

**Rechtssache C-594/23**

**Zusammenfassung des Vorabentscheidungsverfahrens gemäß Art. 98 Abs. 1  
der Verfahrensordnung des Gerichtshofs**

**Eingangsdatum:**

26. September 2023

**Vorlegendes Gericht:**

Vestre Landsret (Dänemark)

**Datum der Vorlageentscheidung:**

20. September 2023

**Kläger:**

Skatteministeriet (Dänemark)

**Beklagte:**

Lomoco Development ApS

Holm Invest Aalborg A/S

I/S Nordre Strandvej Sæby

Strandkanten Sæby ApS

---

**Gegenstand des Ausgangsverfahrens**

Im Ausgangsverfahren geht es um die Überprüfung der Entscheidung des Landsskatteret (nationale Steuerkommission), mit der festgestellt wurde, dass die im Ausgangsverfahren fraglichen Lieferungen von Grundstücken keine Lieferung von Baugrundstücken und damit keine mehrwertsteuerpflichtigen Umsätze nach Art. 135 Abs. 1 Buchst. j in Verbindung mit Art. 12 Abs. 1 Buchst. a und Abs. 2 sowie Art. 135 Abs. 1 Buchst. k in Verbindung mit Art. 12 Abs. 1 Buchst. b und Abs. 3 seien. Das Skatteministerium (Finanzministerium) hat diese Entscheidung angefochten und macht geltend, dass es sich um Baugrundstücke handele, deren Lieferung mehrwertsteuerpflichtig sei.

## **Gegenstand und Rechtsgrundlage der Vorlage**

Auslegung des Begriffs „Baugrundstück“, vgl. Art. 135 Abs. 1 Buchst. j, Art. 12 Abs. 1 Buchst. a und Abs. 2, Art. 135 Abs. 1 Buchst. k, Art. 12 Abs. 1 Buchst. b und Abs. 3

Vorlage gemäß Art. 267 AEUV

## **Vorlagefrage**

Ist es mit Art. 135 Abs. 1 Buchst. j und Art. 12 Abs. 1 Buchst. a und Abs. 2 in Verbindung mit Art. 135 Abs. 1 Buchst. k und Art. 12 Abs. 1 Buchst. b und Abs. 3 der Richtlinie 2006/112 vereinbar, wenn ein Mitgliedstaat unter Umständen wie denen des Ausgangsverfahrens die Lieferung eines Grundstücks, auf dem zum Zeitpunkt der Lieferung ein fertig gegossenes Fundament errichtet ist, auf dem erst später von anderen Eigentümern ein Wohngebäude errichtet wird, als mehrwertsteuerpflichtige Veräußerung eines Baugrundstücks ansieht?

## **Angeführte unionsrechtliche Vorschriften**

Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. 2006, L 347, S. 1)

Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union, Art. 267

C-349/96, Card Protection Plan (EU:C:1999:93)

C-400/98, Breitsohl (EU:C:2000:304), Rn. 46 und 54

C-315/00, Rudolf Maierhofer (EU:C:2003:23)

C-308/16, Kozuba Premium Selection (EU:C:2017:869), Rn. 31

C-71/18, KPC Herning (EU:C:2019:660), Rn. 54

C-299/20, Icade Promotion (EU:C:2021:783), Rn. 34, 35, 51, 57 und 58

## **Angeführte nationale Vorschriften**

- 1 Momslov, Lovbekendtgørelse nr. 966 af 14. Oktober 2005 med senere ændringer (Mehrwertsteuergesetz, Gesetzesbekanntmachung Nr. 966 vom 14. Oktober 2005 in geänderter Fassung), § 13 Abs. 1 Nr. 9 Buchst. a und b und Abs. 3
- 2 Bekendtgørelse nr. 814 af 24. Juni 2013 (Verordnung Nr. 814 vom 24. Juni 2013), §§ 57 und 59

