

Sag C-461/08

Don Bosco Onroerend Goed BV

mod

Staatssecretaris van Financiën

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Hoge Raad der Nederlanden)

»Sjette momsdirektiv – fortolkning af artikel 13, punkt B, litra g), og artikel 4, stk. 3, litra a) – levering af en grund med en delvist nedrevet bygning, som skal erstattes af en nyopført bygning – momsfrigtagelse«

Sammendrag af dom

Fiskale bestemmelser – harmonisering af lovgivningerne – omsætningsafgifter – det fælles merværdiafgiftssystem – fritagelser i henhold til sjette direktiv – fritagelse for levering af bygninger med tilhørende jord

[Rådets direktiv 77/388, art. 4, stk. 3, litra a), og art. 13, punkt B, litra g)]

Artikel 13, punkt B, litra g), i sjette direktiv 77/388 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter, sammenholdt med dette direktivs artikel 4, stk. 3, litra a), skal fortolkes således, at levering af en grund, hvor der endnu står en gammel bygning, som skal rives ned, for at der i dens sted kan opføres en ny bebyggelse, og hvis nedrivning med henblik herpå, som sælgeren har påtaget sig at udføre, allerede er påbegyndt før nævnte levering, ikke er omfattet af fritagelsen for merværdiafgift i henhold til den førstnævnte af disse bestemmelser. I henseende til merværdiafgiften udgør en sådan levering og en sådan nedrivning én enkelt transaktion, der som helhed betragtet har levering af en ubebygget grund, og ikke af den eksisterende bygning med tilhørende jord som genstand, uafhængigt af, hvor langt arbejdet med nedrivningen af den gamle bygning er fremskredet på tidspunktet for den faktiske levering af grunden.

(jf. præmis 44 og domskonkl.)

DOMSTOLENS DOM (Fjerde Afdeling)

19. november 2009 (*)

»Sjette momsdirektiv – fortolkning af artikel 13, punkt B, litra g), og artikel 4, stk. 3, litra a) – levering af en grund med en delvist nedrevet bygning, som skal erstattes af en nyopført bygning – momsfrigtagelse«

I sag C-461/08,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 234 EF, indgivet af Hoge Raad der Nederlanden (Nederlandene) ved afgørelse af 3. oktober 2008, indgået til Domstolen den 23. oktober 2008, i sagen:

Don Bosco Onroerend Goed BV

mod

Staatssecretaris van Financiën,

har

DOMSTOLEN (Fjerde Afdeling)

sammensat af formanden for Tredje Afdeling, K. Lenaerts, som fungerende formand for Fjerde Afdeling, og dommerne R. Silva de Lapuerta, G. Arestis, J. Malenovský og T. von Danwitz (refererende dommer),

generaladvokat: V. Trstenjak

justitssekretær: ekspeditionssekretær M. Ferreira,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 9. september 2009,

efter at der er afgivet indlæg af:

- Don Bosco Onroerend Goed BV ved belastingsadviseur W. Ambergen
- den nederlandske regering ved C. Wissels, M. Noort og M. de Grave, som befuldmægtigede
- Irland ved D. O'Hagan, som befuldmægtiget, bistået af G. Clohessy, SC
- Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved D. Triantafyllou, M. van Beek og W. Wils, som befuldmægtigede,

og idet Domstolen efter at have hørt generaladvokaten har besluttet, at sagen skal pådømmes uden forslag til afgørelse,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 13, punkt B, litra g), i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1, herefter »sjette direktiv«), sammenholdt med dette direktivs artikel 4, stk. 3, litra a).

2 Anmodningen er indgivet i forbindelse med en sag mellem Don Bosco Onroerend Goed BV (herefter »Don Bosco«) og Staatssecretaris van Financiën (statssekretæren for finansspørgsmål) vedrørende fritagelse for overdragelsesafgift af en erhvervelse af en fast ejendom, som i henhold til nederlandsk ret er betinget af, at erhvervelsen er undergivet merværdiafgift (herefter »moms«).

