

## FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT

YVES BOT

föredraget den 18 juni 2009<sup>1</sup>

1. Förevarande mål om förhandsavgörande avser på nytt begreppet kringtjänst i artikel 19.2 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG.<sup>2</sup>

2. I artikel 19 i sjätte direktivet anges hur den avdragsgilla andelen ska beräknas när en skattskyldig person använder varor och tjänster för att utföra både skattepliktiga transaktioner och transaktioner som är undantagna från mervärdesskatt.

3. Enligt gemenskapssystemet för mervärdesskatt har en näringsidkare rätt att dra av all den mervärdesskatt som han har erlagt för att utöva verksamhet som också är mervärdesskattepliktig. Om näringsidkaren bedriver både skattepliktig verksamhet och verksamhet som är undantagen från skatteplikt och han utan åtskillnad förvärvar varor och tjänster för dessa två typer av verksamheter, får avdrag endast göras för mervärdesskatten på dessa varor och tjänster i proportion till

omsättningen från den skattepliktiga verksamheten.

4. I enlighet med artikel 19 i sjätte direktivet motsvarar denna avdragsrätt resultatet av ett allmänt bråk där täljaren är den omsättning som kan hänföras till skattepliktiga transaktioner och där nämnaren består av sistnämnda omsättning plus den omsättning som kan hänföras till transaktioner som är undantagna från skatteplikt. I artikel 19.2 föreskrivs även att den omsättning som kan hänföras till vissa fastighetstransaktioner eller finansiella transaktioner inte ska beaktas när det är fråga om kringtjänster.

5. Härav följer att om en transaktion som är undantagen från mervärdesskatteplikt betecknas som en ”kringtjänst” i den mening som avses i artikel 19 i sjätte direktivet, så medför det att den skattskyldigas avdragsrätt ökar, genom att beloppet i nämnaren i det bråk som föreskrivs i denna artikel minskas.

6. Begreppet kringtjänst har tolkats vid två tillfällen, nämligen i dom av den 11 juli 1996

<sup>1</sup> — Originalspråk: franska.

<sup>2</sup> — 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), vilket från och med den 1 januari 2007 har upphävts genom rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, s. 1), men som fortfarande var tillämpligt vid den i målet vid den nationella domstolen aktuella tidpunkten.

i målet Régie dauphinoise<sup>3</sup> och av den 29 april 2004 i målet EDM.<sup>4</sup> Domstolen har även mer nyligen gett relevanta anvisningar om hur begreppet ska tolkas i dom av den 6 mars 2008 i målet Nordania Finans och BG Factoring.<sup>5</sup>

7. I förevarande mål är parterna oeniga om hur de kriterier som domstolen fastslog i dessa domar ska tolkas och vilka följer denna tolkning medför med hänsyn till omständigheterna i målet vid den nationella domstolen.

8. Förevarande mål rör ett byggföretag vars huvudsakliga verksamhet består i att utföra arbeten för tredje mans räkning och som i begränsad utsträckning uppför fastigheter för egen räkning i syfte att sälja dessa. Enligt tillämplig nationell rätt utgör uppförandet av fastigheter för egen räkning en skattepliktig transaktion medan den efterföljande försäljningen av dessa fastigheter utgör en transaktion som är undantagen från skatteplikt.

3 — Dom av den 11 juli 1996 i mål C-306/94, Régie dauphinoise (REG 1996, s. I-3695).

4 — Dom av den 29 april 2004 i mål C-77/01, EDM (REG 2004, s. I-4295).

5 — Dom av den 6 mars 2008 i mål C-98/07, Nordania Finans och BG Factoring (REG 2008, s. I-1281).

9. Den nationella domstolen vill få klarhet i huruvida försäljningen, av detta företag, av fastigheter som har uppförts av företaget för egen räkning kan anses utgöra en kringtjänst i den mening som avses i artikel 19.2 i sjätte direktivet. Nämnda domstol vill särskilt få klarhet i huruvida det för denna bedömning har någon betydelse om försäljningen, betraktad för sig, endast innebär en mycket begränsad användning av varor och tjänster för vilka mervärdesskatt ska erläggas. Den nationella domstolen vill även att domstolen ska ta ställning till vilken inverkan neutralitetsprincipen har på denna bedömning.

