstücke der Mehrwertsteuer unterworfen werden.

77. Beim Wiederverkauf solcher Grundstücke bestünde folglich keine Gefahr einer Doppelbesteuerung, auch wenn sie in der Zwischenzeit als Baugrundstücke „steuerbar“ geworden sein sollten. Ebenso wenig können unbebaute Grundstücke wegen ihrer Mehrwertsteuerbefreiung Gegenstand eines „Endverbrauchs“ im Sinne der MwSt.-Richtlinie sein, so dass sich die Frage nach ihrer „Wiedereingliederung“ in den Wirtschaftskreislauf nicht stellt. In diesen beiden Fällen ist es also nicht möglich, dass die Umsatzsteuer aufgrund einer etwaigen früheren Besteuerung in diesem Gegenstand „verbleibt“.

78. Ich bin daher der Auffassung, dass in einem Fall wie dem des Ausgangsverfahrens auf die Veräußerung von Baugrundstücken, die zuvor unbebaut waren, die allgemeine Mehrwertbesteuerung des Verkaufspreises nach Art. 9 Abs. 1 und Art. 12 Abs. 1 der MwSt.-Richtlinie, nicht aber die in Art. 392 dieser Richtlinie vorgesehene Ausnahmeregelung Anwendung finden sollte.

79. Zusammenfassend bin ich der Meinung, dass Art. 392 der MwSt.-Richtlinie nur in den folgenden beiden Fällen auf zum Zwecke des Wiederverkaufs erworbene Gebäude und Baugrundstücke angewendet werden sollte: wenn deren Erwerb der Mehrwertsteuer unterlag, ohne dass der Steuerpflichtige, der sie wiederverkauft, zum Vorsteuerabzug berechtigt war, oder wenn ihr Erwerb nicht der Mehrwertsteuer unterlag, weil er nicht in deren Anwendungsbereich fiel, obwohl der Preis, zu dem der steuerpflichtige Wiederverkäufer diese Gegenstände erwarb, einen Mehrwertsteuerbetrag enthält, der vom ursprünglichen (nicht steuerpflichtigen) Verkäufer zuvor entrichtet wurde.

80. Mit einer solchen Auslegung würden die Ziele und die praktische Wirksamkeit von Art. 392 der MwSt.-Richtlinie gewährleistet, während Letzterer zugleich als Ausnahmeregelung restriktiv ausgelegt würde.

81. Infolgedessen schlage ich vor, auf die erste Frage zu antworten, dass Art. 392 der MwSt.-Richtlinie dahin auszulegen ist, dass er die Anwendung der Regelung über die Differenzbesteuerung auf die Lieferung von Baugrundstücken sowohl dann erlaubt, wenn deren Erwerb der Mehrwertsteuer unterlag, ohne dass der Steuerpflichtige, der sie wiederverkauft, zum Vorsteuerabzug berechtigt war, als auch dann, wenn ihr Erwerb nicht der Mehrwertsteuer unterlag, weil er nicht in deren Anwendungsbereich fiel, obwohl der Preis, zu dem der steuerpflichtige Wiederverkäufer diese Gegenstände erwarb, einen Mehrwertsteuerbetrag enthält, der vom ursprünglichen (nicht steuerpflichtigen) Verkäufer zuvor entrichtet wurde.

Diese Bestimmung ist jedoch nicht auf die Lieferung von Baugrundstücken anwendbar, deren ursprünglicher Erwerb als unbebaute Grundstücke vom Anwendungsbereich der MwSt.-Richtlinie ausgenommen war.

