

Mål C-594/23

Sammanfattning av begäran om förhandsavgörande enligt artikel 98.1 i domstolens rättegångsregler

Datum för ingivande:

26 september 2023

Domstol som begär förhandsavgörande:

Vestre Landsret (Danmark)

Datum för beslutet att begära förhandsavgörande:

20 september 2023

Sökande:

Skatteministeriet

Svarande:

Lomoco Development ApS

Holm Invest Aalborg A/S

I/S Nordre Strandvej Sæby

Strandkanten Sæby ApS

Bakgrund till tvisten i det nationella målet

Tvisten i det nationella målet avser Landsskatterettens (förvaltningsmyndighet för prövning av skatteärenden) beslut, i vilket det fastslogs att de leveranser av mark som är i fråga i det nationella målet inte utgör leveranser av mark för bebyggelse och därmed inte är mervärdesskattepliktiga transaktioner i den mening som avses i artikel 135.1 j, artikel 12.1 a och 12.2 samt artikel 135.1 k, artikel 12.1 b och 12.3 i mervärdesskattedirektivet. Skatteministeriet har väckt talan mot detta beslut och gjort gällande att marken utgör mark för bebyggelse och att leveransen av denna mark är mervärdesskattepliktig.

Föremål och rättslig grund för begäran om förhandsavgörande

Tolkning av begreppet mark för bebyggelse i artikel 135.1 j, artikel 12.1 a och 12-2 samt artikel 135.1 k, artikel 12.1 b och 12.3.

Frågan hänskjuts till EU-domstolen för förhandsavgörande med stöd av artikel 267 FEUF.

Tolkningsfråga

Är det förenligt med artikel 135.1 j, artikel 12.1 a och 12.2, jämförda med artikel 135.1 k, artikel 12.1 b och 12.3 i direktiv 2006/112 att en medlemsstat, under sådana omständigheter som de i målet vid den nationella domstolen, betraktar en leverans av fast egendom på vilken det vid tidpunkten för leveransen har uppförts en färdiggjuten grund och på vilken ett bostadshus först därefter uppförs av andra ägare, som en mervärdesskattepliktig försäljning av mark för bebyggelse?

Anförda unionsbestämmelser

Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1)

Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt, artikel 267

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

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

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

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

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

C-299/20, Icade Promotion, (EU:C:2021:783), punkterna 34-35, 51 och 57-58

Anförda nationella bestämmelser

- 1 Momsloven (mervärdesskattelagen); lovbekendtgørelse (konsolideringslag) nr 966 av den 14 oktober 2005, med senare ändringar: 13 § 1.9 a, 13 § 1.9 b och 13 § 3
- 2 Bekendtgørelse (förordning) nr 814 av den 24 juni 2013. 57 och 59 §§
- 3 Bekendtgørelse (förordning) nr 808 av den 30 juni 2015. 54 och 56 §§ samt 134 §3 och 134 § 4

