

DOMSTOLENS DOM (Femte Afdeling)
28. marts 1996 *

I sag C-468/93,

angående en anmodning, som Gerechtshof, Leeuwarden (Nederlandene), i medfør af EF-traktatens artikel 177 har indgivet til Domstolen for i den for nævnte ret verserende sag,

Gemeente Emmen

mod

Belastingdienst Grote Onderneming,

at opnå en præjudiciel afgørelse vedrørende fortolkningen af artikel 13, punkt B, litra h), sammenholdt med artikel 4, stk. 3, litra b), 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),

har

DOMSTOLEN (Femte Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, D.A.O. Edward, og dommerne J.-P. Puissochet (refererende dommer), J.C. Moitinho de Almeida, C. Gulmann og M. Wathelet,

* Processprog: nederlandsk.

generaladvokat: N. Fennelly
justitssekretær: assisterende justitssekretær H. von Holstein,

efter at der er indgivet skriftlige indlæg af:

— Gemeente Emmen ved belastingsadviseurs R. Brouwer og W. A. Rouwenhorst

— den nederlandske regering ved juridisch adviseur A. Bos, Udenrigsministeriet,
som befuldmægtiget

— Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved B. J. Drijber, Kommissionens Juridiske Tjeneste, som befuldmægtiget,

på grundlag af retsmøderapporten,

efter at der er afgivet mundtlige indlæg i retsmødet den 9. november 1995 af Gemeente Emmen ved R. Brouwer og W. A. Rouwenhorst, af den nederlandske regering ved adjunct juridisch adviseur J. S. van den Oosterkamp, Udenrigsministeriet, og directeur G. D. van Norden, Finansministeriet, og af Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved B. J. Drijber,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 14. december 1995,

afsagt følgende

Dom

1 Ved kendelse af 14. december 1993 indgået til Domstolen den 16. december 1993 har Gerechtshof, Leeuwarden, i medfør af EF-traktatens artikel 177 forelagt to præjudicielle spørgsmål vedrørende fortolkningen af artikel 13, punkt B, litra h), sammenholdt med artikel 4, stk. 3, litra b), 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«).

2 Spørgsmålene er blevet rejst under en retssag mellem Gemeente Emmen (herefter »Emmen kommune«) og Belastingdienst Grote Onderneming, Groningen (afgiftsmyndigheden for større virksomheder, herefter »afgiftsmyndigheden«). Under sagen har Emmen kommune anfægtet afgiftsansættelsen i forbindelse med levering af ubebyggede grunde i medfør af den nederlandske lovgivning, der er udstedt til gennemførelse af det sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra h).

3 Artikel 13, punkt B, litra h), lyder således:

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

.

...

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

4 Sjette direktivs artikel 4, stk. 3, litra b), 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:

...

b) levering af en byggegrund;

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

5 Det fremgår af sagens akter, at udtrykket »byggegrund« i sjette direktivs forstand ikke er blevet udtrykkeligt defineret i den nederlandske lovgivning.

6 Sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra h), er blevet gennemført ved artikel 11, stk. 1, litra a), nr. 1, i Wet op de omzetbelasting af 1968 (lov om omsætningsafgift, herefter »WOB«), der bestemmer:

»1. På betingelser, der fastsættes ved bekendtgørelse, er følgende transaktioner fritaget for afgift:

a) levering af fast ejendom, bortset fra:

1° levering af en bearbejdet ejendom, som finder sted før eller senest to år efter den første ibrugtagning af ejendommen.«