C. Zur zweiten Vorlagefrage

82. Mit seiner zweiten Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob Art. 392 der MwSt.-Richtlinie dahin auszulegen ist, dass er die Anwendung der Differenzbesteuerung auf die Lieferung von Baugrundstücken in den beiden folgenden Fällen ausschließt:

– wenn diese unbebaut erworbenen Grundstücke in der Zeit zwischen ihrem Erwerb und ihrem Wiederverkauf durch den Steuerpflichtigen zu Baugrundstücken wurden;

– wenn die Merkmale dieser Grundstücke in der Zeit zwischen ihrem Erwerb und ihrem Wiederverkauf durch den Steuerpflichtigen z. B. wegen ihrer Aufteilung in Parzellen oder wegen der Durchführung von Arbeiten zu ihrem Anschluss an verschiedene Netze (Straßen und Wege, Trinkwasser, Stromversorgung, Gas, Kanalisation, Telekommunikation) geändert wurden.

83. Ich möchte sogleich darauf hinweisen, dass die Analyse, die meinem Antwortvorschlag zur ersten Frage zugrunde liegt, auch die zweite Frage vollständig in dem Sinne beantworten dürfte, dass Art. 392 der MwSt.-Richtlinie nur Anwendung findet, wenn der steuerpflichtige Wiederverkäufer ein Grundstück erwirbt, das zum Zeitpunkt seines Erwerbs steuerrechtlich bereits als Baugrundstück eingestuft war. Die Regelung über die Mehrwert-Differenzbesteuerung wäre also nicht auf die Lieferung von Baugrundstücken anwendbar, deren ursprünglicher Erwerb als unbebaute Grundstücke nicht in den Geltungsbereich der MwSt.-Richtlinie fiel.

84. Gleichwohl werde ich die Vorlagefrage umfassend prüfen, damit der Gerichtshof dem vorlegenden Gericht sachgerecht antworten kann.

1. Zur Anwendung von Art. 392 der MwSt.-Richtlinie auf „Baugrundstücke“, die ursprünglich als „unbebaute Grundstücke“ erworben wurden

85. Mit seiner ersten Teilfrage möchte das vorlegende Gericht im Kern wissen, ob Art. 392 der MwSt.-Richtlinie dahin auszulegen ist, dass die Differenzbesteuerung auf die Lieferung von Baugrundstücken angewandt werden kann, wenn diese vom steuerpflichtigen Wiederverkäufer als unbebaute Grundstücke erworben wurden.

86. Insofern sei daran erinnert, dass die MwSt.-Richtlinie klar zwischen „Baugrundstücken“ und „unbebauten Grundstücken“ unterscheidet und diese steuerlich unterschiedlich behandelt. Die rechtliche Regelung für den Verkauf solcher Grundstücke habe ich in den Nrn. 57 bis 60 der vorliegenden Schlussanträge beschrieben.

87. Der Wortlaut von Art. 392 der MwSt.-Richtlinie scheint die Ausnahmeregelung über die Differenzbesteuerung unmissverständlich auf „Baugrundstücke“ zu beschränken, wenn sie „zum Zwecke des Wiederverkaufs“ erworben werden. Diese Auslegung wird auch durch die systematische und teleologische Auslegung des Art. 392 der Richtlinie bestätigt [24].

[24] Siehe Nrn. 47 bis 81 der vorliegenden Schlussanträge.

88. Somit dürfte der Anwendungsbereich dieser Bestimmung eindeutig auf Grundstücke beschränkt sein, die von vornherein dazu bestimmt sind, ein Gebäude zu tragen, und die bereits zum Zeitpunkt ihres Erwerbs nach nationalem Recht als „Baugrundstücke" eingestuft waren. Daraus folgt, dass unbebaute Grundstücke, die nicht dazu bestimmt sind, ein Gebäude zu tragen, und grundsätzlich von der Mehrwertsteuer befreit sind, vom Anwendungsbereich dieser Bestimmung ausgenommen werden sollten. Mit anderen Worten: Die Änderung der rechtlichen Einordnung von Grundstücken, wie sie Gegenstand des Ausgangsverfahrens sind, scheint der Anwendung der Regelung über die Differenzbesteuerung entgegenzustehen, die eine rechtliche Identität zwischen erworbenem und wiederverkauftem Gegenstand voraussetzt.