- 4 Enligt 13 § 1.9 i mervärdesskattelagen (konsoliderad lag nr 966 av den 14 oktober 2005, i dess ändrade lydelse), i dess lydelse vid tidpunkten för gjutningen av grunderna på den mark för bebyggelse som är i fråga i det nationella målet, var leverans av fast egendom undantagen från skatteplikt. Denna bestämmelse i mervärdesskattelagen stödde sig på standstill-klausulen i artikel 371 i mervärdesskattedirektivet (se bilaga X, del B, punkt 9), som i sin tur var hämtad från artikel 28.3 b i sjätte direktivet (se bilaga F, punkt 16).
- 5 Detta undantag upphävdes delvis den 1 januari 2011 genom lag nr 520 av den 12 juni 2009, genom vilken det gjordes en ändring i 13 § i mervärdesskattelagen, vilken också gav skatteministern befogenhet att utfärda en förordning om den närmare definitionen och avgränsningen av fast egendom. I 13 § föreskrevs därefter att undantaget för leverans av fast egendom inte omfattar leverans av mark för bebyggelse, oavsett om den är iordningställd för byggnation eller inte, och särskilt leverans av bebyggd mark. Ändringslagen trädde i kraft den 1 januari 2011.
- 6 Enligt förarbetena till lagen föreslogs inga övergångsbestämmelser eftersom lagen angavs vara tillämplig endast på nya fastigheter där uppförande eller till- eller ombyggnad påbörjas efter lagens ikraftträdande. Tidpunkten för påbörjande av nybyggnation anses vara tidpunkten för påbörjande av gjutning av grunden.
- 7 Skatteministern utfärdade därefter en förordning om definitionen av fast egendom. Två olika versioner av förordningen var tillämpliga vid tidpunkten för överlåtelsen av den mark för bebyggelse som är aktuell i det nationella målet: förordningen av den 24 juni 2013 (de överlåtelser som ägde rum den 15 juni 2015) och förordningen av den 30 juni 2015 (de övriga leveranserna i form av apportegendom den 25 augusti 2015).
- 8 Det framgår av 54 § 1 i 2015 års förordning att begreppet ”byggnad” i 13 § 1.9 a i lagen avser anläggningar som har anbragts på eller i marken som är färdigställda för det ändamål för vilket de är avsedda. Enligt artikel 56 § 1 i förordningen ska begreppet ”mark för bebyggelse” förstås som ett obebyggt område som är detaljplanlagt för detta ändamål och som möjliggör uppförande av byggnader. Det framgår vidare av 134 § 3 och 134 § 4 i förordningen att mervärdesskatteskyldigheten enligt 13 § 1.9 a i mervärdesskattelagen i dess äldre lydelse gäller för nya byggnader och nya byggnader och den mark som de står på där byggnationen påbörjades den 1 januari 2011 eller senare.
- 9 Praxis från Landskatteretten
- 10 Den 29 september 2017 meddelade Landsskatteretten beslut i ett ärende där frågeställningen var likartad den i förevarande mål. I beslutet slog Landsskatteretten fast att mark med en grund som uppförts före den 1 januari 2011 kunde säljas momsfrött, eftersom byggstart skett före den 1 januari 2011, och att reglerna som gällde före lag nr 520 av den 12 juni 2009 därför var tillämpliga. Skatteministeriet väckte talan vid domstol mot detta beslut.

- 11 Den 14 februari 2022 avgjorde Landsskatteretten ännu ett ärende där frågan var likartad med frågan i förevarande mål. I beslutet fastställde Landskatteretten att fyra tomter med grunder, där grunderna hade gjutits före den 1 januari 2011, kunde säljas utan att mervärdesskatt skulle erläggas, eftersom datumet för byggstart var före den 1 januari 2011, då de regler som gällde före lag nr 520 av den 12 juni 2009 fortfarande tillämpades. Detta beslut av den 14 februari 2022 har överklagats till domstol av Skatteministeriet. Enligt uppgift från Skatteministeriet har nämnda mål skjutits upp i avvaktan på att EU-domstolen ska besvara den fråga som har hänskjutits för förhandsavgörande i förevarande mål.

Kortfattad redogörelse för de faktiska omständigheterna och förfarandet i målet vid den nationella domstolen

