



Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (fjärde avdelningen)

den 12 juli 2012 *

”Sjätte mervärdesskattedirektivet — Artikel 13 B g jämförd med artikel 4.3 a — Tillhandahållande av byggnader och den mark på vilken de står — Tillhandahållande av en byggnad som byggs om i syfte att skapa en ny byggnad — Köparen har fortsatt och färdigställt arbetet efter tillhandahållandet — Undantag från mervärdesskatteplikt”

I mål C-326/11,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Hoge Raad der Nederlanden (Nederländerna) genom beslut av den 10 juni 2011, som inkom till domstolen den 29 juni 2011, i målet

J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard BV

mot

Staatssecretaris van Financiën,

meddelar

DOMSTOLEN (fjärde avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden J.-C. Bonichot samt domarna A. Prechal, L. Bay Larsen, C. Toader (referent) och E. Jarašiūnas,

generaladvokat: V. Trstenjak,

justitiesekreterare: förste handläggaren M. Ferreira,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 3 maj 2012,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard BV, genom B. Jongmans, advocaat,
- Nederländernas regering, genom C.M. Wissels och J. Langer, båda i egenskap av ombud,
- Europeiska kommissionen, genom L. Lozano Palacios, P. van Nuffel och W. Roels, samtliga i egenskap av ombud,

med hänsyn till beslutet, efter att ha hört generaladvokaten, att avgöra målet utan förslag till avgörande,

* Rättegångsspråk: nederländska.

följande

Dom

- 1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 13 B g jämförd med artikel 4.3 a i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28, nedan kallat sjätte direktivet).
- 2 Begäran har framställts i en tvist mellan J.J. Komen och Zonen Beheer Heerhugowaard BV (nedan kallat J.J. Komen) och Staatssecretaris van Financiën (statssekreteraren i finansdepartementet) och avser undantag från plikten att betala stämpelskatt vid förvärv av fast egendom, ett undantag som enligt nederländsk rätt är beroende av att förvärvet är mervärdesskattepliktigt.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätten

- 3 I artikel 2.1 i sjätte direktivet stadgas att mervärdesskatt ska betalas för leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium av en skattskyldig person i denna egenskap.
- 4 I artikel 4.3 i direktivet föreskrivs följande:

”Medlemsstaterna kan även anse såsom skattskyldig var och en som tillfälligtvis utför en transaktion som avser sådana verksamheter som avses i punkt 2 och särskilt någon av följande:

- a) Tillhandahållande före första inflyttning av byggnader eller delar av byggnader och den mark de står på. Medlemsstaterna får bestämma villkoren för tillämpning av detta kriterium på omvandlingar[*] av byggnader och den mark de står på. [*I överensstämmelse med terminologin i den svenska språkversionen av direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt används nedan i stället ”ombyggnation”. Övers. anm.]

Medlemsstaterna får tillämpa andra kriterier än villkoret om första inflyttning, såsom den tid som förflyter mellan den dag då byggnaden färdigställs och dagen för första tillhandahållande eller den tid som förflyter mellan dagen för första inflyttning och dagen för senare tillhandahållande, om dessa perioder inte överstiger fem respektive två år.

Med ’byggnad’ skall avses varje anordning fäst vid eller i marken.

- b) Tillhandahållande av mark för bebyggelse.

Med ’mark för bebyggelse’ avses råmark eller iordningställd mark som definieras som sådan mark av medlemsstaterna.”

- 5 I artikel 13, som har rubriken "Undantag inom landets territorium" föreskrivs bland annat följande under B, med rubriken "Övriga undantag från skatteplikt":

"Utan att det påverkar tillämpningen av övriga gemenskapsbestämmelser, skall medlemsstaterna undanta följande verksamheter från skatteplikt och fastställa de villkor som krävs för att säkerställa en riktig och enkel tillämpning och förhindra eventuell skatteflykt, skatteundandragande eller missbruk:

...

- g) Tillhandahållande av byggnader eller delar därav och den mark på vilken de står, utom sådant som beskrivs i artikel 4.3 a.
- h) Tillhandahållande av annan obebyggd mark än sådan mark för bebyggelse som avses i artikel 4.3 b."