89. Diese Auslegung steht auch im Einklang mit dem Grundsatz, dass Art. 392 der MwSt.-Richtlinie als Ausnahmebestimmung eng auszulegen ist [25].

90. Infolgedessen schlage ich vor, auf die erste Teilfrage der zweiten Frage zu antworten, dass Art. 392 der MwSt.-Richtlinie dahin auszulegen ist, dass die Differenzbesteuerung nicht auf die Lieferung von Baugrundstücken anwendbar ist, wenn diese vom steuerpflichtigen Wiederverkäufer als unbebaute Grundstücke erworben wurden.

2. Zur Anwendung von Art. 392 der MwSt.-Richtlinie auf Baugrundstücke, wenn deren Merkmale geändert wurden

91. Mit seiner zweiten Teilfrage möchte das vorlegende Gericht im Kern wissen, ob Art. 392 der MwSt.-Richtlinie die Anwendung der Differenzbesteuerung auf eine Lieferung von Baugrundstücken ausschließt, wenn deren Merkmale in der Zeit zwischen ihrem Erwerb und ihrem Wiederverkauf durch den Steuerpflichtigen z. B. wegen ihrer Aufteilung in Parzellen oder wegen der Durchführung von Erschließungsarbeiten zu ihrem Anschluss an verschiedene Netze (Straßen und Wege, Trinkwasser, Stromversorgung, Gas, Kanalisation, Telekommunikation) geändert wurden.

92. Im Rahmen dieser Teilfrage ist zu prüfen, ob der in Art. 392 der MwSt.-Richtlinie verwendete Ausdruck „zum Zwecke des Wiederverkaufs erworben" bedeutet, dass der Gegenstand, wie die Kommission meint, in unverändertem Zustand wiederverkauft werden muss, ohne dass daran größere Arbeiten durchgeführt wurden, oder ob im Gegenteil, wie die französische Regierung vorträgt, solche Arbeiten der Anwendung dieser Bestimmung nicht entgegenstehen.

93. Die Klägerin ist der Ansicht, manche der vorgenommenen Änderungen, wie etwa die Aufteilung eines Grundstücks in Parzellen, ständen der Anwendung der Mehrwert-Differenzbesteuerung nicht entgegen, wohingegen bei Durchführung umfangreicherer Arbeiten auf den betreffenden Grundstücken (wie solche, die vorgenommen würden, um die Anlage verschiedener Netze zu ermöglichen) die Anwendung dieser Besteuerung ausgeschlossen sei.

94. In Anbetracht des Antwortvorschlags zur ersten Teilfrage der zweiten Frage – nämlich keine Anwendung von Art. 392 der MwSt.-Richtlinie auf zum Wiederverkauf bestimmte Grundstücke, die ursprünglich als unbebaute Grundstücke erworben wurden – halte ich diese Frage in der vorliegenden Sache für rechtlich irrelevant.

[25] Siehe Nr. 56 der vorliegenden Schlussanträge.

95. Damit der Gerichtshof dem vorlegenden Gericht eine sachdienliche Antwort geben kann, werde ich jedoch den Fall in Betracht ziehen, dass das wiederverkaufte Grundstück zum Zeitpunkt seines ursprünglichen Erwerbs im nationalen Recht nicht ausdrücklich als „unbebautes" Grundstück qualifiziert war und daher als „Baugrundstück" angesehen werden könnte, zumal in der Praxis zwischen diesen beiden Grundstücksarten unter Umständen nur begrenzte Unterschiede bestehen.

96. Da es Sache der Mitgliedstaaten ist, zu definieren, welche Grundstücke als „Baugrundstücke" anzusehen sind, scheint die französische Regierung in der Tat zu suggerieren, dass ein unerschlossenes Grundstück, wie es Gegenstand des Wiederverkaufs im Ausgangsrechtsstreit war, eventuell schon zum Zeitpunkt seines ursprünglichen Erwerbs als „Baugrundstück" eingestuft werden könnte.