- 12 Målet gäller huruvida I/S Nordre Strandvej Sæbys (Interessentskabet, motsvarande ett svenskt handelsbolag, nedan kallat Interessentskabet eller bolaget) överlåtelse av 16 tomter, på vilka grunder för bostadshus hade gjutits vid respektive leveransdatum år 2015, antingen utgör mervärdesskattepliktiga leveranser av ”mark för bebyggelse” eller utgör leveranser av byggnader eller delar därav och den mark som de står på före första besittningstagande, vilka i givet fall omfattas av det undantag från mervärdesskatteplikt som var tillämpligt till och med den 1 januari 2011, eftersom gjutningen av grunderna i samtliga fall påbörjades och avslutades före den 1 januari 2011.
- 13 År 2006 förvärvade Interessentskabet fastighet, som tidigare hade använts som campingplats, i ett kustområde. År 2008 avstyckade bolaget ett antal tomter från denna fastighet. Flera av de avstyckade tomterna färdigställdes för bebyggelse i januari 2009 med ledningar för el, vatten, värme och avlopp.
- 14 Under hösten 2010, på grundval av bygglov som bolaget hade erhållit från den kommunala byggnadsmyndigheten, gjöts grunder på några av de avstyckade tomterna. Gjutningen av grunderna påbörjades och avslutades före den 1 januari 2011.
- 15 Den 1 januari 2015 överförde Interessentskabet 16 tomter med färdiggjutna grunder till ett anpartsselskab (motsvarande ett svenskt aktiebolag, nedan kallat anpartsselskabet eller bara bolaget) genom ett apporttillskott. Därefter har tomterna sålts till privatpersoner av efterträdarna till detta anpartsselskab.
- 16 Genom köpekontrakt undertecknade den 15 juni 2015 respektive den 26 oktober 2015 sålde Interessentskabet även två tomter med gjutna grunder till några privatpersoner. Interessentskabet sålde ännu en tomt med en gjuten grund till en privatperson, för vilken det inte finns något undertecknat köpekontrakt, men som enligt avtalet såldes med övertagande den 1 oktober 2015. Det framgår av köpeavtalen att köparna tillträdde fastigheterna med ett pågående byggprojekt där det vid tidpunkten för köpeavtalens ingående hade upprättats en sockel för det pågående byggprojektet och att köparna, som en del av köpet, erhöll ett skissprojekt för den färdigställda byggnationen på fastigheten.

- 17 På fem av de aktuella tomterna har ett bostadshus uppförts på de grunder som gjöts 2010 efter att ha levererats av Interessentskabet år 2015. På åtta tomter har ett bostadshus uppförts på tomten, men byggnaden har inte uppförts på den grund som gjöts år 2010 och som fanns på tomten år 2015 när Interessentskabet levererade marken. På de återstående tre tomterna gäller att de grunder som gjöts 2010 fortfarande är där, men ett bostadshus ännu inte har uppförts på dem.
- 18 Genom beslut av den 28 september 2017 ökade SKAT (den danska skattemyndigheten) Interessentskabets mervärdesskatteskuld, varigenom bolaget bland annat ålades att betala mervärdesskatt för de 16 tomterna. SKAT ansåg att leveranserna av de 16 tomterna med gjuten grund var mervärdesskattepliktiga leveranser av ”mark för bebyggelse”, se 13 § 1.9 b i mervärdesskattelagen. Detta beslut överklagades till Landskatteretten. I sitt beslut av den 1 september 2021 fann Retten att leveranserna av dessa 16 tomter inte utgjorde mervärdesskattepliktiga transaktioner enligt 13 § 1.9 b i mervärdesskattelagen, jämför 4 § 1 i lagen, utan tvärtom transaktioner som var undantagna från mervärdesskatt enligt 13 § 1.9 i den tidigare gällande mervärdesskattelagen, enligt vilken alla leveranser av fast egendom var undantagna från mervärdesskatt.
- 19 Landskatteretten beaktade i sitt beslut att det var styrkt att bolaget hade påbörjat gjutandet av grunderna på de 16 tomterna före den 1 januari 2011 och att de aktuella tomterna hade förvärvats före lagförslag nr 203 av den 22 april 2009 hade lagts fram, i vilket det föreslogs att mervärdesskatt skulle införas på leveranser av fast egendom, samt att projekteringen hade påbörjats före den tidpunkt då detta lagförslag lades fram.
- 20 Skatteministeriet väckte den 21 december 2021 talan mot Landskatterettens beslut vid Retten i Aalborg, som på grund av målets principiella karaktär överlämnade det till Vestre Landsret.
- 21 Vestre Landsret beslutade den 23 november 2022 att begära förhandsavgörande hos EU-domstolen med stöd av artikel 267 FEUF.

