Sammlung der Rechtsprechung

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Erste Kammer)

4. September 2019*

„Vorlage zur Vorabentscheidung – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem – Richtlinie 2006/112/EG – Verkauf eines Grundstücks, auf dem sich zum Zeitpunkt der Lieferung ein Gebäude befindet – Einstufung – Art. 12 und 135 – Begriff ‚Baugrundstück' – Begriff ‚Gebäude' – Würdigung der wirtschaftlichen und geschäftlichen Realität – Bewertung objektiver Anhaltspunkte – Absicht der Parteien"

In der Rechtssache C-71/18

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht vom Vestre Landsret (Landgericht der Region West, Dänemark) mit Entscheidung vom 24. Januar 2018, beim Gerichtshof eingegangen am 2. Februar 2018, in dem Verfahren

Skatteministeriet

gegen

KPC Herning

erlässt

DER GERICHTSHOF (Erste Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten J.-C. Bonichot (Berichterstatter), der Richterin C. Toader sowie der Richter A. Rosas, L. Bay Larsen und M. Safjan,

Generalanwalt: M. Bobek,

Kanzler: C. Strömholm, Verwaltungsrätin,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens und auf die mündliche Verhandlung vom 30. Januar 2019,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

– von KPC Herning, vertreten durch K. Bastian und T. Frøbert, advokater,

– der dänischen Regierung, vertreten durch J. Nymann-Lindegren und M. Wolff als Bevollmächtigte im Beistand von S. Horsbøl Jensen, advokat,

– der Europäischen Kommission, vertreten durch R. Lyal und N. Gossement als Bevollmächtigte im Beistand von H. Peytz, advokat,

* Verfahrenssprache: Dänisch.

nach Anhörung der Schlussanträge des Generalanwalts in der Sitzung vom 19. März 2019

folgendes

Urteil

1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung der Art. 12 und 135 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. 2006, L 347, S. 1).

2 Es ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen dem Skatteministeriet (Finanzministerium, Dänemark) und der KPC Herning A/S, einer Gesellschaft dänischen Rechts, über die für die Lieferung einer Immobilie geschuldete Mehrwertsteuer.

Rechtlicher Rahmen

Unionsrecht

3 Art. 1 Abs. 2 der Richtlinie 2006/112 bestimmt:

„Das gemeinsame Mehrwertsteuersystem beruht auf dem Grundsatz, dass auf Gegenstände und Dienstleistungen, ungeachtet der Zahl der Umsätze, die auf den vor der Besteuerungsstufe liegenden Produktions- und Vertriebsstufen bewirkt wurden, eine allgemeine, zum Preis der Gegenstände und Dienstleistungen genau proportionale Verbrauchsteuer anzuwenden ist.

Bei allen Umsätzen wird die Mehrwertsteuer, die nach dem auf den Gegenstand oder die Dienstleistung anwendbaren Steuersatz auf den Preis des Gegenstands oder der Dienstleistung errechnet wird, abzüglich des Mehrwertsteuerbetrags geschuldet, der die verschiedenen Kostenelemente unmittelbar belastet hat.

…“

4 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.

…

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

5 Art. 135 der Richtlinie 2006/112 bestimmt:

„(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;

…"

Dänisches Recht

6 Die Lovbekendtgørelse om merværdiafgift (Gesetz über die Mehrwertsteuer) in ihrer durch das Gesetz Nr. 520 vom 12. Juni 2009 geänderten Fassung, die unter Nr. 760 vom 21. Juni 2016 kodifiziert wurde (im Folgenden: Mehrwertsteuergesetz), sieht in § 13 Abs. 1 Nr. 9 vor:

„Folgende Waren und Leistungen sind von der Steuer befreit:

…

9) die Lieferung von Grundstücken. Jedoch sind folgende Umsätze von der Befreiung ausgenommen:
   a) die Lieferung von Gebäuden oder Gebäudeteilen und dem dazugehörigen Grund und Boden;
   b) die Lieferung von erschlossenen oder unerschlossenen Baugrundstücken, darunter insbesondere die Lieferung von bebauten Grundstücken."

7 § 13 Abs. 3 dieses Gesetzes lautet:

„Der Minister der Finanzen kann nähere Bestimmungen zum Begriff ‚Grundstücke' im Sinne von Abs. 1 Nr. 9 erlassen."

8 Mit Bekendtgørelse nr. 1370 om aendring af bekendtgørelse om merværdiafgiftsloven (Verordnung Nr. 1370 zur Änderung der Verordnung zum Mehrwertsteuergesetz) vom 2. Dezember 2010 machte der Finanzminister von der ihm durch § 13 Abs. 3 des Mehrwertsteuergesetzes übertragenen Ermächtigung Gebrauch, um die der Mehrwertsteuer unterliegenden Umsätze abzugrenzen. Die Bestimmungen dieser Verordnung in der auf das Ausgangsverfahren anwendbaren Fassung finden sich in der Bekendtgørelse nr. 808 om merværdiafgift (Verordnung Nr. 808 über die Mehrwertsteuer) vom 30. Juni 2015 (im Folgenden: Mehrwertsteuerverordnung). § 54 Abs. 1 dieser Verordnung bestimmt:

„Der Begriff ‚Gebäude' in § 13 Abs. 1 Nr. 9 Buchst. a des Mehrwertsteuergesetzes bezeichnet fest mit dem Boden verbundene Bauwerke, die zu dem Zweck fertiggestellt wurden, zu dem sie bestimmt sind. Die Lieferung von Teilen eines solchen Gebäudes gilt ebenfalls als Lieferung eines Gebäudes."