- 3 Bekendtgørelse nr. 808 af 30. Juni 2015 (Verordnung Nr. 808 vom 30. Juni 2015), §§ 54, 56, 134 Abs. 3 und 4
- 4 Nach § 13 Abs. 1 Nr. 9 des Mehrwertsteuergesetzes (Gesetzesbekanntmachung Nr. 966 vom 14. Oktober 2005 in geänderter Fassung) in der zum Zeitpunkt, als die Fundamente auf den im Ausgangsverfahren fraglichen Grundstücken gegossen wurden, geltenden Fassung war die Lieferung von Grundstücken von der Steuer befreit. Diese Bestimmung beruhte auf der Stillhalteklausele des Art. 371 der Mehrwertsteuerrichtlinie (vgl. Anhang X Teil B Nr. 9), der Art. 28 Abs. 3 Buchst. b der Sechsten Richtlinie entspricht (vgl. Anhang F Nr. 16).
- 5 Diese Mehrwertsteuerbefreiung wurde zum 1. Januar 2011 teilweise aufgehoben, und zwar mit dem Gesetz Nr. 520 vom 12. Juni 2009, mit dem § 13 des Mehrwertsteuergesetzes geändert und eine Rechtsgrundlage für den Erlass einer Mehrwertsteuerverordnung durch den Finanzminister zur näheren Bestimmung und Abgrenzung des Grundstücksbegriffs eingeführt wurde. § 13 sah nunmehr vor, dass die Steuerbefreiung für die Lieferung von Grundstücken nicht die Lieferung eines Baugrundstücks, ob erschlossen oder nicht, und die getrennte Lieferung eines bebauten Grundstücks umfasst. Das Änderungsgesetz trat am 1. Januar 2011 in Kraft.
- 6 Laut den Erläuterungen zum Gesetz wurden keine Übergangsbestimmungen vorgeschlagen, da das Gesetz nur für neue Immobilien gelten sollte, bei denen mit dem Bau oder der Erweiterung bzw. dem Umbau nach dem Inkrafttreten des Gesetzes begonnen werde. Als Zeitpunkt des Beginns eines Neubaus gilt der Zeitpunkt, zu dem mit dem Gießen des Fundaments begonnen wird.
- 7 In der Folge erließ der Finanzminister eine Mehrwertsteuerverordnung zur Definition des Begriffs „Grundstück“. Auf die im Ausgangsverfahren fraglichen Übertragungen der Baugrundstücke fanden zwei verschiedene Fassungen der Mehrwertsteuerverordnung Anwendung, nämlich diejenige vom 24. Juni 2013 (auf die Übertragungen, die am 15. Juni 2015 stattfanden) und diejenige vom 30. Juni 2015 (auf die übrigen Lieferungen in Form von Sacheinlagen, die am 25. August 2015 stattfanden).
- 8 Nach § 54 Abs. 1 der Verordnung von 2015 bezeichnet der Begriff „Gebäude“ in § 13 Abs. 1 Nr. 9 Buchst. a des Gesetzes mit dem Boden fest verbundene Bauwerke, die für den Zweck, für den sie bestimmt sind, fertiggestellt sind. Nach § 56 Abs. 1 der Verordnung ist unter dem Begriff „Baugrundstück“ eine unbebaute Fläche zu verstehen, die für Zwecke, die die Errichtung von Gebäuden ermöglichen, ausgewiesen ist. Ferner ergibt sich aus § 134 Abs. 3 und 4 der Verordnung, dass die Mehrwertsteuerpflicht gemäß § 13 Abs. 1 Nr. 9 Buchst. a des Mehrwertsteuergesetzes in der geänderten Fassung für neue Gebäude und neue Gebäude mit dem dazugehörigen Grund und Boden gilt, mit deren Errichtung am oder nach dem 1. Januar 2011 begonnen wurde.
- 9 Entscheidungspraxis des Landsskatteret