Den nederländska lagstiftningen

- 6 I artikel 11 i lag om omsättningsskatt (Wet op de omzetbelasting) av den 28 juni 1968 (*Staatsblad* 1968, nr 329) stadgas följande:

"1. I enlighet med de villkor som anges i förordning undantas följande transaktioner från skatteplikt:

- a) Tillhandahållande av fast egendom och överlåtelse av därtill knutna rättigheter, förutom:
 - 1) Tillhandahållande – före första inflyttning eller högst två år efter första inflyttning – av byggnader eller delar av byggnader och den mark de står på, samt tillhandahållande av mark för bebyggelse.
 - 2) Annat tillhandahållande än det som avses i punkt 1 ovan till personer som använder fastigheten på sådant sätt som helt eller delvis berättigar till skatteavdrag enligt artikel 15, dock under förutsättning att tillhandahållaren och mottagaren gemensamt har inkommit med en sådan ansökan till skattemyndigheten och iakttagit de villkor som föreskrivs i ministerdekret.

...

3. Vid tillämpningen av punkt 1 a punkt 1 gäller följande:

- a) Med byggnad ska avses varje anordning fäst vid eller i marken.
- b) Med första inflyttning ska avses inflyttning i en byggnad efter att den byggts om eller renoverats, om ombyggnads- eller renoveringsarbetena har gett upphov till förfärdigad egendom.
- c) Med den mark byggnaderna står på ska avses all mark som vanligtvis kan anses höra till byggnaden eller vara till dess tjänst.

4. Vid tillämpningen av punkt 1 a punkt 1 ska med mark för bebyggelse avses all obebyggd mark

- a) på vilken arbeten utförs eller har utförts,
- b) som iordningställs eller har iordningställts enbart i syfte att marken ska användas,
- c) i närheten av vilken mark iordningställs eller har iordningställts,

d) för vilken bygglov har meddelats,

för att byggnader ska uppföras på marken.”

- 7 I artikel 2.1 i lag om beskattning av juridiska transaktioner (Wet op belastingen van rechtsverkeer) föreskrivs att ”stämpelskatt är en skatt som ska erläggas för förvärv av fast egendom i Nederländerna eller av därtill knutna rättigheter”.
- 8 Enligt artikel 15.1 a i nämnda lag undantas – enligt de villkor som anges i förordning – från stämpelskatt förvärv ”genom tillhandahållande i den mening som avses i artikel 11.1 a punkt 1 i [lagen om omsättningsskatt] ... som är omsättningsskattepliktigt, om inte egendomen används som exploateringsmedel och förvärvaren helt eller delvis kan dra av omsättningsskatten enligt artikel 15 i [lagen om omsättningsskatt]”.

Twisten vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

- 9 Den 6 februari 2004 förvärvade J.J. Komen genom handling upprättad av notarius publicus äganderätten till andelar (appartementsrechten) i en fastighet omfattande lokaler i shoppinggallerian De Blauwe Steen i Hoorn. Fastigheten ansågs ha tillhandahållits samma dag.
- 10 Det framgår av beslutet att begära förhandsavgörande att det redan innan J.J. Komen förvärvade lokalerna, på begäran av säljaren och för dennes räkning, hade utförts vissa rivningsarbeten för att bygga om den berörda fasta egendomen till en ny byggnad. Efter förvärvet utförde J.J. Komen resten av renoverings- och ombyggnadsarbetena med följd att det sammanlagda arbetet som utförts för såväl säljarens som J.J. Komens räkning ledde till att en ny byggnad uppfördes. Dessa arbeten ledde inte vid någon tidpunkt till att det uppkom någon obebyggd mark.
- 11 På grund av tillhandahållandet av den fasta egendomen mottog J.J. Komen ett beslut om stämpelskatt. J.J. Komen begärde omprövning av detta beslut, vilket dock fastställdes av skattemyndigheten.
- 12 J.J. Komen överklagade detta beslut vid Rechtbank te Haarlem (domstol i domsagan Haarlem), som ogillade överklagandet. Rechtbank fann bland annat att shoppinggallerian fortfarande användes vid tidpunkten för tillhandahållandet och att arbetena inte hade varit tillräckligt långt framskridna för att det skulle kunna fastställas att det förelåg en ny byggnad.
- 13 J.J. Komens överklagande av denna dom vid Gerechtshof Amsterdam (överrätten i Amsterdam) ogillades genom dom av den 19 maj 2008. I domen fastställdes de faktiska omständigheter som legat till grund för Rechtbanks dom och Gerechtshof fann att tillhandahållandet av den fasta egendomen var undantaget från mervärdesskatteplikt enligt artikel 11.1 a i lag om omsättningsskatt och att det därför skulle betalas stämpelskatt.
- 14 Det framgår för övrigt av de handlingar som lagts fram i domstolen att en av butikerna i den byggnad som avses i det nationella målet inte betalar hyra sedan november 2003 på grund av de försämringar som åsamkats byggnaden på grund av det rivningsarbete som påbörjats i september 2003. Framför allt har tillträdet till byggnaden begränsats och det finns inte längre någon belysning.
- 15 Med beaktande av bland annat de rapporter som utarbetats av behörig skattemyndighet fann emellertid Gerechtshof Amsterdam att shoppinggallerian vid tidpunkten för tillhandahållandet fortfarande var tillgänglig för allmänheten och att åtminstone en butik var öppen med följd att den befintliga byggnaden ännu skulle anses brukbar.