9 § 56 Abs. 1 der Mehrwertsteuerverordnung lautet:

„Der Begriff ‚Baugrundstück' in § 13 Abs. 1 Nr. 9 Buchst. b des Mehrwertsteuergesetzes bezeichnet eine unbebaute Fläche, die gemäß dem Baugesetzbuch oder gemäß auf dessen Grundlage erlassener Bestimmungen für Zwecke vorgesehen sind, die den Bau von Gebäuden im Sinne von § 54 dieser Verordnung ermöglichen."

10 In Nr. 2.2 der Skatteministeriets vejledning om moms på salg af nye bygninger og byggegrunde (Dienstanweisung des Finanzministeriums betreffend die mehrwertsteuerliche Behandlung des Verkaufs von neuen Gebäuden und Baugrundstücken) heißt es:

„Die Lieferung von Gebäuden und dem dazugehörigen Grund und Boden unterliegt nicht der Mehrwertsteuer, wenn es sich nicht um neue Gebäude handelt.

Erfolgt die Lieferung zwecks Errichtung eines neuen Gebäudes, gilt sie jedoch als Lieferung eines Baugrundstücks.

…

Wenn vereinbart wurde, dass das Gebäude vom Verkäufer abzureißen ist, oder aus dem Kaufvertrag hervorgeht, dass der Erwerb mit dem Ziel des Gebäudeabrisses durch den Käufer erfolgt, handelt es sich um eine Lieferung eines Baugrundstücks.

In anderen Fällen ist die Absicht des Käufers für die Beurteilung, ob eine Lieferung eines Baugrundstücks vorliegt, nicht entscheidend.

Kriterien, die für sich genommen oder in Kombination mit anderen Kriterien im Hinblick auf die Feststellung, ob eine Lieferung eines Baugrundstücks vorliegt, berücksichtigt werden können, sind z. B. der im Kaufvertrag vereinbarte Kaufpreis im Vergleich zum üblichen Verkehrswert vergleichbarer Grundstücke, die Art des Bauwerks (‚Schuppen'), der fehlende Anschluss an die öffentliche/private Versorgungsinfrastruktur, die frühere Nutzung des Grundstücks und die Art des Bauwerks (z. B. eine Lagerzwecken dienende ‚Scheune', die bereits ganz grundlegende Voraussetzungen für eine künftige Nutzung nicht erfüllt).

Ist danach davon auszugehen, dass die Lieferung im Hinblick auf die Errichtung eines neuen Gebäudes erfolgte, so ist die Lieferung als Lieferung eines Baugrundstücks anzusehen.

…"

Ausgangsrechtsstreit und Vorlagefrage

11 KPC Herning ist ein dänisches Projektentwicklungs- und Bauunternehmen, das Gewerbe- und Wohnungsprojekte entwickelt und als Generalunternehmen schlüsselfertige Gebäude in Dänemark errichtet.

12 Im Mai 2013 beschlossen KPC Herning und die Boligforening Kristiansdal, eine Gesellschaft für sozialen Wohnungsbau, ein Konzept für die Errichtung von Sozialwohnungen für junge Menschen auf einem Odense Havn (Hafen Odense, Dänemark) gehörenden Grundstück namens „Finlandkaj 12" auszuarbeiten. Dieses Projekt wurde mit der Gemeinde Odense und dem Hafen Odense erörtert.

13 Im Herbst 2013 erwarb KPC Herning vom Hafen Odense das Grundstück „Finlandkaj 12“ mit dem darauf befindlichen Lagerhaus. Der Kaufvertrag unterlag mehreren Bedingungen, u. a. der Bedingung, dass KPC Herning mit einer Gesellschaft für sozialen Wohnungsbau einen Vertrag über die Errichtung von Sozialwohnungen für junge Menschen auf dem fraglichen Grundstück abschließt.

14 Am 5. Dezember 2013 verkaufte KPC Herning das Grundstück „Finlandkaj 12“ mit dem Lagerhaus an die Boligforening Kristiansdal. Die dabei zwischen den Parteien geschlossenen Verträge bildeten eine gemeinsame Geschäftsgrundlage, aus der sich ergab, dass der Verkauf der Bedingung unterlag, dass KPC Herning sich verpflichtet, Sozialwohnungen für junge Menschen auf diesem Grundstück zu planen, zu bauen und schlüsselfertig zu liefern.