Retsforskrifter

Fællesskabsbestemmelser

3 Ifølge sjette direktivs artikel 2, nr. 1), pålægges »levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab« moms.

4 Dette direktivs artikel 4, stk. 3, bestemmer:

»Medlemsstaterne kan som afgiftspligtig person ligeledes anse enhver, der lejlighedsvis udfører en transaktion henhørende under de i stk. 2 omhandlede former for virksomhed og især en enkelt af følgende transaktioner:

a) levering af en bygning eller en del af en bygning med tilhørende jord inden første indflytning; medlemsstaterne kan fastlægge de nærmere betingelser for anvendelsen af dette kriterium på ombygninger og definere begrebet »tilhørende jord«

medlemsstaterne kan anvende andre kriterier end første indflytning, således perioden mellem dagen for bygningens færdiggørelse og dagen for første levering, eller perioden mellem dagen for første indflytning og dagen for senere levering, såfremt disse perioder ikke overstiger henholdsvis fem og to år

ved »bygning« forstås enhver grundfast konstruktion

b) levering af en byggegrund

ved »byggegrunde« forstås grunde, hvad enten de er byggemodnet eller ikke, når de af medlemsstaterne betragtes som sådanne.

5 Sjette direktivs artikel 13, der har overskriften »Afgiftsfritagelser i indlandet«

»[...]

B. Andre fritagelser

Med forbehold af andre fællesskabsbestemmelser fritager medlemsstaterne på betingelser, som de fastsætter for at sikre en korrekt og enkel anvendelse af nedennævnte fritagelser, og med henblik på at forhindre enhver mulig form for svig, unddragelse og misbrug:

[...]

g) levering af bygninger eller dele heraf med tilhørende jord, med undtagelse af de i artikel 4, stk. 3, litra a), nævnte

h) levering af fast ejendom bortset fra bygninger, med undtagelse af de i artikel 4, stk. 3, litra b), nævnte byggegrunde.«

6 I henhold til dette direktivs artikel 13, punkt C, stk. 1, litra b), »[kan] [m]edlemsstaterne [...]

indrømme afgiftspligtige personer ret til at vælge at erlægge afgift i tilfælde af [...] transaktioner omhandlet under punkt B, litra d), g) og h).«

Nationale bestemmelser

7 Artikel 11 i Wet op de omzetbelasting 1968 (lov om omsætningsafgift af 1968), i den i 1999 gældende affattelse (herefter »lov om omsætningsafgift«), har følgende ordlyd:

»1. På betingelser, som fastsættes ved generelle administrative bestemmelser, er følgende transaktioner fritaget for afgift:

a) levering af fast ejendom og rettigheder herover, bortset fra:

1) levering af en bygning eller en del af en bygning med tilhørende jord før eller senest to år efter første indflytning samt levering af byggegrund

2) levering, ud over levering som nævnt i nr. 1), til personer, som anvender den faste ejendom til formål, der i henhold til artikel 15 giver ret til at fradrage afgiften fuldt ud eller næsten fuldt ud, for så vidt som den erhvervsdrivende, der leverer den faste ejendom, og den, der modtager leveringen, i fællesskab har fremsat begæring herom over for afgiftsmyndigheden og i øvrigt overholder de ved ministeriel bekendtgørelse fastsatte betingelser

[...]

3. Med henblik på anvendelsen af stk. 1, litra a), nr. 1):

a) forstås ved bygning enhver grundfast konstruktion

b) anses indflytning i en bygning efter ombygning af denne for første indflytning, hvis der ved ombygningen er frembragt et nyt gode

c) forstås ved tilhørende jord enhver grund, som efter sædvanlig opfattelse hører til eller tjener grunden.