- 16 J.J. Komen överklagade domen hos Hoge Raad och har härvid hävdat att artikel 13 B g och artikel 4.3 a i sjätte direktivet ska tolkas så att mervärdesskatt ska betalas för ett sådant tillhandahållande av fast egendom som avses i det nationella målet.
- 17 Enligt generaladvokaten hos Hoge Raad ska överklagandet bifallas med stöd av bland annat argumenten i dom av den 19 november 2009 i mål C-461/08, Don Bosco Onroerend Goed (REG 2009, s. I-11079), i vilken domstolen uttalade att även den avsikt som transaktionsparterna hade med transaktionen är ett kriterium som ska beaktas vid bedömningen av om det ska betalas mervärdesskatt för transaktionen eller inte. Eftersom det ekonomiska syfte som genomfördes med det rivningsarbete som påbörjades innan den fasta egendomen såldes var att uppföra en ny byggnad är det enligt nämnda generaladvokats förslag till avgörande således inte relevant hur långt arbetet hade fortskridit vid tidpunkten för försäljningen, med följd att transaktionen bör anses mervärdesskattepliktig.
- 18 Till följd av nämnda förslag till avgörande och med beaktande av domstolens aktuella rättspraxis i den ovannämnda domen Don Bosco Onroerend Goed, frågar sig den nationella domstolen huruvida tillhandahållandet av en byggnad som håller på att byggas om i syfte att uppföra en ny byggnad kan anses som ett tillhandahållande av en ny byggnad före första inflyttning eller om det är frågan om tillhandahållande av en äldre byggnad vars första inflyttning har skett tidigare. Den nationella domstolen önskar även få klarhet i om det har någon betydelse för svaret på denna fråga hur långt ombyggnadsarbetet har fortskridit vid tidpunkten för tillhandahållandet, om det har någon betydelse huruvida det är säljaren eller köparen som önskar utföra ombyggnadsarbetena och om det har någon betydelse huruvida arbetet har utförts för säljarens, för köparens eller för bådas räkning.
- 19 Hoge Raad der Nederlanden beslutade därför att förklara målet vilande och att ställa följande tolkningsfråga till domstolen:
- ”Ska artikel 13 B g jämförd med artikel 4.3 a i sjätte direktivet tolkas så, att tillhandahållandet av en byggnad inte är undantaget från mervärdesskatteplikt när säljaren före tillhandahållandet – i syfte att uppföra en ny byggnad – har utfört ombyggnadsarbeten (renovering), och köparen har fortsatt och färdigställt dessa arbeten efter tillhandahållandet?”

Prövning av tolkningsfrågan

- 20 Domstolen erinrar inledningsvis om att de uttryck som används för att bestämma undantagen från skatteplikt i artikel 13 i sjätte direktivet enligt fast rättspraxis ska tolkas restriktivt, eftersom de innebär avsteg från den allmänna principen att mervärdesskatt ska tas ut på varje leverans av varor och varje tillhandahållande av tjänster från en skattskyldig person som sker mot vederlag. Tolkningen av dessa uttryck måste dock vara förenlig med ändamålen med nämnda undantag från skatteplikt och uppfylla kraven enligt principen om skatteneutralitet, vilken ligger till grund för det gemensamma systemet för mervärdesskatt. Således innebär denna regel om restriktiv tolkning inte att de ord som används för att definiera undantagen i nämnda artikel 13 ska tolkas på ett sådant sätt att undantagen förlorar sin effekt (domen i det ovannämnda målet Don Bosco Onroerend Goed, punkt 25 och där angiven rättspraxis).
- 21 Undantaget från mervärdesskatteplikt i artikel 13 B g i sjätte direktivet ska tillämpas på tillhandahållande av äldre byggnader eller delar därav och den mark på vilken de står. Enligt artikel 4.3 a i direktivet har medlemsstaterna emellertid möjlighet att ta ut mervärdesskatt för tillhandahållande av en byggnad eller del därav och den mark de står på före första inflyttning.
- 22 Enligt ovannämnda artikel 4.3 a får medlemsstaterna bestämma villkoren för tillämpningen av kriteriet på omvandlingar av byggnader och den mark de står på.