10. I förevarande förslag till avgörande kommer jag att ange varför kriteriet om en mycket begränsad användning av varor och tjänster som är avsedda för en blandad användning inte kan vara tillämpligt när, såsom i förevarande fall, den från skatteplikt undantagna verksamheten som avser fastighetsförsäljning tillsammans med den skattepliktiga byggverksamheten utgör en och samma transaktion. Jag kommer att föreslå att domstolen ska slå fast att försäljningen – av ett byggföretag – av fastigheter som har uppförts av byggföretaget för egen räkning, när uppförandet av fastigheterna är mervärdesskattepliktigt och den efterföljande försäljningen av dessa är undantagen från skatteplikt, inte kan utgöra en kringtjänst i den mening som avses i artikel 19.2 i sjätte direktivet, då denna försäljning utgör en direkt, bestående och nödvändig förlängning av byggverksamheten.

## I — Tillämpliga bestämmelser

### A — Sjätte direktivet

1. Reglerna om avdrag i artiklarna 17 och 19 i sjätte direktivet

11. Mervärdesskatt är en skatt på konsumtion som ska tillämpas allmänt på varor och på tjänster och som endast ska bäras av slutkonsumenten. För att de skattskyldiga som säkerställer uppbörderna av skatten ska ges möjlighet att inte bära kostnaden för denna föreskrivs i sjätte direktivet ett avdragssystem som är avsett att säkerställa skattens ”neutralitet”. De skattskyldiga har således rätt att från den mervärdesskatt som de har fakturerat sina kunder och som de ska redovisa till medlemsstaten dra av den ingående mervärdesskatt de själva har betalat vid förvärvet av de varor och de tjänster som krävs för att utöva sin näringsverksamhet.

12. Avdragsrätten förutsätter dock att den skattskyldiga använder dessa varor eller tjänster för sådan verksamhet som är mervärdesskattepliktig. I artikel 17 i sjätte direktivet, med rubriken ”Avdragsrättens inträde och räckvidd”, föreskrivs således att den skattskyldiga har rätt att dra av mervärdesskatt ”[i] den mån varorna och tjänsterna används i samband med den skattskyldiga personens skattepliktiga transaktioner”.

13. När en skattskyldig använder varor och tjänster för skattepliktiga transaktioner, med avseende på vilka mervärdesskatten är avdragsgill, och för transaktioner som är undantagna från mervärdesskatteplikt, med avseende på vilka mervärdesskatten inte är avdragsgill, föreskrivs i artikel 17.5 i sjätte direktivet att bara den andel av mervärdesskatten som kan hänföras till de förstnämnda transaktionerna ska vara avdragsgill. I samma bestämmelse anges även att denna andel ska bestämmas i enlighet med artikel 19 i sjätte direktivet för alla transaktioner som genomförs av den skattskyldiga personen.

14. I artikel 19 i sjätte direktivet föreskrivs följande:

”1. Den avdragsgilla andelen enligt artikel 17.5 första stycket skall bestå av ett allmänt bråk där

- täljaren är det sammanlagda beloppet, exklusive mervärdesskatt, av den omsättning per år som kan hänföras till transaktioner för vilka mervärdesskatt är avdragsgill...,
- nämnaren är det sammanlagda beloppet, exklusive mervärdesskatt, av den omsättning per år som kan hänföras till transaktioner som ingår i täljaren och till transaktioner för vilka mervärdesskatt inte är avdragsgill ...

Andelen skall bestämmas varje år och omräknas till ett procenttal, avrundat uppåt till nästa heltal.

ningen på investeringarna, vilken utgjorde ungefär 14 procent av dess totala årsinkomster under den aktuella perioden.<sup>6</sup>

2. Med avvikelse från bestämmelserna i punkt 1, skall från beräkningen av den avdragsgilla andelen undantas den omsättning som kan hänföras till tillhandahållande av anläggningstillgångar som används av den skattskyldiga personen i hans rörelse. Vidare undantas vad som kan hänföras till kringtjänster antingen i samband med fastighets- och finansiella transaktioner eller transaktioner som anges i artikel 13 B d. ...”