4. Med henblik på anvendelsen af stk. 1, litra a), nr. 1), forstås ved byggegrund enhver ubebygget grund:

a) på hvilken der finder eller har fundet arbejde sted

b) med hensyn til hvilken der træffes eller er truffet foranstaltninger, der udelukkende tjener grunden

c) på hvis omgivende arealer der træffes eller er truffet foranstaltninger

d) med hensyn til hvilken der er udstedt en byggetilladelse

med henblik på bebyggelse af grunden.«

8 I henhold til artikel 2, stk. 1, i Wet op belastingen van rechtsverkeer (lov om afgift på retshandler) »opkræves [der] under betegnelsen »overdragelsesafgift« [...] en afgift på erhvervelse af fast ejendom beliggende i Nederlandene eller rettigheder herover«.

9 Ifølge denne lovs artikel 15, stk. 1, litra a), er erhvervelse, der finder sted »ved en levering som omhandlet i artikel 11, stk. 1, litra a), nr. 1), i [lov om omsætningsafgift] [...], som er undergivet omsætningsafgift« på betingelser fastsat ved generelle administrative bestemmelser

fritaget for overdragelsesafgift »medmindre godet anvendes som driftsaktiv, og erhververen helt eller delvist kan fradrage omsætningsafgiften i henhold til artikel 15 i [lov om omsætningsafgift]«.

Tvisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

10 I 1998 solgte Stichting Leusderend (herefter »sælger«) en grund, som var bebygget med to ældre bygninger, der tidligere var blevet benyttet som skole med internat (herefter »ejendommen«), til Don Bosco.

11 Don Bosco havde til hensigt at nedrive disse to bygninger fuldstændigt for derefter at opføre nye bygninger på det areal, som herved blev frigjort. Med henblik herpå blev det aftalt, at sælger skulle søge om en tilladelse til nedrivning, indgå aftale om nedrivningen af de omhandlede bygninger med en entreprenør og lade omkostningerne hertil fakturere til sig selv. Ifølge den aftale, som blev indgået mellem sælger og Don Bosco, skulle sidstnævnte bære disse omkostninger ved en forhøjelse af købsprisen, dog bortset fra udgifterne til fjernelse af asbest, som skulle ske for sælgers regning.

12 Den 27. august 1999 gav de kommunale myndigheder i Leusden (Nederlandene) sælger en nedrivningstilladelse på vilkår af bl.a., at nedrivningen først måtte iværksættes, efter at asbesten var fjernet fra de omhandlede bygninger.

13 Entreprenøren afgav den 21. september 1999 et tilbud til sælger på arbejdet med at fjerne asbesten og det øvrige nedrivningsarbejde og påbegyndte arbejdet om morgenen den 30. september 1999.

14 Om middagen samme dag blev ejendommen leveret til Don Bosco. På dette tidspunkt var en del af belægningen mellem bygningerne blevet fjernet, og en del af sidefacaden på en af bygningerne på grunden var blevet trykket ind ved hjælp af en hydraulisk kran, og vinduesrammer, karme og murværk var derved til dels blevet beskadiget og fjernet.

15 Arbejdet med at fjerne asbesten blev først påbegyndt efter leveringen af ejendommen, og først efter at dette var afsluttet, blev nedrivningen af de eksisterende bygninger fortsat. Herefter blev der efter opdrag fra Don Bosco og på dette selskabs regning opført nye bygninger til kontorformål på grunden.

16 Som følge af erhvervelsen af ejendommen modtog Don Bosco en efteropkrævning af overdragelsesafgift. Efteropkrævningen blev efter påklage opretholdt af afgiftsmyndigheden.

17 Don Bosco anlagde sag til prøvelse af denne afgørelse, idet selskabet gjorde gældende, at leveringen af ejendommen i det foreliggende tilfælde var momspligtig, og at den derfor var fritaget for overdragelsesafgift i medfør af artikel 15, stk. 1, litra a), i lov om afgift på retshandler.

18 Gerechtshof te Amsterdam (appelretten i Amsterdam) frifandt afgiftsmyndigheden med den begrundelse, at leveringen af ejendommen var fritaget for omsætningsafgift i henhold til artikel 11, stk. 1, litra a), i lov om omsætningsafgift.

19 Don Bosco iværksatte kassationsanke til prøvelse af Gerechtshof te Amsterdams dom under anbringende af, at sjette direktiv og særligt dets artikel 13, punkt B, litra h), og artikel 4, stk. 3, litra b), skulle fortolkes således, at leveringen af ejendommen burde være momspligtig.