15 Insbesondere war vorgesehen, dass die Boligforening Kristiansdal den teilweisen Abriss des auf dem Grundstück „Finlandkaj 12“ befindlichen Lagerhauses vornehmen sollte, wobei nur der Mittelteil des Giebels und bestimmte Teile von dessen technischen Anlagen erhalten bleiben sollten. Ferner vereinbarten die Vertragsparteien, dass KPC Herning auf diesem Grundstück ein Wohngebäude in vollständigem und fertiggestelltem Zustand zu liefern hatte. Die Boligforening Kristiansdal führte den teilweisen Abriss des Lagerhauses auf eigene Rechnung und eigenes Risiko durch.

16 Es ist unstreitig, dass das Lagerhaus zum jeweiligen Zeitpunkt der aufeinander folgenden Übertragungen des Grundstücks und des Lagerhauses voll funktionsfähig war.

17 Am 10. Dezember 2013 ersuchte KPC Herning den Skatteråd (Steuerrat, Dänemark) um Auskunft darüber, ob der Verkauf des Grundstücks „Finlandkaj 12“ und des Lagerhauses durch den Hafen Odense und die Weiterveräußerung dieser Immobilie mehrwertsteuerfrei seien. In seiner Antwort vom 24. Juni 2014 verneinte der Steuerrat beide Fragen.

18 KPC Herning focht diese Entscheidung vor dem Landsskatteret (Nationale Steuerkommission, Dänemark) an, das mit Entscheidung vom 9. Dezember 2015 feststellte, dass es keine Grundlage dafür gebe, das fragliche Grundstück als Baugrundstück, dessen Verkauf mehrwertsteuerpflichtig wäre, einzustufen, da sich bei beiden Veräußerungen ein Gebäude auf ihm befunden habe. Ebenso wenig könne davon ausgegangen werden, dass der Hafen Odense und KPC Herning einen einheitlichen, den Abriss einschließenden Umsatz vorgenommen hätten, wie er in der Rechtssache in Rede gestanden habe, in der das Urteil vom 19. November 2009, Don Bosco Onroerend Goed (C-461/08, EU:C:2009:722), ergangen sei, denn die Boligforening Kristiansdal habe den Abriss nach dem Verkauf vom Hafen Odense an KPC Herning durchführen lassen.

19 Mit Klage vom 9. März 2016 focht das Finanzministerium die Entscheidung des Landsskatteret (Nationale Steuerkommission) vor dem Ret i Herning (Amtsgericht Herning, Dänemark) an, das die Rechtssache wegen ihres grundsätzlichen Charakters an das Vestre Landsret (Landgericht der Region West, Dänemark) verwies.

20 Vor dem vorlegenden Gericht macht das Finanzministerium geltend, dass es gemäß dem Urteil vom 19. November 2009, Don Bosco Onroerend Goed (C-461/08, EU:C:2009:722, Rn. 43), Sache der Mitgliedstaaten sei, den Begriff „Baugrundstück“ zu definieren. Diese Zuständigkeit sei innerhalb der Grenzen auszuüben, die sich aus den Befreiungen ergäben, die in Art. 135 Abs. 1 Buchst. j und k der Richtlinie 2006/112 für Grundstücke, die aus einem Gebäude und dem dazugehörenden Grund und Boden bestünden, sowie für unbebaute Grundstücke, auf denen kein Gebäude errichtet werden solle, vorgesehen seien.

21 Im dänischen Recht beziehe sich der Begriff „Baugrundstück“ auf unbebaute Grundstücke, wobei es insoweit allerdings auf die wirtschaftliche Realität und somit darauf ankomme, ob auf dem Grundstück ein neues Gebäude errichtet werden solle. Diese Auslegung höhle Art. 135 Abs. 1 Buchst. j der Richtlinie 2006/112 nicht aus, da sie nicht dazu führe, dass jede Lieferung eines vorhandenen Gebäudes und des dazugehörigen Grund und Bodens als Lieferung eines

Baugrundstücks eingestuft werde. Sie stehe ferner im Einklang mit dem Urteil vom 20. Februar 1997, DFDS (C-260/95, EU:C:1997:77, Rn. 23), nach dem die Berücksichtigung der wirtschaftlichen Realität ein grundlegendes Kriterium für die Anwendung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems darstelle.

22 Daher seien die vom Hafen Odense und KPC Herning bewirkten Umsätze als Lieferungen eines Baugrundstücks einzustufen. Es sei insoweit unerheblich, dass das als Lagerhaus genutzte Gebäude, das sich auf dem Grundstück befunden habe, nicht vollständig abgerissen worden sei, da sein nicht abgerissener Teil nicht als „Gebäude“ im Sinne von Art. 12 Abs. 2 der Richtlinie 2006/112 angesehen werden könne.

23 KPC Herning macht dagegen geltend, dass ein Grundstück mit einem Gebäude nur dann als Baugrundstück eingestuft werden könne, wenn die besonderen im Urteil vom 19. November 2009, Don Bosco Onroerend Goed (C-461/08, EU:C:2009:722), genannten Bedingungen erfüllt seien, was hier nicht der Fall sei. In der diesem Urteil zugrunde liegenden Rechtssache habe sich der Verkäufer verpflichtet, ein vorhandenes Gebäude abzureißen, um im Rahmen einer zusammengesetzten Leistung ein unbebautes Grundstück zu liefern.