97. So macht die französische Regierung geltend, wenn ein unerschlossenes Grundstück nach der Begriffsbestimmung des betreffenden Mitgliedstaats als Baugrundstück angesehen werde, hätten die Veränderungen, die an ihm vorgenommen würden, um es zu erschließen, so dass es weiterhin dazu bestimmt sei, bebaut zu werden, keine Auswirkungen auf seine Einstufung als „Baugrundstück", solange diese Umgestaltungen nicht als „Gebäude" bezeichnet werden könnten. Dieser Standpunkt werde durch die Rechtsprechung des Gerichtshofs bestätigt [26].

98. Nach dieser Argumentation könnte die Ansicht vertreten werden, dass die an dem betreffenden Grundstück eventuell vorgenommenen Veränderungen (unabhängig von ihrem Umfang) keinen Einfluss auf die Anwendung von Art. 392 der MwSt.-Richtlinie haben, solange das Grundstück die Eigenschaft eines „Baugrundstücks" behält.

99. Aus den nachfolgend dargelegten Gründen bin ich jedoch der Ansicht, dass eine solche Argumentation nicht durchgreifen kann.

100. Erstens möchte ich nämlich daran erinnern, dass der den Mitgliedstaaten bei der Definition des Begriffs „Baugrundstücke" zur Verfügung stehende Spielraum durch die MwSt.-Richtlinie selbst begrenzt wird [27]. Ich halte daher das von der französischen Regierung angeführte Szenario für hypothetisch und stelle zugleich fest, dass es wahrscheinlich gegen die Bestimmungen der MwSt.-Richtlinie verstößt.

101. Außerdem würden bei einer solchen Auslegung nicht nur die Ziele der Regelung über die Mehrwert-Differenzbesteuerung, sondern auch die Grundprinzipien der MwSt.-Richtlinie missachtet, insbesondere der Grundsatz, wonach der „Mehrwert" zu besteuern ist, der u. a. durch Arbeiten geschaffen wird, wie sie in der zweiten Vorlagefrage beschrieben sind.

102. In diesem Zusammenhang stelle ich fest, dass der Ausdruck „zum Zwecke des Wiederverkaufs erworben" bei wörtlicher Auslegung auf einen Wiederverkauf des Gegenstands in unverändertem Zustand ohne Durchführung größerer Arbeiten hindeutet. Es hat also den Anschein, als solle die Regelung über die Mehrwert-Differenzbesteuerung nur für aufeinanderfolgende Verkäufe unbeweglicher Sachen gelten. Selbst wenn bestimmte Eingriffe oder Arbeiten wohl nicht ausgeschlossen werden können, dürfte Art. 392 der MwSt.-Richtlinie nicht für umfangreiche Arbeiten gelten, die geeignet sind, nicht nur die wirtschaftlichen Merkmale des betreffenden Gegenstands zu ändern, sondern auch einen „Mehrwert" zu schaffen, der nach dem allgemeinen Mehrwertsteuersystem voll besteuert werden kann.

[26] Vgl. Urteil vom 4. September 2019, KPC Herning (C-71/18, EU:C:2019:660, Rn. 53 und die dort angeführte Rechtsprechung).

[27] Siehe Nrn. 58 und 59 der vorliegenden Schlussanträge.

103. Das scheint auch die Rechtsprechung des Gerichtshofs zu bestätigen, wonach ein Gebäude, an dem Umbau- oder Modernisierungsarbeiten vorgenommen wurden, dem allgemeinen Mehrwertsteuersystem unterliegen soll, weil diese Arbeiten dem Gebäude ebenso wie dessen ursprüngliche Errichtung einen Mehrwert verleihen [28].

104. Diese Argumentation ist meines Erachtens entsprechend auf den vorliegenden Fall anzuwenden. Daher sollte die Differenzbesteuerung nicht auf eine wesentliche Umwandlung eines Gegenstands anwendbar sein, durch die ein Mehrwert geschaffen wird, für den grundsätzlich die allgemeine Regelung mit der Besteuerung des Verkaufspreises gelten sollte.