Parternas huvudargument

- 22 **Skatteministeriet** har gjort gällande att det i det nationella målet är fråga om mervärdesskattepliktig mark för bebyggelse och att den omständigheten att det har gjutits grunder på tomterna inte ändrar detta. Enligt Skatteministeriet följer det av artikel 2.1 a i mervärdesskattedirektivet att leverans av varor mot ersättning, som görs inom en medlemsstats territorium av en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap, ska vara föremål för mervärdesskatt. Enligt samma direktiv får medlemsstaterna också undanta tillhandahållande av ”obebyggd” fast egendom, med undantag för ”mark för bebyggelse” som avses i artikel 12.1 b, från skatteplikt. Skatteministeriet har även framhållit att definitionen av vilken mark som ska anses vara ”mark för bebyggelse” ålägger medlemsstaterna att iaktta syftet med artikel 135.1 k i mervärdesskattedirektivet, vars enda syfte är att från mervärdesskatt undanta leveranser av obebyggd mark som inte är avsedd för

uppförande av en byggnad, och att det av detta, jämförd med artikel 2.1 a, följer att varje leverans av mark för bebyggelse mot ersättning som görs av en beskattningsbar person som agerar i denna egenskap i princip ska vara föremål för mervärdesskatt.

- 23 Medlemsstaternas utrymme för skönsmässig bedömning vid definitionen av begreppet ”mark för bebyggelse” begränsas av räckvidden av begreppet ”byggnad”, som i artikel 12.2 första stycket i direktiv 2006/112 ges en mycket vid definition som ”varje anläggning som anbragts på eller i marken”. Det är dock inte alla saker som kan anses vara en ”byggnad” i den mening som avses i direktivet bara på grund av att den har anbragts på eller i marken.
- 24 Enligt en allmän språklig uppfattning omfattar det danska ordet ”konstruktion” bland annat en byggnad. En sådan sedvanlig språklig förståelse gäller också för ordet ”structure” i den engelska versionen av direktivet och för ordet ”construction” i den franska versionen. Det samma gäller ordet ”Bauwerk” i den tyska versionen, vilket används som det definierande ordet för ”Gebäude”. En konstruktion i form av en ”byggnad” kännetecknas alltså enligt allmänt språkbruk av att den är byggd och sammansatt av flera delar (byggnadsdelar) som gemensamt utgör en konstruktion som är avsedd för ett detta ändamål.
- 25 En gjuten grund till ett bostadshus kan inte heller anses utgöra en ”del av en byggnad” i den mening som avses i mervärdesskattedirektivet, eftersom en leverans av en ”del av en byggnad” endast kan anses föreligga om den del av byggnaden som levereras kan tas i bruk och därmed är färdigställd, vilket i praktiken är fallet vid ett successivt tillhandahållande av exempelvis lägenheter i ett bostadshus.
- 26 **Intressentselskabet** har gjort gällande att den levererande marken är byggnader eller delar därav och den mark de står på i den mening som avses i mervärdesskattedirektivet, vilken är undantagen från mervärdesskatt.
- 27 Bolaget har lagt till grund för sin uppfattning att den mark på vilken det gjutit och färdigställt grunder före den 1 januari 2011 ändrat karaktär i mervärdesskatt hänseende från att vara mark för bebyggelse till att vara byggnader och den mark de står på. Denna ändring skedde vid den tidpunkt då gjutningen av grunderna på den aktuella marken påbörjades, vilket skedde under hösten 2010. Under alla omständigheter skedde ändringen senast vid den tidpunkt då grunderna var färdiggjutna, vilket var före den 1 januari 2011.
- 28 Intressentselskapet anser vidare att det inte föreligger någon mervärdesskatteplikt för de 16 tomterna, eftersom byggnationen, det vill säga gjutningen av grunderna, hade påbörjats före den 31 december 2010.
- 29 De leveranser av tomter med färdiggjutna grunder som svarandena genomförde under år 2015 ska därför i mervärdesskatt hänseende anses utgöra byggnader eller delar därav och den mark de står på. Grunderna på de 16 tomterna var helt färdiggjutna vid leveranstidpunkten år 2015, vilket parterna i målet är eniga om.