24 Es müsse zwischen der Lieferung von Gebäuden im Sinne von Art. 12 Abs. 2 der Richtlinie 2006/112 und der Lieferung unbebauter Grundstücke im Sinne von Art. 135 Abs. 1 Buchst. k der Richtlinie unterschieden werden. Die in diesen Bestimmungen verwendeten Begriffe seien autonom so auszulegen, dass ihnen nicht ihre Wirkung genommen werde, was der Gerichtshof in seiner Rechtsprechung bestätigt habe (Urteile vom 8. Juni 2000, Breitsohl, C-400/98, EU:C:2000:304, Rn. 48, vom 11. Juni 2009, RLRE Tellmer Property, C-572/07, EU:C:2009:365, Rn. 15, und vom 17. Januar 2013, Woningstichting Maasdriel, C-543/11, EU:C:2013:20, Rn. 25).

25 Nach Art. 12 Abs. 3 in Verbindung mit Art. 135 Abs. 1 Buchst. j und k der Richtlinie 2006/112 stellten Baugrundstücke eine Unterkategorie der unbebauten Grundstücke dar. So bleibe es dem Mitgliedstaat nach der Richtlinie 2006/112 lediglich überlassen, zu bestimmen, ob und unter welchen Bedingungen unbebaute Grundstücke als „Baugrundstück“ eingestuft werden könnten.

26 Bei der Beurteilung eines Umsatzes anhand der Richtlinie 2006/112 müssten die nationalen Behörden nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs ferner auf die objektive Natur des Umsatzes und nicht auf die subjektive Absicht der Parteien abstellen (Urteil vom 27. September 2007, Teleos u. a., C-409/04, EU:C:2007:548, Rn. 39).

27 In der vorliegenden Rechtssache ergebe sich aus diesen Grundsätzen, dass die beiden in Rede stehenden Verkäufe als Lieferungen eines Grundstücks, auf dem ein altes Gebäude stehe, einzustufen seien.

28 Unter diesen Umständen hat das Vestre Landsret (Landgericht der Region West) beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Frage zur Vorabentscheidung vorzulegen:

Ist es mit Art. 135 Abs. 1 Buchst. j und Art. 12 Abs. 1 Buchst. a und Art. 12 Abs. 2 sowie mit Art. 135 Abs. 1 Buchst. k und Art. 12 Abs. 1 Buchst. b und Art. 12 Abs. 3 der Richtlinie 2006/112 vereinbar, dass ein Mitgliedstaat bei einer Sachlage wie der im Ausgangsverfahren vorliegenden eine Lieferung eines Grundstücks, das zum Zeitpunkt der Lieferung mit einem Gebäude bebaut ist, als mehrwertsteuerpflichtige Veräußerung eines Baugrundstücks einstuft, wenn sich die Vertragsparteien einig sind, dass das Gebäude vollständig oder teilweise abgerissen werden soll, um Platz für ein neues Gebäude zu schaffen?

Zur Vorlagefrage

29 Mit seiner Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob Art. 12 Abs. 1 Buchst. a und b und Art. 12 Abs. 2 und 3 sowie Art. 135 Abs. 1 Buchst. j und k der Richtlinie 2006/112 dahin auszulegen sind, dass die Lieferung eines Grundstücks, das zum Zeitpunkt dieser Lieferung mit einem Gebäude bebaut ist, als Lieferung eines „Baugrundstücks“ eingestuft werden kann, wenn die Parteien beabsichtigten, das Gebäude vollständig oder teilweise abzureißen, um Platz für ein neues Gebäude zu schaffen.

30 Es soll also geklärt werden, welche Mehrwertsteuerregelung auf die beiden im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Verkäufe – den vom Hafen Odense an KPC Herning und den von KPC Herning an die Boligforening Kristiansdal – anwendbar ist. Beide Verkäufe betrafen das gleiche Grundstück, das aus dem Grund und Boden sowie einem darauf befindlichen Gebäude bestand, das als Lagerhaus genutzt wurde.

31 Der Vorlageentscheidung zufolge ist unstreitig, dass das Lagerhaus vor den fraglichen Verkäufen vom Hafen Odense genutzt wurde und zum Zeitpunkt der Lieferung an KPC Herning sowie später an die Boligforening Kristiansdal voll funktionsfähig war. Es steht außerdem fest, dass diese Verkäufe nach den verschiedenen in diesem Rahmen geschlossenen Verträgen der Bedingung unterlagen, dass KPC Herning auf dem fraglichen Grundstück ein Immobilienprojekt durchführt, das die Errichtung von Sozialwohnungen umfasste.