- 10 Am 29. September 2017 entschied das Landsskatteret in einer Sache, in der es um eine ähnliche Frage wie in der vorliegenden Rechtssache ging. In dieser Entscheidung stellte es fest, dass ein Grundstück mit einem vor dem 1. Januar 2011 errichteten Fundament mehrwertsteuerfrei verkauft werden könne, da mit dem Bau vor dem 1. Januar 2011 begonnen worden sei, als noch die dem Gesetz Nr. 520 vom 12. Juni 2009 vorausgehenden Vorschriften gegolten hätten. Diese Entscheidung wurde vom Skatteministerium nicht vor Gericht angefochten.
- 11 Am 14. Februar 2022 entschied das Landsskatteret in einer weiteren Sache, in der es um eine ähnliche Frage wie in der vorliegenden Rechtssache ging. In dieser Entscheidung stellte es fest, dass vier Grundstücke mit Fundamenten, mit deren Errichtung vor dem 1. Januar 2011 begonnen worden sei, mehrwertsteuerfrei verkauft werden könnten, da mit dem Bau vor dem 1. Januar 2011 begonnen worden sei, als noch die dem Gesetz Nr. 520 vom 12. Juni 2009 vorausgehenden Vorschriften gegolten hätten. Diese Entscheidung vom 14. Februar 2022 wurde vom Skatteministerium vor Gericht angefochten. Nach Angaben des Skatteministerium ist das Verfahren in dieser Rechtssache bis zur Beantwortung der Vorabentscheidungsfrage durch den Gerichtshof der Europäischen Union ausgesetzt worden.

### **Kurze Darstellung des Sachverhalts und des Verfahrens**

- 12 In der Rechtssache geht es um die Frage, ob die Übertragung von 16 Grundstücken durch die I/S Nordre Strandvej Sæby (im Folgenden: Personengesellschaft oder Gesellschaft), auf denen zu den jeweiligen Lieferterminen im Jahr 2015 Fundamente für Wohngebäude gegossen worden waren, entweder eine der Mehrwertsteuer unterliegende Lieferung von „Baugrundstücken“ oder eine Lieferung von Gebäuden oder Gebäudeteilen und dem dazugehörigen Grund und Boden vor dem Erstbezug darstellt, die in diesem Fall unter die bis zum 1. Januar 2011 geltende Mehrwertsteuerbefreiung fiele, weil das Gießen der Fundamente in allen Fällen vor dem 1. Januar 2011 begonnen und abgeschlossen worden war.
- 13 Im Jahr 2006 erwarb die Personengesellschaft in einem Küstengebiet ein Grundstück, das zuvor als Campingplatz genutzt worden war. Davon teilte sie 2008 eine Reihe von Grundstücken ab. Mehrere der parzellierten Grundstücke wurden im Januar 2009 mit der Verlegung von Versorgungsleitungen für Strom, Wasser, Heizung und Kanalisation erschlossen.
- 14 Im Herbst 2010 wurden auf der Grundlage von Baugenehmigungen, die die Gesellschaft bei der kommunalen Baubehörde eingeholt hatte, auf einigen der parzellierten Grundstücke mit dem Gießen von Fundamenten begonnen. Das Gießen der Fundamente wurde vor dem 1. Januar 2011 begonnen und abgeschlossen.
- 15 Die Personengesellschaft übertrug am 1. Januar 2015 16 Grundstücke mit fertig gegossenen Fundamenten im Wege der Sacheinlage auf eine GmbH.

Anschließend wurden die Grundstücke von den Nachfolgern dieser GmbH an Privatpersonen verkauft.