105. Zweitens scheint die von der französischen Regierung vorgeschlagene Auslegung außer Acht zu lassen, dass die Art der von der Klägerin durchgeführten Arbeiten zu einer Änderung der rechtlichen Einstufung der betreffenden Grundstücke führen könnte, die nach dem Unionsrecht und der Rechtsprechung des Gerichtshofs zu „Gebäuden" würden, so dass die Anwendung der Regelung über die Mehrwert-Differenzbesteuerung ausgeschlossen wäre.

106. Was den Anwendungsbereich der MwSt.-Richtlinie betrifft, so wird in der Durchführungsverordnung ein „Grundstück" definiert als „jedes mit oder in dem Boden über oder unter dem Meeresspiegel befestigte Gebäude oder jedes derartige Bauwerk, das nicht leicht abgebaut oder bewegt werden kann", wie die „Errichtung … auf Dauer angelegter Konstruktionen an Land sowie Bauleistungen und Abrissarbeiten an … auf Dauer angelegten Konstruktionen wie Leitungen für Gas, Wasser, Abwasser und dergleichen" [29].

107. Es erweist sich also, dass die von der Klägerin vorgenommene Baumaßnahmen wie etwa die Erschließungsarbeiten, die Anlage eines Verkehrswegs oder der Anschluss an verschiedene Netze, insbesondere wegen ihrer Verbindung mit dem Boden, unter den Begriff „Gebäude" fallen.

108. Wie die Klägerin und die Kommission zutreffend ausführen, liegt daher eine Änderung der Merkmale des Grundstücks mittels dessen Bebauung, wenn nicht gar der Beginn der Errichtung eines neuen Gebäudes vor und kein bloßer Vorgang des Ankaufs und Wiederverkaufs eines Grundstücks.

109. In Anbetracht dessen bin ich der Meinung, dass der Ausdruck „zum Zwecke des Wiederverkaufs erworben" in Art. 392 der MwSt.-Richtlinie einen Wiederverkauf des Gegenstands in unverändertem Zustand ohne Durchführung umfangreicher Arbeiten bedeutet. Das dürfte auch dem Geist der Regelung über die Differenzbesteuerung entsprechen, bei der es sich um eine eng auszulegende Ausnahmeregelung handelt.

110. Schließlich bleibt der Vollständigkeit halber noch zu prüfen, ob sich an meinem Antwortvorschlag zu dieser Teilfrage etwas ändern würde, wenn die Klägerin in der Zeit zwischen dem ursprünglichen Erwerb und dem Wiederverkauf keine Arbeiten, wie in der zweiten Frage beschrieben, durchgeführt, sondern die Grundstücke lediglich in Parzellen aufgeteilt hätte. Das scheint der erste Aspekt der zweiten Teilfrage des vorlegenden Gerichts zu sein.

[28] Vgl. entsprechend Urteil vom 16. November 2017, Kozuba Premium Selection (C-308/16, EU:C:2017:869, Rn. 32 und 33).

[29] Vgl. Art. 13b Buchst. b und Art. 31a Abs. 2 Buchst. d der Durchführungsverordnung.

111. Wie in den Nrn. 104 bis 106 der vorliegenden Schlussanträge ausgeführt, kann die Parzellierung eines Grundstücks ohne Erteilung einer Baugenehmigung und ohne Erschließungsarbeiten, wie sie von der Klägerin vorgenommen wurden, an der rechtlichen Einordnung des Grundstücks im Licht des Unionsrechts und der Rechtsprechung des Gerichtshofs nichts ändern.

112. So dürfte eine grundbuchmäßige Aufteilung, die den Verkauf eines Grundstücks in mehreren Parzellen ermöglicht, grundsätzlich keinen Mehrwert schaffen, der es rechtfertigen würde, die Mehrwertsteuer nach der allgemeinen Regelung auf den Verkaufspreis zu erheben. Außerdem kann ein solches Grundstück in Ermangelung jeglicher Arbeiten nicht als „Gebäude" bezeichnet werden.