20 Den forelæggende ret finder det tvivlsomt, om leveringen af en bygning, der er delvist nedrevet med henblik på opførelse af en ny bygning, udgør en levering af den gamle bygning, med hensyn til hvilken den første indflytning fandt sted på et tidligere tidspunkt, eller om enhver levering, der finder sted, mens denne bygning er under nedrivning, eller mens den nye bygning er

under opførelse, skal anses for at udgøre leveringen af den nye bygning før første indflytning.

21 I denne henseende har denne ret henvist til princippet om momsneutralitet og anført, at såfremt levering af fast ejendom i tidsrummet mellem det tidspunkt, hvor nedrivningen af den oprindelige bygning påbegyndes, og tidspunktet for den første indflytning i den nye bygning undergives moms, vil det indebære, at der kan foretages fradrag af den moms, der er blevet faktureret i anledning af denne nedrivning, byggemodningen og opførelsen af nævnte bygning, således at alle leveringer indtil første indflytning er »ekskl.« moms. Hvis levering af en grund med en helt eller delvist nedrevet bygning er fritaget, vil momsen på nedrivningen derimod indgå i prisen på den nye bygning.

22 Ifølge denne ret er spørgsmålet om momsneutralitet imidlertid i mindre grad eller slet ikke relevant, hvis det er erhververen og ikke den sælger, der leverer den ejendom, som planlægges nedrevet, der giver nedrivningen i opdrag og lader udgifterne hertil fakturere til sig selv. Dette gælder så meget desto mere, hvis det ikke er sælger, men køber, der har udarbejdet planerne for den nye bebyggelse. I et sådant tilfælde er det mere oplagt at lægge til grund, at sælger faktisk leverer den gamle bygning.

23 Da Hoge Raad der Nederlanden er af den opfattelse, at afgørelsen af tvisten i hovedsagen afhænger af fortolkningen af sjette direktiv, har denne ret besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

- »1) Skal sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra g), sammenholdt med dets artikel 4, stk. 3, litra a), fortolkes således, at levering af en bygning, der med henblik på at blive erstattet af en nyopført bygning delvist er blevet nedrevet, er [momspligtig]?
- 2) Er det af betydning for besvarelsen af dette spørgsmål, om det er sælger eller køber, der har givet nedrivningen af bygningen i opdrag og lader udgifterne hertil fakturere til sig selv, i den forstand, at leveringen kun er [momspligtig], hvis det er sælger, der har givet nedrivningen i opdrag og lader nedrivningsudgifterne fakturere til sig selv?
- 3) Er det af betydning for besvarelsen af det første spørgsmål, om det er sælger eller køber af bygningen, der har udarbejdet planerne for nybyggeriet, i den forstand, at leveringen kun er [momspligtig], hvis det er sælger, der har udarbejdet planerne for nybyggeriet?
- 4) Såfremt det første spørgsmål besvares bekræftende, er enhver levering, der finder sted efter det tidspunkt, hvor nedrivningsarbejdet faktisk er påbegyndt, eller efter et senere tidspunkt, særligt efter det tidspunkt, hvor nedrivningen er væsentligt fremskredet, da [momspligtig]? «

Om de præjudicielle spørgsmål

24 Med spørgsmålene, som behandles samlet, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra g), sammenholdt med dets artikel 4, stk. 3, litra a), skal fortolkes således, at levering af en grund med en bygning, som skal rives ned med henblik på, at der opføres en ny bygning i dens sted, og hvis nedrivning allerede er påbegyndt før leveringen, er eller ikke er fritaget for moms.