- 23 I artikel 11 i den nederländska lagen om omsättningsskatt stadgas att det ska betalas mervärdesskatt för tillhandahållande av fast egendom vid ombyggnad av en äldre byggnad, "om ombyggnads- eller renoveringsarbetena har gett upphov till förfärdigad egendom".
- 24 Under omständigheter sådana som dem i det nationella målet ska det prövas hur ett tillhandahållande som skett under en period när en äldre byggnad byggs om till en ny byggnad ska bedömas i mervärdesskattehänseende.
- 25 Det ska härvid fastställas om det ska göras undantag från mervärdesskatteplikten enligt artikel 13 B g i sjätte direktivet eller om det ska tas ut mervärdesskatt enligt artikel 4.3 a i direktivet, om tillhandahållandet skedde när säljaren endast delvis hade genomfört rivningen och byggarbetena utfördes av köparen efter tillhandahållandet.
- 26 Domstolen erinrar härvid om att omständigheterna i det nationella målet skiljer sig från omständigheterna som gav upphov till domen i det ovannämnda målet *Don Bosco Onroerend Goed*. I det målet hade säljaren bland annat tillhandahållit bebyggd mark men trots det åtagit sig att i förhållande till köparen stå för rivningen, med följd att domstolen i punkt 39 i domen kunde fastslå att tillhandahållandet i praktiken avsåg mark som kunde bebyggas och därför, i punkt 42 i domen, överlämnade till den nationella domstolen att pröva om en sådan transaktion, som inte kunde omfattas av artikel 4.3 a i sjätte direktivet, i stället kunde omfattas av artikel 4.3 b i samma direktiv i egenskap av tillhandahållande av mark för bebyggelse.
- 27 Enligt den nederländska regeringen ska tillhandahållande av fast egendom som består av mark och en delvis riven byggnad betraktas som tillhandahållande av en befintlig byggnad ända till dess den sista stenen har lyfts bort och det ska därför inte tas ut mervärdesskatt för tillhandahållandet. Tillhandahållandet omfattar inte en ny byggnad förrän efter det att första byggstenen har lagts.
- 28 Under omständigheter sådana som dem i det nationella målet hade rivningen av den äldre byggnaden dock endast delvis utförts före tillhandahållandet, och arbetet med att uppföra den nya byggnaden hade inte påbörjats, med följd att det, enligt den nederländska regeringen, inte ska tas ut mervärdesskatt, eftersom tillhandahållandet avser en befintlig byggnad.
- 29 J.J. Komen har gjort gällande att eftersom ombyggnadsarbetet, vars syfte var att uppföra en ny byggnad, hade påbörjats före tidpunkten för tillhandahållandet kan det inte ha någon betydelse för svaret på tolkningsfrågan hur långt detta arbete hade kommit vid tidpunkten för tillhandahållandet.
- 30 J.J. Komen har dessutom under förhandlingen påpekat att parternas gemensamma avsikt att uppföra en ny byggnad bland annat framgår av den omständigheten att säljaren före tillhandahållandet och för egen räkning fick ett bygglov, med stöd av vilket köparen fortsatte arbetet efter tillhandahållandet. Denna upplysning stöds av den av notarius publicus upprättade handlingen av den 6 februari 2004.
- 31 Europeiska kommissionen anser att det endast kan vara fråga om tillhandahållande av en ny byggnad när ombyggnadsarbetet är färdigt eller åtminstone har kommit tillräckligt långt för att en ny väsentligen annorlunda byggnad har uppkommit, som kan tas i bruk.
- 32 Det ska emellertid erinras om att när det är fråga om bebyggd mark innefattar det ombyggnadsarbete som leder till att en ny byggnad uppförs normalt även rivningsarbete.
- 33 Vad beträffar argumentet att parternas gemensamma avsikt, som påstås ha varit att uppföra en ny byggnad genom ombyggnad, ska beaktas, erinrar domstolen om att den redan har fastslagit att parternas gemensamma avsikt i fråga om skyldigheten att betala mervärdesskatt för en transaktion ska beaktas vid en helhetsbedömning av omständigheterna kring en sådan transaktion, förutsatt att dessa

