

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT

MARCO DARMON

fremsat den 22. april 1986 *

Høje Domstol.

1. I den foreliggende præjudicielle sag har Finanzgericht Düsseldorf anmodet Domstolen om at afgøre to spørgsmål vedrørende henholdsvis fortolkningen af 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 af 13.6.1977, s. 1; i det følgende betegnet direktivet) og forholdet mellem sådan merværdiafgift og afgifter ved omsætning af fast ejendom.

Jeg skal ikke her redegøre for samtlige faktiske omstændigheder og retsforhandlingerne, der er fremstillet i retsmøderapporten, hvortil jeg henviser, men blot nævne, at hovedsagen, der er anlagt af ægteparret Kerrutt mod Finanzamt, er udsprunget af pålæggelse af grunderhvervelsesafgift i anledning af en transaktion vedrørende fast ejendom, der indgår i et retligt indviklet, men dog tilsyneladende i Forbundsrepublikken Tyskland kurant projekt, der betegnes »Bauherrenmodell« (bygherremodel).

Af forelæggelseskendelsen og de under sagen afgivne indlæg fremgår, at projektet har følgende udformning. En byggegrund købes gennem en mandatar, i det foreliggende tilfælde et mandatarselskab, og udstykkes derefter af de forskellige

mandanter, der dermed bliver samejere. Samejerne stifter et interessentskab (»Bauherrengemeinschaft«, et bygherreinteressentskab, der fremdeles repræsenteres af nævnte selskab) og interessentskabet indgår en entreprisekontrakt med en entreprenør med henblik på opførelse af et boligbyggeri på grunden og levering af de forskellige boliger, der indgår i byggeriet. Den enkelte interessent kan som det er tilfældet i den foreliggende sag gennem mandatarselskabet personligt indgå andre aftaler med andre selskaber, så som kontrakter om tilrettelæggelse af byggeriet, om udlejningsformidling, om garanti og om finansieringsformidling. Afleveringen af det færdige arbejde og levering af de forskellige boliger kan ske gennem interessentskabet eller gennem den enkelte bygherre, således at denne direkte har med vedkommende entreprenør at gøre.

Der er altså tale om en række sammenhængende og på forhånd adskilte transaktioner, der gennemføres af én og samme mandatar. Selv om udgifterne til vederlag til mandataren og de forskellige mellemmand er betydelige, har projektet den fordel, at bygherrerne sparer tid og kræfter og kan udnytte en særlig sagkyndig mandatars erfaring. Hertil kommer en skattefordel, idet bygherren kan fradrage omkostningerne ved deltagelse i projektet i indkomstskatten.

Twisten opstod efter den stedligt kompetente afgiftsmyndigheds (Finanzamt) afgørelse om, at sagsøgerne, ægteparret Kerrutt, skulle betale en grunderhvervelsesskat, hvis beregningsgrundlag var samtlige de af

* Oversat fra fransk.

sagsøgerne betalte beløb, idet projektet i medfør af Bundesfinanzhofs praksis i afgiftssager efter Finanzamts opfattelse skulle anses for en kontraktseenhed. I Bundesfinanzhofs praksis anses de to efter hinanden afsluttede kontrakter om henholdsvis køb af grund og byggeri som indbyrdes afhængige og uden selvstændig eksistens. Der bliver tale om det, der ifølge den forelæggende ret af Bundesfinanzhof betegnes som »indre tilknytning«.

Ægteparret Kerrutt har for den forelæggende ret gjort gældende, at der er tale om særskilte transaktioner, og at det ifølge national ret kun er købet af byggegrunden, der kan pålægges grunderhvervelsesskat.

Den forelæggende ret er imidlertid nået til det resultat, at sagen kun tilsyneladende vedrører national ret, og at der også opstår spørgsmål vedrørende fællesskabsreglerne i direktivet om merværdiafgift (moms).

Spørgsmålet herom er blevet aktuelt som følge af en bestemmelse i den tyske lov om omsætningsafgifter (Umsatzsteuergesetz), nemlig dennes § 4, nr. 9, litra a), hvorefter transaktioner, for hvilke der skal betales grunderhvervelsesskat, er fritaget for moms. Den nationale ret er på baggrund heraf nået til det resultat, at den retspraksis, hvorefter hele »byggerremodellen« pålægges grunderhvervelsesafgift, må medføre, at levering af goder og tjenesteydelser fra entreprenører, byggehåndværkere, mandataratskaber og andre mæglervirksomheder må være fritaget for moms. I forelæggelseskendelsen er det præciseret, at forbundsfinansministeriet ikke deler den opfattelse, at den omhandlede »byggerremodel« udgør en enkelt, men delelig ydelse. Den tyske regering har i sit indlæg til Domstolen oplyst, at de omhandlede ydelser ikke i praksis er fritaget selvom dette følger af lovens bestemmelser.