16. Domstolen undersökte först huruvida investeringarna omfattades av tillämpningsområdet för mervärdesskatt. Den ansåg att investeringarna utgjorde ekonomisk verksamhet på grund av att de kunde betraktas som tjänster som hade tillhandahållits finansinstitutet i form av lån för en bestämd tid, vilka hade ersatts genom räntebetalningar.

2. Tolkningen av begreppet kringtjänst

a) Domen i målet Régie dauphinoise

15. Régie dauphinoise – Cabinet A. Forest SARL (nedan kallat Régie) utövade verksamhet som förvaltare av egendom för uthyrning och var samtidigt samägandeförvaltare. Inom ramen för denna verksamhet mottog företaget förskott från de samägare vars fastigheter det förvaltade. Det placerade dessa belopp för egen räkning vid finansinstitut. Régie blev ägare av medlen från det att de inbetalades på dess konto. Det var skyldigt att återbetala dessa medel, men erhöll avkast-

17. När det gäller frågan om huruvida Régie hade genomfört dessa investeringar i egenskap av skattskyldig person angav domstolen att ”det förhållandet att förvaltaren uppbär räntor, som är avkastning av investeringen av de belopp som denne har erhållit av sina kunder inom ramen för förvaltningen av deras fasta egendom, [utgör] en direkt, bestående och nödvändig förlängning av den verksamhet som utgör grund för skatteplikt, så att denna förvaltare agerar som en skattskyldig person då denne genomför en sådan investering”.<sup>7</sup>

18. Domstolen konstaterade därefter att investeringarna utgjorde en transaktion som är undantagen från mervärdesskatteplikt enligt artikel 13 B d i sjätte direktivet.

6 — Domen i det ovannämnda målet Régie dauphinoise, punkt 6.  
7 — *Ibidem*, punkt 18.

19. Slutligen tog domstolen ställning till frågan om huruvida investeringarna kunde anses utgöra kringtjänster i samband med finansiella transaktioner i den mening som avses i artikel 19.2 i sjätte direktivet. I punkterna 21 och 22 i domen slog domstolen fast följande:

”Det skall i detta avseende påpekas att det förhållandet att kringtjänster i samband med finansiella transaktioner inte inkluderas i nämnaren i det bråk som används vid beräkningen av den andel som är avdragsgill, i enlighet med artikel 19 i sjätte direktivet, är avsett att tillförsäkra att den absoluta [neutralitet] som det gemensamma systemet för mervärdesskatt garanterar iakttas.... [B]-eräkningen av avdraget [skulle] förvanskas om avkastningen av den skattskyldiga finansiella transaktioner, som har samband med en verksamhet som grundar skatteplikt, skulle inkluderas i ovannämnda nämnare även då det för att en sådan avkastning skall erhållas... inte förutsätts att varor eller tjänster för vilka mervärdesskatt skall erläggas utnyttjas eller det åtminstone endast förutsätts en mycket begränsad användning av dessa.

Det skall ändå erinras om att investeringarna som har genomförts av de företag som förvaltar fast egendom, härrör från förskott som har ställts till dessas förfogande av de samägare och hyresgäster vars fasta egendom företage[n] förvaltar. Med godkännande från sina kunder har dessa företag kunnat investera dessa belopp som för egen räkning vid finansinstitut. Det är därför, som domstolen har i påpekat i punkt 18 i denna dom, som den ränta som genereras av dessa investeringar utgör en direkt, bestående och nödvändig förlängning av den verksamhet – som utövas av de företag som förvaltar fast egendom – som grundar skatteplikt. Sådana investeringar

kan därför inte definieras som kringtjänster i den mening som avses i artikel 19.2 i sjätte direktivet och det förhållandet att de beaktas vid beräkningen av den andel som är avdragsgill påverkar inte [neutraliteten i] systemet för mervärdesskatt.”

#### b) Domen i målet EDM

20. Det ovannämnda målet EDM rörde ett holdingbolag inom gruvsektorn vars huvudsakliga verksamhet avsåg förvaltning av andelar i gruvbolag samt vetenskapliga och tekniska undersökningar på gruvområdet i syfte att göra investeringar inom detta område genom bildandet av nya bolag. Holdingbolaget beviljade även lån till de bolag i vilka det ägde andel och gjorde placeringar på bankkonton eller i värdepapper såsom statsobligationer eller bankcertifikat.