kan stödjas av objektiva omständigheter (se, analogt, dom av den 14 februari 1985 i mål 268/83, Rompelman, REG 1985, s. 655, svensk specialutgåva, volym 8, s. 83, punkt 24, och av den 10 november 2011 i mål C-444/10, Schrieffer, REU 2011, s. I-11077, punkt 38).

- 34 En sådan omständighet kan bland annat vara hur långt det ombyggnadsarbete som säljaren har utfört har fortskridit vid tidpunkten för tillhandahållandet och, i förekommande fall, hur den berörda fasta egendomen används vid denna tidpunkt.
- 35 Det ankommer på behörig nationell domstol att säkerställa att transaktionen inte utgör ett rent konstlat upplägg som inte har någon ekonomisk förankring och som utförs med det enda syftet att uppnå en skattefördel (se, för ett liknande resonemang, dom av den 27 oktober 2011 i mål C-504/10, Tanoarch, REU 2011, s. I-10853, punkt 51 och där angiven rättspraxis).
- 36 Det följer under alla omständigheter av själva ordalydelsen i artikel 4.3 a i sjätte direktivet att det endast är tillhandahållandet av en byggnad "före första inflyttning" som omfattas av tillämpningsområdet för mervärdesskatt och att det ankommer på medlemsstaterna att fastlägga närmare villkor för detta kriterium på ombyggnation.
- 37 I detta fall framgår det av beslutet att begära förhandsavgörande att det arbete som säljaren har utfört endast omfattade en delvis rivning av den byggnad som tillhandahållits. Av de domar som meddelats av Rechtbank te Haarlem och av Gerechtshof Amsterdam, vilka bifogats begäran om förhandsavgörande, framgår det vidare att dessa domstolar vid bedömningen av de faktiska omständigheterna, som endast de är behöriga att göra, fann att den äldre byggnad som avses i det nationella målet åtminstone delvis användes som byggnad vid tidpunkten för tillhandahållandet, såtillvida som den berörda shoppinggallerian fortfarande var tillgänglig för allmänheten och åtminstone en butik fortfarande var öppen.
- 38 Domstolen påpekar härvid att när det på detta sätt framgår att säljaren vid tidpunkten för tillhandahållandet av egendomen endast delvis hade utfört rivningen av den äldre byggnaden, vilken dessutom delvis hade förblivit i bruk, medan det byggnadsarbete som, i förekommande fall, syftade till att nämnda byggnad skulle byggas om till en ny byggnad, i sin helhet skulle utföras av köparen efter tillhandahållandet, kan tillhandahållandet inte kvalificeras som tillhandahållande före första inflyttning av en byggnad och den mark den står på vid en ombyggnation av en byggnad, i den mening som avses i artikel 4.3 a i sjätte direktivet.
- 39 Mot bakgrund av vad som anförts ovan ska tolkningsfrågan besvaras med att artikel 13 B g jämförd med artikel 4.3 a i sjätte direktivet ska tolkas så, att det undantag från plikten att betala mervärdesskatt som stadgas i förstnämnda bestämmelse omfattar ett tillhandahållande av fast egendom bestående av mark och en äldre byggnad som håller på att byggas om till en ny byggnad, såsom i det nationella målet, när den äldre byggnaden vid tidpunkten för tillhandahållandet endast delvis har rivits och åtminstone delvis används som byggnad.

Rättegångskostnader

- 40 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (fjärde avdelningen) följande:

Artikel 13 B g jämförd med artikel 4.3 a i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund ska tolkas så, att det undantag från plikten att betala mervärdesskatt som stadgas i förstnämnda bestämmelse omfattar ett tillhandahållande av fast egendom bestående av mark och en äldre byggnad som håller på att byggas om till en ny byggnad, såsom i det nationella målet, när den äldre byggnaden vid tidpunkten för tillhandahållandet endast delvis har rivits och åtminstone delvis används som byggnad.

Underskrifter