- 7 Udtrykket byggegrund er ikke defineret i lovgivningen, men Hoge Raad har fastslået, at der kun skal svares omsætningsafgift af levering af en ubebygget grund, som er beregnet til at blive bebygget, hvis der er tale om en byggemodnet grund. Ifølge Hoge Raad's praksis på dette område skal en ubebygget grund anses for byggemodnet, hvis grunden er blevet forberedt til byggeri, eller hvis der er foretaget installationer, der udelukkende er til brug for denne grund.
- 8 Denne fortolkning synes at være mere restriktiv end den, der tidligere blev anvendt af de nederlandske afgiftsmyndigheder. Efter den tidligere praksis skulle en ubebygget grund antages at være byggemodnet, hvis der i tilknytning til grunden var truffet foranstaltninger med henblik på en bebyggelse.
- 9 I juni 1992 leverede Emmen kommune otte ubebyggede grunde, som var beregnet til boligbyggeri. Før leveringen var der på udstykningen blevet anlagt veje og kloakker. Grundene var blevet tilsluttet vand-, gas- og elforsyningen, og der var foretaget tilslutning til telekommunikation og kabel-tv.
- 10 Emmen kommune betalte et beløb på i alt 67 542 HFL i omsætningsafgift, men anlagde straks sag til prøvelse af afgiftsansættelsen. Kommunen anførte, at de leverede grunde ikke som følge af de udførte arbejder kunne anses for at være »bearbejdede faste ejendomme«, som omhandlet i WOB's artikel 11, stk. 1, litra a), nr. 1.
- 11 Afgiftsmyndigheden anfægtede Emmen kommunes fortolkning og anførte, at grundene var bearbejdede faste ejendomme i WOB's forstand. Ifølge de nederlandske afgiftsmyndigheder var der således på hver parcel blevet anbragt installationer udelukkende til brug for den enkelte parcel, eller også havde parcellen som sådan undergået en bearbejdning.

12 Sagen blev indbragt for Gerechtshof, Leeuwarden, som fandt det tvivlsomt, om den restriktive fortolkning af udtrykket »bearbejdet ejendom« kunne opretholdes for så vidt angår byggegrunde. Retten har anført, at ifølge Domstolens praksis må undtagelser fra sjette direktivs fritagelsesbestemmelser ikke fortolkes strengt.

13 Da Gerechtshof fandt, at tvisten ikke blot angik anvendelsen af den nederlandske lovgivning, men også afhang af fortolkningen af artikel 13, punkt B, litra h), sammenholdt med artikel 4, stk. 3, litra b), i sjette direktiv for så vidt angår udtrykket »byggemodnet«, har retten besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»I. a) Skal udtrykket 'byggemodnet' i direktivets artikel 4, stk. 3, litra b), alene forstås således, at det angiver grunde, der i sig selv er bearbejdet, og/eller for hvilke der er foretaget installationer, som udelukkende er til brug for disse grunde, eller

I. b) omfatter udtrykket 'byggemodnet', når henses til, at undtagelser fra fritagelsesbestemmelser skal fortolkes vidt, også grunde, der indgår i en lokalplan, jf. punkt 2.3., og for hvilke der forud for leveringen og den første ibrugtagning er gennemført infrastrukturarbejder, såsom

— rendegravning, kloakering og anlæg af veje (eventuelt til brug for byggeriet)

— anbringelse af forsyningsinstallationer, jf. punkt 2.3?

II. Såfremt spørgsmål I.a) besvares bekræftende, skal begge de deri anførte betingelser da være opfyldt?

Må en grund, der indgår i en lokalplan, for hvilken der er gennemført de under I.b) omhandlede anlægsarbejder, herunder de nedenfor under litra a)-f) anførte arbejder, anses for en byggemodnet grund?

- a) Anbringelse af de nævnte forsyningsinstallationer på selve grunden.
- b) Montering af en hovedvandhane samt tilslutningsledning til hovedkloak til eller på selve grunden eller i det mindste tilslutning af grunden til kloaktilslutningsledningen.
- c) Montering af den for grunden nødvendige nedgangsbrønd til hovedkloakken.
- d) Opfyldning af grunden med jord, der er tilført til dette formål.
- e) Anlæg af afvandingsledninger inden for lokalplanen, men uden for selve grunden.
- f) Tildækning med tilført jord af en grøft på grunden.«

14 Med disse to spørgsmål ønsker den forelæggende ret i det væsentlige oplyst, om der på en ubebygget grund skal udføres særlige byggemodningsarbejder, for at den udgør en »byggegrund« i sjette direktivs forstand.