25 Der skal indledningsvis henvises til, at de udtryk, der er anvendt til at beskrive fritagelserne i sjette direktivs artikel 13, ifølge fast retspraksis skal fortolkes strengt, da de er undtagelser fra det almindelige princip, hvorefter moms opkræves af enhver levering af goder og enhver tjenesteydelse, der udføres mod vederlag af en afgiftspligtig person. Fortolkningen af disse udtryk skal imidlertid være forenelig med de formål, der forfølges med fritagelserne, og overholde de krav, der følger af princippet om afgiftsneutralitet, der er uadskilleligt forbundet med det fælles

momssystem. Reglen om en streng fortolkning betyder således ikke, at de udtryk, der anvendes til at definere de fritagelser, som er fastsat i direktivets artikel 13, skal fortolkes således, at de fratages deres virkning (jf. i denne retning dom af 14.6.2007, sag C-445/05, Haderer, Sml. I, s. 4841, præmis 18, af 11.12.2008, sag C-407/07, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing, endnu ikke trykt i Samling af Afgørelser, præmis 30, og af 23.4.2009, sag C-357/07, TNT Post UK, endnu ikke trykt i Samling af Afgørelser, præmis 31).

26 Momsfritagelsen i henhold til nævnte direktivs artikel 13, punkt B, litra g), forudsætter for det første, at genstanden for den omhandlede levering er en bygning eller dele heraf med tilhørende jord.

27 Ifølge sjette direktivs artikel 4, stk. 3, litra a), tredje afsnit, forstås ved bygning enhver grundfast konstruktion.

28 Henset til ordlyden af denne definition af begrebet »bygning«, har den nederlandske regering gjort gældende, at i tilfælde af levering af en grund med en bygning, som er bestemt til at skulle erstattes af en anden, og som allerede er delvist nedrevet med henblik herpå, udgør denne bygning en sådan grundfast konstruktion, så længe den ikke er blevet fuldstændigt fjernet. En delvist nedrevet bygning udgør altid en gammel bygning, hvor indflytning allerede har fundet sted, således at levering af en sådan er fritaget for moms i medfør af sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra g).

29 Kommissionen har i sit skriftlige indlæg, i det væsentlige støttet af Irland under retsmødet, i denne henseende derimod gjort gældende, at i en situation som den i denne doms foregående præmis beskrevne udgør grunden leveringsens hovedelement, mens den eksisterende bygning blot er et rent accessorisk element ved leveringen. Det var således fra begyndelsen planlagt at nedrive denne og dermed levere en grund med henblik på opførelse af en ny bygning på denne.

30 Det skal således undersøges, dels om den omstændighed, at den gamle bygning eller en del af denne faktisk eksisterer på tidspunktet for leveringen af ejendommen, udgør det afgørende kriterium for anvendelsen af sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra g), dels om andre omstændigheder, såsom dem, der er henvist til i det andet og det tredje præjudicielle spørgsmål, kan eller skal tages i betragtning.

31 I denne henseende skal der henvises til, at fortolkningen af nævnte bestemmelse hverken kan støttes på det oprindelige forslag eller det ændrede forslag til sjette direktiv, som blev fremsat af Kommissionen. Disse forslag indeholdt for så vidt angår levering af fast ejendom en udtømmende regulering, herunder en fælles definition af byggegrunde. Momsfritagelsen var herudover ikke begrænset til leveringer af ubebyggede grunde. Imidlertid vedtog Rådet for Den Europæiske Union ikke disse forslag, men valgte en anden indfaldsvinkel. Hvad angår begrebet »byggegrund« henholdt det sig i sidste instans navnlig til medlemsstaternes definitioner (jf. i denne retning dom af 28.3.1996, sag C-468/93, Gemeente Emmen, Sml. I, s. 1721, præmis 21).

32 Det fremgår desuden af forelæggelsesafgørelsen, at sælger i det i hovedsagen foreliggende tilfælde ikke blot solgte og leverede den grund, på hvilken der på tidspunktet for aftaleindgåelsen stod to bygninger. Sælger ansøgte tillige, i overensstemmelse med den forpligtelse, som denne havde påtaget sig over for Don Bosco, om en nedrivningstilladelse og indgik for egen regning en aftale med en virksomhed, som faktisk udførte nedrivningen af nævnte bygninger. Det var aftalt, at sælger skulle lade omkostningerne vedrørende nedrivningen fakturere til sig selv, og at disse omkostninger skulle lægges til købsprisen for ejendommen, bortset fra udgifterne til fjernelse af asbest, som skulle ske for sælgers regning. Derimod fremgår det ikke af forelæggelsesafgørelsen, at sælger skulle have været impliceret i opførelsen af den nye bygning.