32 In der mündlichen Verhandlung vor dem Gerichtshof waren sich KPC Herning, die dänische Regierung und die Europäische Kommission darin einig, dass die beiden aufeinander folgenden Verkäufe im Hinblick auf ihre Einstufung und damit auch auf die Bestimmung der auf sie anzuwendenden Mehrwertsteuerregelung unabhängig voneinander zu beurteilen sind. Dagegen vertreten sie unterschiedliche Auffassungen zur Auslegung der Richtlinie 2006/112 und schlagen drei verschiedene Einordnungen für diese Umsätze vor. Während nach Ansicht von KPC Herning jeder dieser Umsätze als „Lieferung eines alten Gebäudes“ im Sinne von Art. 135 Abs. 1 Buchst. j der Richtlinie zu qualifizieren ist, ist die dänische Regierung der Meinung, dass sie als „Lieferung eines Baugrundstücks“ nach Art. 12 Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie einzuordnen seien. Die Kommission ihrerseits unterscheidet zwischen den beiden zugrunde liegenden Umsätzen und sieht in dem ersten Umsatz eine Lieferung eines alten Gebäudes. Der zweite Umsatz dagegen sei nicht nur ein einfacher Verkauf, sondern schließe die Errichtung neuer Gebäude mit ein. Daher sei er als „Lieferung von Gebäuden und des dazugehörigen Grund und Bodens“ vor dem Erstbezug im Sinne des Art. 12 Abs. 1 Buchst. a dieser Richtlinie einzustufen.

33 Diese unterschiedlichen Auslegungen beruhen darauf, dass KPC Herning, die dänische Regierung und die Kommission darüber uneinig sind, welche Bedeutung den Vertragsklauseln und dem daraus abzuleitenden Willen der Parteien für die mehrwertsteuerliche Einordnung eines Umsatzes dann beizumessen ist, wenn die vertraglich mit dem Verkauf eines Grundstücks verknüpften Projekte und Arbeiten zum Zeitpunkt der Lieferung dieses Grundstücks noch nicht durchgeführt worden sind. Im vorliegenden Fall ist daher zu bestimmen, ob und inwieweit die Absicht, das auf dem Grundstück „Finlandkaj 12“ errichtete Lagerhaus teilweise abzureißen und es durch ein neues Gebäude zu ersetzen, zu berücksichtigen ist.

34 Es stellt sich somit zunächst die Frage, unter welchen Umständen mehrere aufeinander folgende Leistungen – wie der Verkauf eines Gebäudes mit dem Grund, auf dem es errichtet wurde, der Abriss dieses Gebäudes und dann die Errichtung eines neuen Gebäudes – im Hinblick auf die Mehrwertsteuer als voneinander unabhängige Umsätze oder als ein einheitlicher Umsatz, der aus mehreren untrennbar miteinander verbundenen Leistungen besteht, einzuordnen ist.

35 Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs ist bei einem Umsatz, der verschiedene Einzelleistungen und Handlungen umfasst, eine Gesamtbetrachtung vorzunehmen, um zu bestimmen, ob dieser Umsatz für Zwecke der Mehrwertsteuer zwei oder mehr getrennte Leistungen oder eine einheitliche Leistung umfasst (Urteil vom 18. Oktober 2018, Volkswagen Financial Services [UK], C-153/17, EU:C:2018:845, Rn. 29).

36 Der Gerichtshof hat außerdem festgestellt, dass sich aus Art. 1 Abs. 2 Unterabs. 2 der Richtlinie 2006/112 ergibt, dass jeder Umsatz in der Regel als eigene, selbständige Leistung zu betrachten ist, und dass ein Umsatz, der eine wirtschaftlich einheitliche Leistung darstellt, im Interesse eines funktionierenden Mehrwertsteuersystems nicht künstlich aufgespalten werden darf (Urteil vom 18. Oktober 2018, Volkswagen Financial Services [UK], C-153/17, EU:C:2018:845, Rn. 30).

37 Daher sind unter bestimmten Umständen mehrere formal unterschiedliche Einzelleistungen, die getrennt erbracht werden und damit jede für sich zu einer Besteuerung oder Befreiung führen könnten, als ein einheitlicher Umsatz anzusehen, wenn sie nicht selbständig sind (Urteil vom 19. Dezember 2018, Mailat, C-17/18, EU:C:2018:1038, Rn. 32).

38 Eine Leistung ist als einheitlich anzusehen, wenn der Steuerpflichtige zwei oder mehr Handlungen vornimmt oder Elemente liefert, die so eng miteinander verbunden sind, dass sie objektiv eine einzige untrennbare wirtschaftliche Leistung bilden, deren Aufspaltung wirklichkeitsfremd wäre (Urteil vom 28. Februar 2019, Sequeira Mesquita, C-278/18, EU:C:2019:160, Rn. 30). Dies ist auch dann der Fall, wenn eine oder mehrere Einzelleistungen eine Hauptleistung bilden und die andere Einzelleistung oder die anderen Einzelleistungen eine oder mehrere Nebenleistungen bilden, die steuerlich wie die Hauptleistung behandelt werden. Eine Leistung ist insbesondere dann als Nebenleistung zu einer Hauptleistung anzusehen, wenn sie für die Kundschaft keinen eigenen Zweck, sondern das Mittel darstellt, um die Hauptleistung des Leistungserbringers unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen (Urteil vom 19. Dezember 2018, Mailat, C-17/18, EU:C:2018:1038, Rn. 34).