113. Daher könnte die Aufteilung eines Grundstücks, die sich aus einer den Wiederverkauf mehrerer Parzellen ermöglichenden einfachen Änderung im Grundbuch ergibt, der in Art. 392 der MwSt.-Richtlinie geregelten Differenzbesteuerung unterworfen werden. Eine solche Auslegung setzt jedoch voraus, dass im Gegensatz zum Sachverhalt des Ausgangsrechtsstreits das Grundstück, das Gegenstand der grundbuchmäßigen Aufteilung und des anschließenden Wiederverkaufs ist, schon zum Zeitpunkt seines Erwerbs die Eigenschaft eines „Baugrundstücks" hat.

114. Infolgedessen schlage ich vor, auf die zweite Teilfrage der zweiten Frage zu antworten, dass die in Art. 392 der MwSt.-Richtlinie als Ausnahmeregelung vorgesehene Differenzbesteuerung nicht auf den Wiederverkauf eines Grundstücks anwendbar ist, dessen Merkmale in der Zeit zwischen seinem Erwerb und seinem Wiederverkauf z. B. wegen der Durchführung von Arbeiten zu seinem Anschluss an verschiedene Netze (Straßen und Wege, Trinkwasser, Stromversorgung, Gas, Kanalisation, Telekommunikation) geändert wurden. Art. 392 dieser Richtlinie findet jedoch Anwendung, wenn die an einem Baugrundstück in der Zeit zwischen seinem ursprünglichen Erwerb und seinem Wiederverkauf vorgenommenen Veränderungen nur in dessen Parzellierung bestehen.

VI. Ergebnis

115. Nach alledem schlage ich dem Gerichtshof vor, die Vorlagefragen des Conseil d'État (Staatsrat, Frankreich) wie folgt zu beantworten:

1. Art. 392 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem ist dahin auszulegen, dass er die Anwendung der Regelung über die Differenzbesteuerung auf die Lieferung von Baugrundstücken sowohl dann erlaubt, wenn deren Erwerb der Mehrwertsteuer unterlag, ohne dass der Steuerpflichtige, der sie wiederverkauft, zum Vorsteuerabzug berechtigt war, als auch dann, wenn ihr Erwerb nicht der Mehrwertsteuer unterlag, weil er nicht in deren Anwendungsbereich fiel, obwohl der Preis, zu dem der steuerpflichtige Wiederverkäufer diese Gegenstände erwarb, einen Mehrwertsteuerbetrag enthält, der vom ursprünglichen (nicht steuerpflichtigen) Verkäufer zuvor entrichtet wurde. Diese Bestimmung ist jedoch nicht auf die Lieferung von Baugrundstücken anwendbar, deren ursprünglicher Erwerb als unbebaute Grundstücke vom Anwendungsbereich dieser Richtlinie ausgenommen war.

2. Art. 392 der Richtlinie 2006/112 ist dahin auszulegen, dass die Differenzbesteuerung nicht auf die Lieferung von Baugrundstücken anwendbar ist, wenn diese vom steuerpflichtigen Wiederverkäufer als unbebaute Grundstücke erworben wurden.

   Die in Art. 392 als Ausnahmeregelung vorgesehene Differenzbesteuerung ist nicht auf den Wiederverkauf eines Grundstücks anwendbar, dessen Merkmale in der Zeit zwischen seinem Erwerb und seinem Wiederverkauf z. B. wegen der Durchführung von Arbeiten zu seinem Anschluss an verschiedene Netze (Straßen und Wege, Trinkwasser, Stromversorgung, Gas, Kanalisation, Telekommunikation) geändert wurden. Art. 392 findet jedoch Anwendung, wenn die an einem Baugrundstück in der Zeit zwischen seinem ursprünglichen Erwerb und seinem Wiederverkauf vorgenommenen Veränderungen nur in dessen Parzellierung bestehen.