21. Domstolen tog ställning till frågan om huruvida denna finansiella verksamhet, vilken var undantagen från mervärdesskatteplikt, kunde anses utgöra kringtjänster trots att den genererade inkomster som översteg inkomsterna från den huvudsakliga verksamheten.

22. Domstolen erinrade om att artikel 19.2 i sjätte direktivet syftar till att undvika att transaktioner som inte innebär att varor eller tjänster för vilka mervärdesskatt ska erläggas

utnyttjas, eller som innebär endast en mycket begränsad användning av dessa, snedvrider beräkningen av den avdragsgilla andelen och därigenom till att säkerställa att det neutralitetsändamål som garanteras i det gemensamma mervärdesskattesystemet uppnås.<sup>8</sup>

23. Domstolen slog fast att holdingbolagets finansiella verksamhet ska anses som kringtjänster i den mening som avses i artikel 19.2 andra meningen i sjätte direktivet i den mån som dessa transaktioner innebär en mycket begränsad användning av varor eller tjänster för vilka mervärdesskatt ska erläggas.<sup>9</sup>

24. Domstolen angav att även om omfattningen av de inkomster som genererats av den finansiella verksamhet som omfattas av tillämpningsområdet för sjätte direktivet kan indikera att denna verksamhet inte ska anses utgöra kringtjänster i den mening som avses i nämnda bestämmelse, kan den omständigheten att de inkomster som genereras av sådan verksamhet överstiger inkomsterna från den verksamhet som av företaget har angetts vara den huvudsakliga inte i sig utsluta att denna klassificeras som kringtjänster.<sup>10</sup> Domstolen hade tidigare konstaterat att holdingbolagets huvudsakliga verksamhet som avsåg prospektering beräknades ge avkastning först på medellång sikt eller till och med kunde visa sig vara olönsam.<sup>11</sup>

3. Domen i målet Nordania Finans och BG Factoring

25. I det ovannämnda målet Nordania Finans och BG Factoring var frågan huruvida fordon som ett leasingföretag förvärvar i syfte att hyra ut dem och därefter sälja dem vid leasingavtalens utgång utgör anläggningstillgångar.

26. Parallellt med denna leasingverksamhet, vilken var mervärdesskattepliktig, tillhandahöll företaget även finansiella tjänster som var undantagna från mervärdesskatteplikt. Det var således fråga om att fastställa huruvida den omsättning som motsvarade försäljningen av fordon vid leasingavtalens slut skulle beaktas vid beräkningen av den avdragsgilla andelen, i täljaren och i nämnaren, såsom hänförlig till en skattepliktig verksamhet, eller undantas från denna beräkning såsom motsvarande förvärvet av anläggningstillgångar.

27. Domstolen slog fast att uttrycket ”anläggningstillgångar som används av den skattskyldiga personen i hans rörelse” i artikel 19.2 i sjätte direktivet inte omfattar fordon som ett leasingföretag förvärvar i syfte att hyra ut dem och därefter sälja dem vid leasingavtalens utgång, då försäljningen av fordonen vid slutet av nämnda avtal utgör en integrerad del av företagets normala ekonomiska verksamhet.

8 — Domen i det ovannämnda målet EDM, punkt 75.

9 — *Ibidem*, punkt 78.

10 — *Ibidem*.

11 — Domen i det ovannämnda målet EDM, punkt 77.

B — *Den nationella skattelagstiftningen*

28. I 6 § första stycket i mervärdesskattelagen (momsloven) föreskrivs att mervärdesskatt ska betalas av skattskyldiga personer som utför byggnadsarbeten och som för egen räkning uppför byggnader på egen mark för försäljning. I 6 § andra stycket i lagen anges att i fråga om byggnader med avseende på vilka mervärdesskatt ska betalas enligt första stycket ska det arbete som utförts och det material som använts till detta arbete jämföras med tillhandahållande mot vederlag, och följaktligen med skattepliktiga tillhandahållanden.