Den foreliggende ret har med henblik på at kunne afgøre, hvorvidt de nationale regler kan anses for at være i overensstemmelse med fællesskabsretten, stillet Domstolen to spørgsmål, der er gengivet i retsmøderapporten, og hvis indhold i hovedsagen er følgende:

- 1) Kan en »byggerremodel«-ydelse anses for en enkelt »levering af bygninger eller dele heraf med tilhørende jord«, jfr. artiklerne 13, B, litra g), 28, stk. 3, litra b) og bilag F, nr. 16 i direktivet, der svarer til transaktioner, for hvilke momsfrigørelse ifølge direktivet er tilladt, eller er andre transaktioner end køb af grund omfattet af artikel 2, nr. 1 i direktivet, hvorefter merværdiafgift pålægges »levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab«?

Med andre ord: er der tale om en enkelt transaktion, der ifølge direktivet er momsfritaget, eller må de omhandlede transaktioner, bortset fra grundhandelen, anses for momspligtige transaktioner i medfør af direktivets artikel 2?

- 2) Såfremt det første spørgsmål besvares således, at andre transaktioner end grundhandelen skal pålægges moms, er det da i strid med den ved direktivet tilsigtede harmonisering også at pålægge disse transaktioner en anden afgift som grunderhvervelsesskat?
2. Det er ubestridt, at købet af byggegrunden er fritaget for moms i medfør af artikel 28, stk. 3, litra b), i direktivet,

»hvorefter medlemsstaterne i overgangsperioden, der indledningsvis var fastsat til fem år fra den 1. januar 1978

...

b) fortsat [kan] fritage de transaktioner, der er opregnet i bilag F, på de i medlemsstaten gældende betingelser«.

Nr. 16 i bilag F vedrører »levering af bygninger og jord, omhandlet i artikel 4, stk. 3«, hvis litra b) omhandler »levering af en byggegrund«.

Det er ligeledes ubestridt, dels at de på datoen for direktivets ikrafttrædelse gældende tyske regler fritog transaktioner af denne art for merværdiafgift, og dels at overgangsordningen fortsat finder anvendelse, idet der ikke inden for den fastsatte frist er truffet anden beslutning.

Det første spørgsmål, der må afgøres, er, om levering af goder og tjenesteydelser fra entreprenøren og byggehåndværkerne eller mæglerselskabet inden for rammerne af den beskrevne »bygherremodel« sammen med grundkøbet er dele af én og samme transaktion, og den tyske regering og Kommissionen er på dette punkt kommet til det samme resultat: levering af goder og tjenesteydelser af den omhandlede art, der ikke vil kunne være omfattet af de af den forelæggende ret nævnte fritagelsestilfælde, pålægges merværdiafgift i medfør af direktivets artikel 2, nr. 1.

Her synes det nødvendigt at gøre en tilføjelse. Selv om Kommissionen som det synes at fremgå af de skriftlige indlæg, på grundlag af forelæggelseskendelsen har kunnet nå til det resultat, at Bundesfinanzhofs praksis havde ført til en udvidelse af de i den tyske merværdiafgiftslovs § 4, stk. 9, litra a) omhandlede fritagelsestilfælde, kan det som anført efter retsforhand-

lingerne fastslås, at de tyske myndigheder i praksis pålægger levering af de omhandlede goder og tjenesteydelser merværdiafgift. Den foreliggende ret fremdrager således en hypotese, hvorefter der ikke bliver tale om en kumulation, som national ret i sammenhæng med Bundesfinanzhofs praksis teoretisk muliggør, men som faktisk ikke er gennemført.

For så vidt angår det andet spørgsmål, er den tyske regering og Kommissionen enige om, at direktivet efter bestemmelserne i artikel 33 ikke for så vidt transaktioner vedrørende fast ejendom er til hinder for, at en medlemsstat opretholder eller indfører omsætningsafgifter.

Ægteparret Kerrutt har kun indgivet skriftlige indlæg og har navnlig hæftet sig ved det andet spørgsmål. Deres opfattelse går ud på, at det både efter fællesskabsretten og den nationale ret er formålet at undgå, at den samme transaktion dobbeltbeskattes.

3. Før jeg går over til at undersøge, om levering af de af »bygherremodellen« omfattede goder og tjenesteydelser sammen med grundtransaktionen kan anses for en kontraktmæssig enhed og udgør et af direktivet omfattet fritagelsestilfælde, må jeg se på i hvilket omfang, de er omfattet af det generelle i artikel 2, stk. 1, i direktivet fastlagte princip.