33 Følgelig har sælger i relation til Don Bosco og i momsmæssig henseende udført leveringen af ejendommen og tjenesteydelsen vedrørende nedrivningen af de eksisterende bygninger.

34 På denne baggrund skal det afgøres, om leveringen af ejendommen og nedrivningen af nævnte bygninger i momsmæssig henseende, og navnlig med henblik på fortolkningen af de i de præjudicielle spørgsmål omhandlede bestemmelser, skal anses for to særskilte og indbyrdes uafhængige transaktioner, der skal bedømmes hver for sig, eller én enkelt kompleks transaktion, der er sammensat af flere elementer (jf. i denne retning dom af 27.10.2005, sag C-41/04, Levob Verzekeringen og OV Bank, Sml. I, s. 9433, præmis 18 og 20, og af 21.2.2008, sag C-425/06, Part Service, Sml. I, s. 897, præmis 48 og 49).

35 Det fremgår ganske vist af sjette direktivs artikel 2, at hver enkelt levering eller ydelse sædvanligvis bør anses for en særskilt og uafhængig transaktion (jf. i denne retning bl.a. Part Service-dommen, præmis 50 og den deri nævnte retspraksis, og dom af 11.6.2009, sag C-572/07, RLRE Tellmer Property, endnu ikke trykt i Samling af Afgørelser, præmis 17).

36 Imidlertid skal en række transaktioner, der formelt set er særskilte og kan leveres enkeltvis, og som dermed kan danne grundlag for særskilt afgiftspålæggelse eller afgiftsfritagelse, i visse tilfælde anses for at udgøre én enkelt transaktion, såfremt ydelserne ikke er uafhængige af hinanden. (jf. i denne retning Part Service-dommen, præmis 51, og dommen i sagen RLRE Tellmer Property, præmis 18).

37 Dette er bl.a. tilfældet, når to eller flere elementer eller handlinger, som en afgiftspligtig person leverer til en ordregiver, er så nært forbundne, at de objektivt set udgør en enkelt, udelelig økonomisk transaktion, som det ville være kunstigt at opdele (jf. i denne retning dom af 29.3.2007, sag C-111/05, Aktiebolaget NN, Sml. I, s. 2697, præmis 23, Part Service-dommen, præmis 53, og dommen i sagen RLRE Tellmer Property, præmis 19).

38 Det fremgår af Domstolens praksis, at når en transaktion består af en flerhed af elementer og handlinger, skal der tages hensyn til samtlige omstændigheder ved den pågældende transaktion ved afgørelsen af, om der foreligger to eller flere særskilte transaktioner eller én enkelt transaktion (jf. i denne retning bl.a. dommen i sagen Levob Verzekeringen og OV Bank, præmis 19, og i sagen Aktiebolaget NN, præmis 21). Der skal således, i modsætning til det af Don Bosco og den nederlandske regering anførte, tages hensyn til supplerende ydelser som dem, der er henvist til i det andet og det tredje præjudicielle spørgsmål, som eventuelt er udført af sælgeren af ejendommen, med henblik på at afgøre, om den omhandlede transaktion er fritaget for moms.

39 Hvad angår en situation som den i hovedsagen omhandlede, skal det fastslås, at de af sælgeren udførte handlinger i momsmæssig henseende er nært forbundne. Nedrivningen og selve leveringen af grunden har endog overlappet hinanden. Det økonomiske formål med disse handlinger var at tilvejebringe en grund, som var klar til at blive bebygget. I denne henseende kan det ikke – uden at der derved skabes en kunstig opdeling – lægges til grund, at Don Bosco fra den samme person først har erhvervet gamle bygninger med tilhørende jord, som i deres daværende tilstand ikke havde nogen nytteværdi i relation til dette selskabs økonomiske virksomhed, og først herefter ydelserne vedrørende nedrivningen af bygningerne, som alene var egnede til at give grunden en sådan nytteværdi (jf. analogt Aktiebolaget NN-dommen, præmis 25).