39 Zur Klärung der Frage, ob die erbrachten Leistungen unabhängig voneinander sind oder eine einheitliche Leistung darstellen, sind die charakteristischen Merkmale des betreffenden Umsatzes zu ermitteln. Es gibt jedoch für die Bestimmung des Umfangs einer Leistung aus mehrwertsteuerlicher Sicht keine Regel mit absoluter Geltung; daher sind zur Bestimmung des Umfangs einer Leistung die Gesamtumstände zu berücksichtigen, unter denen der fragliche Umsatz getätigt wird (Urteil vom 17. Januar 2013, BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, Rn. 32).

40 Bei dieser Gesamtwürdigung der Umstände ist die erklärte Absicht der Parteien, ob ein Umsatz der Mehrwertsteuer unterliegt, zu berücksichtigen, wenn sie durch objektive Anhaltspunkte bestätigt wird (Urteil vom 12. Juli 2012, J. J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard, C-326/11, EU:C:2012:461, Rn. 33).

41 Zur Einstufung des Verkaufs eines Grundstücks mit einem bestehenden Gebäude, dessen teilweiser oder völliger Abriss geplant ist, hat der Gerichtshof schon wiederholt ausgeführt, welche objektiven Anhaltspunkte insoweit relevant sein können.

42 So hat der Gerichtshof im Urteil vom 19. November 2009, Don Bosco Onroerend Goed (C-461/08, EU:C:2009:722, Rn. 39, 40 und 44), zunächst entschieden, dass der vom Verkäufer und vom Käufer des Grundstücks verfolgte wirtschaftliche Zweck in der Lieferung eines baureifen Grundstücks bestanden habe. In diesem Zusammenhang hat er festgestellt, dass der Verkäufer mit dem Abriss des auf dem fraglichen Grundstück vorhandenen Gebäudes beauftragt gewesen sei und zumindest ein Teil der Kosten dieses Abrisses vom Käufer getragen worden sei. Zum Zeitpunkt der Lieferung des Grundstücks sei mit dem Abriss des Gebäudes schon begonnen worden. In Anbetracht dieser Umstände hat der Gerichtshof die Lieferung des fraglichen Grundstücks und den Abriss des vorhandenen Gebäudes als einheitlichen Umsatz der Lieferung eines unbebauten Grundstücks eingestuft.

43 Aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs ergibt sich, dass zu den einschlägigen objektiven Anhaltspunkten, die für die mehrwertsteuerliche Einstufung eines bestimmten Umsatzes zu berücksichtigen sind, auch der Fortschritt der Abriss- oder der Umbauarbeiten des Verkäufers zum Zeitpunkt der Lieferung eines aus dem Grund und einem Gebäude bestehenden Grundstücks, die Nutzung dieses Grundstücks zu diesem Zeitpunkt sowie die Verpflichtung des Verkäufers gehören, solche Abrissarbeiten im Hinblick auf einen künftigen Bau durchzuführen (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 12. Juli 2012, J. J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard, C-326/11, EU:C:2012:461, Rn. 34, und vom 17. Januar 2013, Woningstichting Maasdriel, C-543/11, EU:C:2013:20, Rn. 33).

44 Zudem hat der Gerichtshof im Urteil vom 8. Juli 1986, Kerrutt (73/85, EU:C:1986:295, Rn. 12 und 15), im Zusammenhang mit der Frage, ob die in einem Rahmenvertrag vorgesehene Lieferung eines Baugrundstücks und nachfolgende Errichtung eines neuen Gebäudes auf diesem Grundstück als einheitliches Geschäft einzustufen seien, darauf abgestellt, dass das Grundstücksgeschäft einerseits und die Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen andererseits rechtlich getrennte Vorgänge sind, die von verschiedenen Unternehmern durchgeführt werden. Er hat daher entschieden, dass unter den in dieser Rechtssache gegebenen Umständen trotz des wirtschaftlichen Zusammenhangs sämtlicher in Rede stehenden Umsätze und deren gemeinsamen Zwecks, der in der Errichtung eines Gebäudes auf dem erworbenen Grundstück bestand, kein einheitliches Geschäft vorlag.

45 Zu dem ersten im Ausgangsverfahren fraglichen Verkaufsgeschäft, mit dem KPC Herning vom Hafen Odense ein Grundstück erwarb, das aus dem Grund und Boden sowie einem sich darauf befindenden als Lagerhaus genutzten Gebäude bestand, ist in Rn. 31 des vorliegenden Urteils bereits festgestellt worden, dass dieses Lagerhaus zum Zeitpunkt der Lieferung voll funktionsfähig war. Aus der Vorlageentscheidung ergibt sich, dass keine der Parteien des Kaufvertrags mit dem Abriss dieses Lagerhauses beauftragt war, der überdies erst nach dem Erwerb des fraglichen Grundstücks durch die Boligforening Kristiansdal durchgeführt wurde.

46 Unter diesen Umständen ist festzustellen, dass ein Umsatz wie dieser erste Verkauf gesondert und unabhängig von den Umsätzen ist, die später von KPC Herning und Boligforening Kristiansdal getätigt wurden, und insbesondere vom teilweisen Abriss des fraglichen Lagerhauses.