Det kan næppe bestrides, at disse transaktioner kan henføres til de meget vide grupper, der er fastlagt i direktivet, jfr. således navnlig artiklerne 4, stk. 1, 5, stk. 1, og 6, stk. 1. Det kan ikke på forhånd på grundlag af direktivets bestemmelser gøres gældende, at flere leveringer af goder eller tjenesteydelser i kraft af et fælles formål — her levering af en bygning — kan forenes,

således at de antages at udgøre én enkelt transaktion. Direktivets artikel 10 bestyrker den ide, at afgiftspligten indtræder ved hver enkelt levering af et gode eller en tjenesteydelse og bringer afgiften til at forfalde. Afgiftspligten indtræder og afgiften forfalder på det tidspunkt, hvor levering af goderne eller tjenesteydelsen finder sted (jfr. direktivets artikel 10, stk. 2). Virkningerne af denne levering kan således ikke for så vidt afgiftspåleggelsen udskydes til tidspunktet for afslutningen af den samlede transaktion vedrørende fast ejendom.

Heraf følger først og fremmest, at levering af goder og tjenesteydelser fra entreprenører og byggehåndværkere, i henhold til en såkaldt »bygherremodel« principielt skal pålægges moms og ikke sammen med grundkøbet kan anses for én med grundkøbet sammenhængende men retligt uafhængig enkelttransaktion.

Denne analyse bekræftes af opbygningen af artikel 4, stk. 3, i direktivet. I litra a) er der tale om »levering af en bygning eller en del af en bygning med tilhørende jord inden første indflytning«, hvad der svarer til en enkelt økonomisk og juridisk transaktion i det omfang, der er tale om overdragelse af ejendomsret til en byggegrund. Litra b) vedrører specielt levering af en byggegrund i og for sig, hvad der indebærer, at denne levering ikke nødvendigvis sammen med efterfølgende og retligt adskilte transaktioner vedrørende byggeriet udgør en enhed af transaktioner, der udgør en enkelt afgiftsudløsende omstændighed.

4. Jeg går herefter over til at behandle de bestemmelser om fritagelse, den foreliggende ret har fremdraget.

Artikel 13, B, litra g), i direktivet bestemmer, at »levering af bygninger eller dele heraf med tilhørende jord, med undtagelse af de i artikel 4, stk. 3, litra a), nævnte«, er fritaget for moms.

Bestemmelsen kan pr. definition kun angå bygninger, der tidligere har været anvendt i al fald én gang. Det foreliggende tilfælde vedrører en bygning, der ikke har tidligere har været benyttet og er derfor ikke omfattet af bestemmelsen.

For så vidt angår den fritagelse, der kan blive tale om i medfør af artikel 28, stk. 3, litra b), må der sondres mellem levering af bygninger med tilhørende jord og levering af byggegrunde, der er omhandlet i henholdsvis litra a) og litra b) i artikel 4, stk. 3, i direktivet.

Jeg har tidligere nævnt, at levering af byggegrunde (direktivets artikel 4, stk. 3, litra b), der var fritaget for moms på tidspunktet for direktivets ikrafttrædelse, fortsat er fritaget i medfør af ovennævnte bestemmelse, hvilket bekræftes af en udtalelse af 14. juni 1984 fra forbundsfinansministeriet (Bundessteuerblatt I, 1984, s. 430).

Er der derimod tale om levering af en bygning eller dele af en bygning med tilhørende jord som en transaktion, der retligt kan adskilles fra forudgående transaktioner (såsom grundkøb og levering af forskellige goder og tjenesteydelser), må det fremhæves, at levering af goder og tjenesteydelser i medfør af »bygherremodel«-ydelsen ikke på noget tidspunkt, det

være sig før eller efter direktivets ikrafttræden har været fritaget for moms i Forbundsrepublikken Tyskland. Heraf følger, at der ikke for et sådant tilfælde kan udledes nogen fritagelse af bestemmelserne i direktivets artikel 28, stk. 3, litra b).

5. Kommissionen har i sit skriftlige indlæg på baggrund af formålet med det første spørgsmål undersøgt, om visse i direktivet fastsatte momsfratagelser, der ikke er omtalt af den nationale ret, har kunnet finde anvendelse på nogle af de i »bygherremodellen« indeholdte transaktioner.

Denne fremgangsmåde må bifaldes. Den er i pagt med Domstolens praksis. Domstolen har i øvrigt for nylig i dom af 20. marts 1986 (35/85, Anklagemyndigheden mod Tissier, Sml. s. 1207) udtalt, at

»med henblik at give den forelæggende ret den fornødne vejledning i forbindelse med besvarelsen af det præjudicielle spørgsmål kan Domstolen i denne forbindelse inddrage fællesskabsretlige regler, som den nationale retsinstans ikke har henvist til i spørgsmålet« (præmis 9, andet punktum).