15 Emmen kommune har anført, at den nederlandske lovgivnings udtryk »bearbejdet fast ejendom« bør fortolkes i overensstemmelse med udtrykket byggemodnet

grund i sjette direktivs artikel 4, stk. 3, litra b). Imidlertid omfatter sidstnævnte udtryk kun grunde, der er beregnet til at tjene til byggeri af en ejendom, som med henblik herpå selv er undergået en væsentlig bearbejdning.

- 16 Den nederlandske regering har fremhævet, at definitionen af byggegrunde henhører under medlemsstaternes kompetence. Udtrykket »bearbejdet fast ejendom«, der anvendes i den nederlandske lovgivning, har derfor en selvstændig betydning og skal ikke fortolkes i overensstemmelse med sjette direktivs udtryk »byggemodnet«.
- 17 Kommissionen har gjort gældende, at afgiften på levering af byggegrunde udgør en undtagelse fra en fritagelse, som gælder for levering af ubebygget fast ejendom. Levering af byggegrunde falder således ind under sjette direktivs almindelige ordning, hvorefter alle afgiftspligtige transaktioner pålægges afgift, bortset fra de udtrykkeligt foreskrevne fritagelser. Selv om det efter sjette direktiv overlades til medlemsstaterne at definere udtrykket »byggegrund«, kan medlemsstaterne ikke anlægge en streng fortolkning. Ifølge Kommissionen forudsætter indholdet af dette udtryk således, at medlemsstaterne ikke blot skal betragte allerede byggemodnede grunde som byggegrunde, men tillige samtlige grunde, der kan bebygges, idet det dog må anerkendes, at det tilkommer medlemsstaterne at fastlægge, efter hvilke kriterier en grund tillægges denne status.
- 18 Den besvarelse, som Kommissionen — og i et vist omfang tillige Emmen kommune — har foreslået, indebærer reelt, at der foreslås en fællesskabsdefinition af udtrykket byggegrund, således at det alene overlades til medlemsstaterne at fastsætte de nærmere betingelser.
- 19 Indledningsvis bemærkes, at selv om medlemsstaterne — efter ordlyden af det indledende afsnit i sjette direktivs artikel 13, punkt B — fastsætter betingelserne for fritagelserne for at sikre en korrekt og enkel anvendelse af disse og med henblik på at forhindre enhver mulig form for svig, unddragelse og misbrug, kan disse betin-

gelses dog ikke angå fastlæggelsen af indholdet af de hjemlede fritagelser (jf. dom af 19.1.1982, sag 8/81, Becker, Sml. s. 53, præmis 32, og af 13.7.1989, sag 173/88, Henriksen, Sml. s. 2763, præmis 20).

- 20 Som den nederlandske regering i den foreliggende sag med rette har fremhævet, henviser sjette direktivs artikel 4, stk. 3, litra b), udtrykkeligt til medlemsstaternes definitioner af byggegrunde. Heraf følger, at det tilkommer medlemsstaterne at definere, hvilke grunde der skal betragtes som byggegrunde, såvel med henblik på anvendelsen af denne bestemmelse som af artikel 13, punkt B, litra h), når henses til den deri indeholdte henvisning.
- 21 Denne fortolkning støttes ligeledes af, at det oprindelige forslag samt det ændrede forslag til sjette direktiv, som blev fremsat af Kommissionen, indeholdt en fælles definition af byggegrunde. Imidlertid vedtog Rådet ingen af disse forslag, men henholdt sig i sidste instans til medlemsstaternes definitioner.
- 22 Det bemærkes endvidere, at Domstolen allerede har fastslået, at når fællesskabslovgiver i en forordning stiltiende har henvist til national praksis, tilkommer det ikke Domstolen at give de anvendte udtryk en ensartet fællesskabsdefinition (jf. i denne retning dom af 18.1.1984, sag 327/82, Ekro, Sml. s. 107, præmis 14).
- 23 Kommissionen har imidlertid anført, at den omstændighed, at ikke-byggemodnede grunde i artikel 4, stk. 3, litra b), nævnes side om side med byggemodnede grunde, må medføre, at fællesskabslovgiver har villet opstille visse grænser for medlemsstaternes definitioner af byggegrunde, således at disse definitioner nødvendigvis skal omfatte grunde, der ikke har været genstand for nogen form for byggemodning.