47 Der bloße Umstand, dass der Verkauf, der im Vertrag zwischen dem Hafen Odense und KPC Herning vorgesehen war, der Bedingung unterlag, dass KPC Herning mit einer Gesellschaft für sozialen Wohnungsbau einen Vertrag über die Errichtung von Sozialwohnungen auf dem betreffenden Grundstück abschließt, kann die verschiedenen Umsätze nicht so miteinander verbinden, dass sie als eine einzige untrennbare wirtschaftliche Leistung angesehen werden könnten, deren Aufspaltung künstlich wäre.

48 Im Rahmen des zweiten im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Verkaufsgeschäfts erwarb die Boligforening Kristiansdal von KPC Herning das dieser zuvor vom Hafen Odense verkaufte Grundstück und Lagerhaus. Wie sich aus den dem Gerichtshof vorliegenden Akten ergibt, konnte das Lagerhaus zum Zeitpunkt seiner Lieferung an die Boligforening Kristiansdal noch tatsächlich genutzt werden. Nach dieser Lieferung war die Verkäuferin, nämlich KPC Herning, in keiner Weise am teilweisen Abriss des Lagerhauses beteiligt. Die Käuferin beauftragte auf eigene Rechnung und eigenes Risiko ein drittes Unternehmen mit den erforderlichen Arbeiten. Daher ist – vorbehaltlich der Nachprüfung durch das vorlegende Gericht – davon auszugehen, dass der Abriss des Lagerhauses ein von dessen Verkauf unabhängiger Umsatz ist und mit diesem Verkauf keine einheitliche wirtschaftliche Leistung bildet.

49 Zwar war der Verkauf des Grundstücks mit dem Lagerhaus an die Bedingung geknüpft, dass der Verkäufer unter Erhaltung bestimmter Teile des alten Gebäudes ein neues Gebäude errichtet. Dies allein kann jedoch – entsprechend den Ausführungen in Rn. 47 des vorliegenden Urteils – die verschiedenen Umsätze nicht so miteinander verbinden, dass sie eine einzige untrennbare wirtschaftliche Leistung bildeten, deren Aufspaltung künstlich wäre.

50 Verkaufsgeschäfte wie die beiden im Ausgangsverfahren fraglichen Umsätze können daher, wie auch der Generalanwalt in den Nr. 31 und 32 der Schlussanträge festgestellt hat, nicht als Teil eines einzigen Pakets angesehen werden und sind mehrwertsteuerrechtlich getrennt zu beurteilen.

51 Unter diesen Umständen ist noch zu prüfen, ob diese Umsätze als „Lieferung eines Baugrundstücks“ im Sinne von Art. 12 Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie 2006/112 eingestuft werden können.

52 Nach Art. 12 Abs. 3 dieser Richtlinie gelten als „Baugrundstück“ im Sinne von Abs. 1 Buchst. b unerschlossene oder erschlossene Grundstücke entsprechend den Begriffsbestimmungen der Mitgliedstaaten.

53 Bei der Bestimmung der Grundstücke, die als „Baugrundstücke“ anzusehen sind, müssen die Mitgliedstaaten das mit Art. 135 Abs. 1 Buchst. k der Richtlinie 2006/112 verfolgte Ziel beachten, nur die Lieferungen solcher unbebauter Grundstücke von der Mehrwertsteuer zu befreien, auf denen kein Gebäude errichtet werden soll (Urteil vom 17. Januar 2013, Woningstichting Maasdriel, C-543/11, EU:C:2013:20, Rn. 30).

54 Wie der Generalanwalt in Nr. 59 der Schlussanträge ausgeführt hat, wird der Spielraum der Mitgliedstaaten bei der Bestimmung des Begriffs „Baugrundstück“ auch durch die Tragweite des Begriffs „Gebäude“ begrenzt, der vom Unionsgesetzgeber in Art. 12 Abs. 2 Unterabs. 1 der Richtlinie 2006/112 recht weit gefasst wurde und „jedes mit dem Boden fest verbundene Bauwerk“ einschließt.

55 Art. 135 Abs. 1 Buchst. j der Richtlinie 2006/112 sieht eine Mehrwertsteuerbefreiung für die Lieferung von anderen Gebäuden als den in Art. 12 Abs. 1 Buchst. a dieser Richtlinie genannten vor. Letztere Bestimmung bezieht sich auf die Lieferung von Gebäuden oder Gebäudeteilen und dem dazugehörigen Grund und Boden, wenn sie vor dem Erstbezug erfolgt.

56 Zusammengenommen 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 (Urteil vom 16. November 2017, Kozuba Premium Selection, C-308/16, EU:C:2017:869, Rn. 30).

57 Der Normzweck dieser Bestimmungen besteht darin, dass der Verkauf eines alten Gebäudes kaum mit einer Wertschöpfung einhergeht. Der Verkauf eines Gebäudes an einen Endverbraucher im Anschluss an die das Ende des Produktionsprozesses kennzeichnende Erstlieferung verursacht keine signifikante Wertschöpfung und ist daher grundsätzlich von der Steuer zu befreien (Urteil vom 16. November 2017, Kozuba Premium Selection, C-308/16, EU:C:2017:869, Rn. 31).