Eftersom det endast föreligger mervärdesskatteplikt för byggnader eller delar av byggnader och den mark de står på när byggnadsarbetet påbörjades efter den 31 december 2010 är leveranserna undantagna från mervärdesskatt. Enligt dansk rätt är startdatum för nybyggnation den tidpunkt då gjutningen av grunden påbörjades. Eftersom de aktuella tomterna, som är föremål för det nationella målet, hade färdiggjuta grunder före den 1 januari 2011, finns det inte någon rättslig grund för att ta ut mervärdesskatt på dessa leveranser, eftersom anläggningar hade anbragts på eller i marken före den 1 januari 2011.

- 30 I artikel 12.2 första stycket i mervärdesskattedirektivet definieras vad som ska förstås med en byggnad i mervärdesskattehänseende. Begreppet ”byggnad” definieras i artikel 12.2 första stycket som ”varje anläggning som anbragts på eller i marken”. Färdigstöpta grunder uppfyller definitionen i artikel 12.2 första stycket i direktivet. En färdiggjuten grund är för det första en ”anläggning”. För det andra är en färdiggjuten grund ”anbragt” då den inte utan vidare kan flyttas. För det tredje omfattas en färdiggjuten grund av det breda tillämpningsområdet för begreppet byggnad, som just precis omfattar ”varje” anläggning som har anbragts på eller i marken.
- 31 En gjuten grund är en anläggning som har anbragts på eller i marken och är därför en byggnad i mervärdesskattehänseende, se artikel 12.2 första stycket i direktivet. Den omständigheten att det danska införlivandet av denna bestämmelse, se mervärdesskatteförordningen, innehåller ytterligare villkor om att anläggningar som har anbragts på eller i marken dessutom måste vara färdigställda för det ändamål för vilket de är avsedda innan de kan anses utgöra byggnader i mervärdesskattehänseende, innebär inte att det inte skulle vara frågan om en byggnad i mervärdesskattehänseende.

Kortfattad redogörelse för skälen till begäran om förhandsavgörande

- 32 Det har i domstolens praxis fastställts att medlemsstaternas utrymme för skönmässig bedömning när det gäller definitionen av begreppet ”mark för bebyggelse” begränsas av omfattningen av begreppet ”byggnad”, vilket, enligt domstolen, av unionslagstiftaren har definierats mycket brett i artikel 12.2 i mervärdesskattedirektivet, nämligen som ”varje anläggning som anbragts på eller i marken”, se domen i målet KPC Herning, punkt 54, och domen i målet Icade Promotion, punkt 51.
- 33 Parterna är eniga om att det finns ett behov av att hänskjuta en fråga till EU-domstolen om hur begreppet ”mark för bebyggelse” i artikel 12.1 b i mervärdesskattedirektivet ska avgränsas i förhållande till begreppet ”byggnad” och den mark den står på, se artikel 12.1 a i mervärdesskattedirektivet och artikel 12.2 första stycket i mervärdesskattedirektivet.
- 34 Vestre Landsret konstaterar att EG-domstolen i sin praxis ännu inte har klargjort vilka kriterier och tolkningsdata som ska beaktas vid bedömningen av om en ”byggnad” kan anses föreligga, inbegripet om en tomt med en färdiggjuten grund

ska anses utgöra mark för bebyggelse, se artikel 12.3 i mervärdesskattedirektivet, eller en byggnad eller del därav och den mark de står på före första besittningstagandet, se artikel 12.2 i mervärdesskattedirektivet. Enligt artikel 12.2 i mervärdesskattedirektivet kan Vestre Landsret - utan begäran om förhandsavgörande - avgöra huruvida en tomt som vid tidpunkten för leveransen är försedd med en gjuten grund för ett bostadshus, på vilken ett bostadshus senare också uppförts, ska anses utgöra ”mark för bebyggelse” i den mening som avses i mervärdesskattedirektivet eller ”byggnader eller delar därav och den mark de står på”.

- 35 Vestre Landsret har därför hänskjutit ovanstående fråga till EU-domstolen för förhandsavgörande. Det nationella målet vilandeförklaras i avvaktan på domstolens svar.