- 16 Mit Kaufverträgen vom 15. Juni 2015 bzw. 26. Oktober 2015 veräußerte die Personengesellschaft zudem zwei mit Fundamenten versehene Grundstücke an Privatpersonen. Sie verkaufte ein weiteres mit einem Fundament versehenes Grundstück an eine Privatperson, für das kein unterzeichneter Kaufvertrag vorliegt, das aber laut Kaufvertrag mit Übernahme am 1. Oktober 2015 verkauft wurde. Aus den Kaufverträgen geht hervor, dass die Käufer die Grundstücke mit einem laufenden Bauprojekt, für das zum Zeitpunkt des Abschlusses der Kaufverträge der Sockel errichtet war, übernahmen und als Teil der Gesamttransaktion eine Projektskizze für das Bauwerk auf dem Grundstück erhielten.
- 17 Bei fünf der fraglichen Grundstücke wurden auf den 2010 gegossenen Fundamenten Wohngebäude errichtet, und zwar nach der Lieferung 2015 durch die Gesellschaft. Auf acht Grundstücken wurden Wohngebäude errichtet, allerdings nicht auf den 2010 gegossenen Fundamenten, die sich im Jahr 2015, als die Gesellschaft die Lieferung vornahm, auf den Grundstücken befanden. Bei den übrigen drei Grundstücken sind die 2010 gegossenen Fundamente noch vorhanden, aber es wurden noch keine Wohngebäude darauf errichtet.
- 18 Mit Bescheid vom 28. September 2017 erhöhte die SKAT (dänische Steuerbehörde) die Mehrwertsteuerschuld der Personengesellschaft und erhob Mehrwertsteuer auf die 16 Grundstücke. Sie vertrat die Auffassung, dass die Lieferung der 16 mit Fundamenten versehenen Grundstücke eine mehrwertsteuerpflichtige Lieferung von „Baugrundstücken“ im Sinne von § 13 Abs. 1 Nr. 9 Buchst. b des Mehrwertsteuergesetzes sei. Dieser Bescheid wurde vor dem Landsskatteret angefochten. In seiner Entscheidung vom 1. September 2021 stellte das Landsskatteret fest, dass es sich bei der Lieferung dieser 16 Grundstücke nicht um mehrwertsteuerpflichtige Umsätze im Sinne von § 13 Abs. 1 Nr. 9 Buchst. b des Mehrwertsteuergesetzes (vgl. § 4 Abs. 1 dieses Gesetzes) handele, sondern um von der Mehrwertsteuer befreite Umsätze im Sinne von § 13 Abs. 1 Nr. 9 des zuvor geltenden Mehrwertsteuergesetzes, wonach alle Grundstückslieferungen mehrwertsteuerbefreit seien.
- 19 In seiner Entscheidung führte das Landsskatteret aus, dass feststehe, dass die Personengesellschaft mit dem Gießen der Fundamente auf den 16 Grundstücken vor dem 1. Januar 2011 begonnen habe und dass diese Grundstücke vor der Einbringung des Gesetzentwurfs Nr. 203 vom 22. April 2009, in dem die Einführung der Mehrwertsteuer auf die Lieferung von Grundstücken vorgeschlagen worden sei, erworben worden seien und auch mit der Planung vor dieser Einbringung begonnen worden sei.
- 20 Mit Klage vom 1. Dezember 2021 focht das Skatteministerium die Entscheidung des Landsskatteret vor dem Gericht Aalborg an, das die Rechtssache aufgrund

ihrer grundsätzlichen Bedeutung an das Vestre Landsret (Landgericht für Westdänemark) verwies.

- 21 Mit Beschluss vom 23. November 2022 hat das Vestre Landsret entschieden, dem Gerichtshof der Europäischen Union eine Vorabentscheidungsfrage gemäß Art. 267 AEUV vorzulegen.