58 Im vorliegenden Fall haben weder der erste noch der zweite Verkauf des im Ausgangsverfahren fraglichen Grundstücks den wirtschaftlichen Wert dieses Grundstücks gesteigert, so dass die beiden Umsätze keine signifikante Wertschöpfung verursacht haben und damit nicht nach der in den vorstehenden Randnummern des vorliegenden Urteils angeführten Rechtsprechung mehrwertsteuerpflichtig sind.

59 Es würde gegen die Grundsätze der Richtlinie 2006/112 verstoßen und könnte die in Art. 135 Abs. 1 Buchst. j dieser Richtlinie vorgesehene Befreiung aushöhlen, wenn der Verkauf eines voll funktionsfähigen Lagerhauses wie desjenigen, das Gegenstand der im Ausgangsverfahren fraglichen Verkäufe ist, allein aufgrund der Absicht der Parteien des Kaufvertrags als Lieferung eines Baugrundstücks und nicht als Lieferung eines alten Gebäudes und des dazugehörigen Grund und Bodens einzustufen wäre.

60 Eine solche Auslegung wäre nicht mit der genannten Bestimmung vereinbar. Denn die Auslegung der Begriffe, mit denen die in Art. 135 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 vorgesehenen Befreiungen umschrieben sind, muss mit den Zielen, die mit den Befreiungen verfolgt werden, in Einklang stehen und den Erfordernissen des Grundsatzes der steuerlichen Neutralität entsprechen, auf dem das

gemeinsame Mehrwertsteuersystem beruht. Daher können diese Begriffe nicht so ausgelegt werden, dass sie den Befreiungen ihre Wirkung nehmen (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 16. November 2017, Kozuba Premium Selection, C-308/16, EU:C:2017:869, Rn. 39 und 40).

61 Ferner ist, wie sich aus den Urteilen vom 19. November 2009, Don Bosco Onroerend Goed (C-461/08, EU:C:2009:722), und vom 17. Januar 2013, Woningstichting Maasdriel (C-543/11, EU:C:2013:20), ergibt, der Verkauf eines Grundstücks, das aus dem Grund und einem Gebäude besteht, dessen Abriss geplant ist, nur dann als ein einheitlicher Umsatz, der die Lieferung eines unbebauten Grundstücks und nicht die Lieferung eines Gebäudes und des dazugehörigen Grund und Bodens zum Gegenstand hat, anzusehen, wenn bestimmte objektive Umstände wie insbesondere die in den Rn. 42 und 43 des vorliegenden Urteils genannten vorliegen, die zeigen, dass der Verkauf so eng mit dem Abriss des Gebäudes verbunden ist, dass eine Aufspaltung künstlich wäre.

62 Daher ist ein Umsatz, der in der Lieferung eines bereits mit einem voll funktionsfähigen Gebäude bebauten Grundstücks besteht, wie zum einen der Verkauf des im Ausgangsverfahren fraglichen Grundstücks vom Hafen Odense an KPC Herning und zum anderen der Wiederverkauf dieses Grundstücks von KPC Herning an die Boligforening Kristiansdal, die wirtschaftlich voneinander unabhängig sind und nicht mit anderen Leistungen einen einheitlichen Umsatz bilden, vorbehaltlich der Nachprüfung durch das vorlegende Gericht nicht als Verkauf eines Baugrundstücks anzusehen.

63 Nach alledem ist auf die Vorlagefrage zu antworten, dass Art. 12 Abs. 1 Buchst. a und b, Art. 12 Abs. 2 und 3 sowie Art. 135 Abs. 1 Buchst. j und k der Richtlinie 2006/112 dahin auszulegen sind, dass die Lieferung eines Grundstücks, das zum Zeitpunkt dieser Lieferung mit einem Gebäude bebaut ist, nicht als Lieferung eines „Baugrundstücks“ eingestuft werden kann, wenn dieser Umsatz wirtschaftlich unabhängig von anderen Leistungen ist und mit diesen keinen einheitlichen Umsatz bildet, selbst wenn die Parteien beabsichtigten, das Gebäude vollständig oder teilweise abzureißen, um Platz für ein neues Gebäude zu schaffen.

Kosten

64 Für die Parteien des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren ein Zwischenstreit in dem bei dem vorlegenden Gericht anhängigen Rechtsstreit; die Kostenentscheidung ist daher Sache dieses Gerichts. Die Auslagen anderer Beteiligter für die Abgabe von Erklärungen vor dem Gerichtshof sind nicht erstattungsfähig.

Aus diesen Gründen hat der Gerichtshof (Erste Kammer) für Recht erkannt:

Art. 12 Abs. 1 Buchst. a und b, Art. 12 Abs. 2 und 3 sowie Art. 135 Abs. 1 Buchst. j und k der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem sind dahin auszulegen, dass die Lieferung eines Grundstücks, das zum Zeitpunkt dieser Lieferung mit einem Gebäude bebaut ist, nicht als Lieferung eines „Baugrundstücks“ eingestuft werden kann, wenn dieser Umsatz wirtschaftlich unabhängig von anderen Leistungen ist und mit diesen keinen einheitlichen Umsatz bildet, selbst wenn die Parteien beabsichtigten, das Gebäude vollständig oder teilweise abzureißen, um Platz für ein neues Gebäude zu schaffen.

Unterschriften