- 24 Ifølge sjette direktivs artikel 4, stk. 3, litra b), forstås »ved 'byggegrunde' ... grunde, hvad enten de er byggemodnet eller ikke, når de af medlemsstaterne betragtes som sådanne«. Anvendelsen af bindeordet »eller« viser, at der i bestemmelsen ikke lægges vægt på den eventuelle bearbejdning, de pågældende grunde måtte have undergået. Udtrykket omfatter således grunde, der — byggemodnede eller ikke — af medlemsstaterne defineres som grunde beregnet til at blive bebygget. Denne fortolkning fremgår særligt af den nederlandske version af sjette direktiv, hvori ordlyden er »als zodanig omschreven al dan niet bouwrijp gemaakte terreinen«, samt af den danske, den italienske og den portugisiske version, hvori udtrykket »byggemodnet eller ikke« optræder mellem kommaer, og af de øvrige versioner fremgår intet, der kan tale imod fortolkningen.
- 25 Endelig er det ganske vist fast retspraksis, at fritagelserne i artikel 13 i sjette direktiv beror på selvstændige fællesskabsretlige begreber (jf. dom af 11.8.1995, sag C-453/93, Bulthuis-Griffioen, Sml. I, s. 2341, præmis 18), og ganske vist kan medlemsstaterne følgelig ikke ændre indholdet deraf, i særdeleshed ikke når de fastsætter de nærmere betingelser, men dette gælder ikke i tilfælde, hvor Rådet netop har overladt det til medlemsstaterne at definere visse udtryk vedrørende en fritagelse, idet det dog forudsættes, at medlemsstaterne skal iagttage formålet med sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra h), der alene er at afgiftsfritage leveringer af ubebyggede grunde, der ikke er beregnet til at tjene til opførelse af en bygning.
- 26 Heraf følger i det hele, at det er overladt til medlemsstaterne at definere udtrykket »byggegrund« i den forstand, hvori det anvendes i artikel 13, punkt B, litra h), sammenholdt med artikel 4, stk. 3, litra b), i sjette direktiv. Følgelig tilkommer det ikke Domstolen at præcisere, i hvilket omfang en ubebygget grund skal være byggemodnet for at kunne betragtes som en byggegrund i direktivets forstand.

Sagens omkostninger

- 27 De udgifter, der er afholdt af den nederlandske regering og af Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber, som har afgivet indlæg for Domstolen, kan ikke

erstattes. Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den nationale ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger.

På grundlag af disse præmisser

kender

DOMSTOLEN (Femte Afdeling)

vedrørende de spørgsmål, der er forelagt af Gerechtshof, Leeuwarden, ved kendelse af 14. december 1993, for ret:

Det er overladt til medlemsstaterne at definere udtrykket »byggegrund« i den forstand, hvori det anvendes i artikel 13, punkt B, litra h), sammenholdt med artikel 4, stk. 3, litra b), i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag. Følgelig tilkommer det ikke Domstolen at præcisere, i hvilket omfang en ubebygget grund skal være byggemodnet for at kunne betragtes som en byggegrund i direktivets forstand.

Edward

Puissochet

Moitinho de Almeida

Gulmann

Wathelet

Afsagt i offentligt retsmøde i Luxembourg den 28. marts 1996.

R. Grass

D.A.O. Edward

Justitssekretær

Formand for Femte Afdeling