På baggrund af de oplysninger, der gives i forelæggelseskendelsen, må visse af de tillægskontrakter, sagsøgerne i hovedsagen har indgået, som f. eks. garantikontrakten og kontrakten vedrørende finansieringsformidling, kunne være omfattet af anvendelsesområdet for direktivets artikel 13, B, litra d), nr. 1 og nr. 2, hvorefter

»... medlemsstaterne på betingelser, som de fastsætter, [fritager] ...

d) følgende transaktioner:

- 1) ydelse og formidling af lån samt forvaltning af lån ved den person, som har ydet lånene;

- 2) forhandlinger og indgåelse af forpligtelser om sikkerhedsstillelse og andre former for sikkerhed og garantier, samt forvaltning af kreditgarantier ved den person, der har ydet kreditten«.

Som anført af Domstolen i førnævnte dom (35/85, præmis 9 i slutningen) henhører det under den nationale ret eventuelt at afgøre, om visse af de af »bygherremodellen« omfattede kontrakter er omfattet af anvendelsesområdet for direktivets artikel 13, B, litra d).

Sammenfattende må jeg sige, at selv om det efter national ret er muligt ved fastlæggelsen af beregningsgrundlaget for en anden afgiftspålæggelse at anse en gruppe af leveringer af goder og tjenesteydelser for en enkelt transaktion, stiller sagerne sig anderledes, når der bliver tale om opkrævning af moms på grundlag af direktivets regler. Moms må opkræves af hver enkelt af de omhandlede transaktioner, medmindre denne efter direktivet kan eller skal fritages.

Herefter må jeg undersøge det andet spørgsmål vedrørende muligheden for dobbeltbeskatning.

6. Artikel 33 indeholder herom en klar bestemmelse, der har følgende ordlyd:

»Med forbehold af andre fællesskabsbestemmelser er bestemmelserne i dette direktiv ikke til hinder for, at en medlemsstat oprettholder eller indfører afgifter på forsikringskontrakter og på spil og væddemål, punkt-afgifter, indregistreringsafgifter og i det hele taget alle former for skatter og afgifter, der ikke har karakter af omsætningsafgift«.

Direktivet har som den tyske regering med god grund har anført og som det også fremgår af dets titel til formål at harmoni-

sere medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter. Som det fremgår af artikel 33, omfatter denne harmonisering ikke desuden andre afgifter, som medlemsstaterne frit kan opretholde eller indføre under forudsætning af, at de ikke har karakter af omsætningsafgift. Og således forholder det sig med grunderhvervesskatten.

Hermed har jeg givet indholdet af mit forslag til afgørelse af det andet spørgsmål.

Den forelæggende ret har i den sidste af kendelsens grunde anført, at der, såfremt spørgsmålet besvares på denne måde, under hensyn til Bundesverfassungsgerichts praksis må ske en undersøgelse af, om de tyske regler om grunderhvervesskat er i overensstemmelse med forfatningen, således at dobbelt beskatning af samme transaktion undgås. Afgørelsen i så henseende er imidlertid et internretligt spørgsmål, der ikke har betydning for fællesskabsretten, når dennes regler overholdes.

7. På baggrund af det anførte foreslår jeg Domstolen at besvare spørgsmålene fra Finanzgericht Düsseldorf på følgende måde:

- 1) En transaktion, der omfatter en kontrakt om salg af en byggegrund samt forskellige entreprise- og tjenesteydelseskontrakter vedrørende opførelse og levering af en bygning på grunden, udgør ikke "levering af bygninger eller dele heraf med tilhørende jord", jfr. artiklerne 4, stk. 3, litra a), eller 13, 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.

Nævnte transaktion må beskrives som omfattende levering af en byggegrund, jfr. artikel 4, stk. 3, litra b), i sjette direktiv, og efterfølgende levering af goder og tjenesteydelser.

Sidstnævnte levering af goder og tjenesteydelser pålægges merværdiafgift i medfør af artikel 2, stk. 1, i sjette direktiv, medmindre de er omfattet af direktivets bestemmelser om fritagelse, navnlig bestemmelserne om fritagelse af de i artikel 13, B, litra d), nr. 1 og nr. 2, omhandlede transaktioner.

- 2) Det fremgår af artikel 33 i sjette direktiv, at en medlemsstat kan opretholde eller indføre afgifter på transaktioner vedrørende fast ejendom, der også pålægges merværdiafgift.