40 Følgelig skal leveringen af en byggegrund, hvor der endnu står en gammel bygning, som skal rives ned, for at der i dens sted kan opføres en ny bebyggelse, og hvis nedrivning, ligesom nedrivningen af denne bygning, allerede er påbegyndt før denne levering, under omstændigheder som de af den forelæggende ret beskrevne anses for at udgøre én enkelt transaktion i momsmæssig henseende, der som helhed betragtes som levering af en ubebygget grund, og ikke

af den eksisterende bygning, som genstand.

41 En sådan transaktion er dermed som helhed betragtet – uafhængigt af, hvor langt arbejdet med nedrivningen af den gamle bygning er fremskredet på tidspunktet for den faktiske levering af grunden – ikke omfattet af momsfrigagelsen i henhold til sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra g).

42 På denne baggrund tilkommer det den forelæggende ret at efterprøve, om den omhandlede grund er omfattet af begrebet »byggegrund« som omhandlet i sjette direktivs artikel 4, stk. 3, litra b), og artikel 13, punkt B, litra h).

43 I denne henseende skal der henvises til, at henset til, at sjette direktivs artikel 4, stk. 3, litra b), udtrykkeligt henviser til medlemsstaternes definitioner af byggegrunde, tilkommer det medlemsstaterne at definere, hvilke grunde der skal betragtes som byggegrunde, med henblik på anvendelsen af såvel denne bestemmelse som dette direktivs artikel 13, punkt B, litra h), under iagttagelse af formålet med den sidstnævnte af disse bestemmelser, der er udelukkende at momsfrigage leveringer af ubebyggede grunde, der ikke er bestemt til at tjene til opførelse af en bygning (jf. i denne retning Gemeente Emmen- dommen, præmis 20 og 25).

44 På ovenstående baggrund skal de forelagte spørgsmål besvares med, at sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra g), sammenholdt med dette direktivs artikel 4, stk. 3, litra a), skal fortolkes således, at levering af en grund, hvor der endnu står en gammel bygning, som skal rives ned, for at der i dens sted kan opføres en ny bebyggelse, og hvis nedrivning med henblik herpå, som sælgeren har påtaget sig at udføre, allerede er påbegyndt før nævnte levering, ikke er omfattet af momsfrigagelsen i henhold til den førstnævnte af disse bestemmelser. I henseende til moms udgør en sådan levering og en sådan nedrivning én enkelt transaktion, der som helhed betragtet har levering af en ubebygget grund, og ikke af den eksisterende bygning med tilhørende jord som genstand, uafhængigt af, hvor langt arbejdet med nedrivningen af den gamle bygning er fremskredet på tidspunktet for den faktiske levering af grunden.

Sagens omkostninger

45 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Fjerde Afdeling) for ret:

Artikel 13, punkt B, litra g), i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, sammenholdt med dette direktivs artikel 4, stk. 3, litra a), skal fortolkes således, at levering af en grund, hvor der endnu står en gammel bygning, som skal rives ned, for at der i dens sted kan opføres en ny bebyggelse, og hvis nedrivning med henblik herpå, som sælgeren har påtaget sig at udføre, allerede er påbegyndt før nævnte levering, ikke er omfattet af fritagelsen for merværdiafgift i henhold til den førstnævnte af disse bestemmelser. I henseende til merværdiafgiften udgør en sådan levering og en sådan nedrivning én enkelt transaktion, der som helhed betragtet har levering af en ubebygget grund, og ikke af den eksisterende bygning med tilhørende jord som genstand, uafhængigt af, hvor langt arbejdet med nedrivningen af den gamle bygning er fremskredet på tidspunktet for den faktiske levering af grunden.

Underskrifter

* Processprog: nederlandsk.