### Wesentliche Argumente der Parteien des Ausgangsverfahrens

- 22 Das **Skatteministerium** macht geltend, dass es sich im Ausgangsverfahren um mehrwertsteuerpflichtige Baugrundstücke handle und dass die Tatsache, dass darauf Fundamente errichtet worden seien, daran nichts ändere. Gemäß Art. 2 Abs. 1 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie unterlägen Lieferungen von Gegenständen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Gebiet eines Mitgliedstaats gegen Entgelt tätige, der Mehrwertsteuer. Nach dieser Richtlinie könnten die Mitgliedstaaten die Lieferung „unbebauter“ Grundstücke mit Ausnahme von „Baugrundstücken“ im Sinne von Art. 12 Abs. 1 Buchst. b von der Steuer befreien. Bei der Definition der als „Baugrundstücke“ anzusehenden Grundstücke seien die Mitgliedstaaten verpflichtet, das Ziel zu berücksichtigen, das mit Art. 135 Abs. 1 Buchst. k der Mehrwertsteuerrichtlinie verfolgt werde. Dessen Ziel bestehe ausschließlich darin, Lieferungen von unbebauten Grundstücken, die nicht zur Errichtung eines Gebäudes bestimmt seien, von der Mehrwertsteuer zu befreien. Aus dieser Bestimmung in Verbindung mit Art. 2 Abs. 1 Buchst. a folge, dass jede entgeltliche Lieferung von Baugrundstücken durch einen Steuerpflichtigen, der als solcher handle, grundsätzlich der Mehrwertsteuer unterliegen müsse.
- 23 Der Spielraum der Mitgliedstaaten bei der Bestimmung des Begriffs „Baugrundstück“ sei durch die Tragweite des Begriffs „Gebäude“ begrenzt, der vom Unionsgesetzgeber in Art. 12 Abs. 2 Unterabs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie recht weit gefasst worden sei und „jedes mit dem Boden fest verbundene Bauwerk“ (in der dänischen Sprachfassung: „enhver grundfast konstruktion“) einschließe. Allerdings lasse sich nicht alles, was mit dem Boden fest verbunden sei, als „Gebäude“ im Sinne der Richtlinie ansehen.
- 24 Nach allgemeinem Sprachverständnis umfasse das dänische Wort „konstruktion“ z. B. ein Gebäude. Ein solches gewöhnliches Sprachverständnis sei auch dem Wort „structure“ in der englischen Fassung der Richtlinie und dem Wort „construction“ in der französischen Fassung eigen. Dasselbe gelte für das Wort „Bauwerk“ in der deutschen Fassung, das als das definierende Wort für „Gebäude“ verwendet werde. Ein Bauwerk in Form eines „Gebäudes“ zeichne sich nach allgemeinem Sprachverständnis auch dadurch aus, dass es aus mehreren einzelnen Teilen (Gebäudeteilen) gebaut oder zusammengesetzt werde, die zusammen ein Bauwerk ergäben, das einem Zweck diene.
- 25 Ein Fundament für ein Wohngebäude könne nicht als „Gebäudeteil“ im Sinne der Mehrwertsteuerrichtlinie angesehen werden, da eine Lieferung eines

„Gebäudeteils“ nur dann vorliege, wenn der gelieferte Teil des Gebäudes bezogen (in Gebrauch genommen) werden könne und somit fertiggestellt sei, was in der Praxis bei einer stufenweisen Lieferung z. B. von Wohnungen in einem Wohngebäude der Fall sei.

- 26 Die **Personengesellschaft** macht geltend, dass die gelieferten Grundstücke Gebäude oder Gebäudeteile mit dem dazugehörigen Grund und Boden im Sinne der Mehrwertsteuerrichtlinie seien, die von der Mehrwertsteuer befreit seien.
- 27 Sie sei davon ausgegangen, dass die Grundstücke, auf denen sie vor dem 1. Januar 2011 Fundamente gegossen und fertiggestellt habe, ihren mehrwertsteuerlichen Charakter von Baugrundstücken zu Gebäuden mit dem dazugehörigen Grund und Boden geändert hätten. Diese Änderung sei zu dem Zeitpunkt eingetreten, als mit dem Gießen der Fundamente auf den fraglichen Grundstücken begonnen worden sei, d. h. im Herbst 2010. Jedenfalls sei die Änderung spätestens zum Zeitpunkt der Fertigstellung der Fundamente eingetreten, d. h. vor dem 1. Januar 2011.
- 28 Für die 16 Baugrundstücke bestehe keine Mehrwertsteuerpflicht, da mit dem Bau, d. h. dem Gießen der Fundamente, vor dem 31. Dezember 2010 begonnen worden sei.
- 29 Die von den Beklagten im Jahr 2015 vorgenommenen Lieferungen von Grundstücken mit fertig gegossenen Fundamenten seien daher mehrwertsteuerrechtlich als Gebäude oder Gebäudeteile mit dem dazugehörigen Grund und Boden anzusehen. Die Fundamente auf den 16 Grundstücken seien – von den Parteien unbestritten – zum Lieferzeitpunkt im Jahr 2015 voll funktionsfähig gewesen. Da nur Gebäude oder Gebäudeteile mit dem dazugehörigen Grund und Boden, bei denen mit dem Bau nach dem 31. Dezember 2010 begonnen worden sei, der Mehrwertsteuer unterlägen, seien die fraglichen Lieferungen steuerbefreit. Nach dänischem Recht sei der Zeitpunkt des Baubeginns bei Neubauten der Zeitpunkt, an dem mit dem Gießen des Fundaments begonnen werde. Da die Fundamente auf den fraglichen Grundstücken, die Gegenstand des Ausgangsverfahrens seien, vor dem 1. Januar 2011 errichtet worden seien, fehle es an einer Rechtsgrundlage für die Erhebung der Mehrwertsteuer auf diese Lieferungen, da auf den Grundstücken vor dem 1. Januar 2011 mit dem Boden fest verbundene Bauwerke errichtet worden seien.
- 30 In Art. 12 Abs. 2 Satz 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie sei definiert, was mehrwertsteuerrechtlich unter einem Gebäude zu verstehen sei. Der Begriff des Gebäudes dort als „jedes mit dem Boden fest verbundene Bauwerk“ definiert. Fertig gegossene Fundamente erfüllten die Definition in dieser Bestimmung. Ein solches Fundament sei erstens ein „Bauwerk“ und zweitens „fest mit dem Boden verbunden“, da es sich nicht unmittelbar weg bewegen lasse. Drittens falle es unter den weit gefassten Begriff des Gebäudes, der „jedes“ mit dem Boden fest verbundene Bauwerk umfasse.

- 31 Ein Fundament sei ein mit dem Boden fest verbundenes Bauwerk und daher ein Gebäude im mehrwertsteuerrechtlichen Sinne (vgl. Art. 12 Abs. 2 Satz 1 der Richtlinie). Dass die dänische Umsetzung dieser Bestimmung, d. h. die dänische Mehrwertsteuerverordnung, zusätzliche Bedingungen – dass mit dem Boden fest verbundene Bauwerke nämlich auch für den Zweck, für den sie bestimmt seien, fertiggestellt sein müssten – vorsehe, bevor diese Bauwerke als Gebäude im mehrwertsteuerrechtlichen Sinne eingestuft werden könnten, bedeute nicht, dass es sich nicht um ein Gebäude im mehrwertsteuerrechtlichen Sinne handele.

### **Kurze Darstellung der Begründung der Vorlage**

- 32 Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs 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 Mehrwertsteuerrichtlinie recht weit gefasst wurde und „jedes mit dem Boden fest verbundene Bauwerk“ einschließt (Urteil KPC Herning, Rn. 54, und Urteil Icade Promotion, Rn. 51).
- 33 Die Parteien sind sich darüber einig, dass dem Gerichtshof die Frage vorzulegen ist, wie der Begriff „Baugrundstück“ in Art. 12 Abs. 1 Buchst. b der Mehrwertsteuerrichtlinie gegenüber dem Begriff „Gebäude“ mit dem dazugehörigen Grund und Boden abzugrenzen ist (vgl. Art. 12 Abs. 1 Buchst. a und Abs. 2 Satz 1 der Richtlinie).
- 34 Das Vestre Landsret stellt fest, dass in der Rechtsprechung des Gerichtshofs noch nicht geklärt ist, welche Kriterien und Auslegungshinweise bei der Beurteilung der Frage zu berücksichtigen sind, ob ein „Gebäude“ vorliegt und ob ein Grundstück mit einem fertig gegossenen Fundament als Baugrundstück nach Art. 12 Abs. 3 der Mehrwertsteuerrichtlinie oder als Gebäude oder Gebäudeteil mit dem dazugehörigen Grund und Boden vor dem Erstbezug nach Art. 12 Abs. 2 der Richtlinie anzusehen ist. Ohne Vorabentscheidungsersuchen kann das Vestre Landsret daher nicht entscheiden, ob ein Grundstück, das zum Zeitpunkt der Lieferung mit einem fertig gegossenen Fundament für ein Wohngebäude versehen ist, auf dem später auch ein Wohngebäude errichtet wird, als „Baugrundstück“ im mehrwertsteuerrechtlichen Sinne oder als „Gebäude oder Gebäudeteil und [der dazugehörige] Grund und Boden“ im Sinne der Richtlinie anzusehen ist.
- 35 Aus diesen Gründen hat das Vestre Landsret dem Gerichtshof die oben angeführte Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt. Das Verfahren wird bis zur Antwort des Gerichtshofs ausgesetzt.