29. Den nationella domstolen har uppgett att dessa bestämmelser syftar till att de byggföretag som själva uppför fastigheter för försäljning ska jämföras med de företag som i samma syfte ingår avtal om utförande av byggnadsarbete med utomstående företag, eftersom försäljning av fastigheter utgör en transaktion som är undantagen från mervärdesskatteplikt enligt 13 § första stycket punkt 9 i mervärdesskattelagen.

30. När det gäller avdragsrätten anges i 37 § i mervärdesskattelagen att företag som är registrerade till mervärdesskatt får, vid beräkningen av den ingående skatten, dra av den skatt som erlagts för företagets inköp av varor och tjänster som endast används för företagets leveranser som inte är undantagna från skatteplikt.

31. När det gäller inköp av varor och tjänster som är avsedda för en blandad användning föreskrivs följande i 38 § i mervärdesskattelagen:

”För varor och tjänster som ett registrerat företag använder såväl för transaktioner för vilka mervärdesskatten är avdragsgill enligt 37 § som för andra transaktioner i företaget, får avdrag göras för den andel av mervärdesskatten som står i proportion till den omsättning som kan hänföras till den registreringspliktiga delen av verksamheten. Vid beräkningen av omsättningen ska det bortses från den del av omsättningen som kan hänföras till tillhandahållande av anläggningstillgångar som har använts i företaget ... Det ska även bortses från den del av omsättningen som kan hänföras till kringtjänster i samband med fastighetstransaktioner ...”

II — **Bakgrund och tolkningsfrågorna**

32. NCC Construction Danmark A/S (nedan kallat NCC) är ett företag som bedriver verksamhet inom byggbranschen, bland annat som byggtreprenör. Det utför byggnadsarbeten både för andras och för egen räkning. Försäljning av fast egendom utgör inte företagets huvudsakliga verksamhet, utan är en självständig verksamhet som följer av den mervärdesskattepliktiga byggverksamheten.

33. För de byggnadsarbeten som NCC utför för egen räkning betalar företaget, i enlighet med 6 § i mervärdesskattelagen, en så kallad byggmoms allt eftersom arbetet utförs, som om arbetet utfördes för tredje mans räkning. Mervärdesskatteplikten för byggande för egen räkning omfattar det byggnadsarbete som utförts av NCC:s anställda, allt material som använts till byggnadsarbetet samt projektering och iordningställande av marken. Det utgår även mervärdesskatt på sedvanlig vinst som vid liknande byggnadsarbeten.

34. År 2002 skötte NCC självt försäljningen av de fastigheter som företaget uppfört för egen räkning. Av en personalstyrka på totalt 2 232 anställda, arbetade endast åtta anställda med försäljningen. År 2002 hade NCC en omsättning på nästan 4 miljarder DKK (3 966 miljoner DKK). Försäljningen av de fastigheter som företaget uppfört för egen räkning gav en omsättning på 185 miljoner DKK. Försäljningsorganisationens andel av NCC:s gemensamma kostnader, det vill säga kostnader för administration, kontor, revision, lokaler etcetera, uppgick till cirka 0,6 procent.

35. Under flera år hade de nationella skattemyndigheterna medgett byggföretagen en obegränsad rätt att dra av kostnader som kunde hänföras både till själva byggverksamheten och till försäljningen. Från och med den 1 april 2002 beslutade skattemyndigheterna att mervärdesskatt som avser de gemensamma kostnaderna i fortsättningen endast kunde ge upphov till en delvis avdragsrätt, av det skälet att omsättningen från försäljningen av fastigheter hädanefter skulle beaktas såsom

hänförlig till en verksamhet som är undantagen från mervärdesskatteplikt.

36. Eftersom omsättningen från försäljningen av fastigheter hade utgjort 4,7 procent av den totala omsättningen för år 2002 (185 miljoner DKK av 3 966 miljoner DKK), krävde de danska skattemyndigheterna att NCC skulle betala 562 519 DKK i mervärdesskatt för andra halvåret 2002.

37. NCC överklagade detta beslut den 8 februari 2006.

38. Den nationella domstolen har uppgett att de transaktioner som avser försäljning av fastigheter som NCC har uppfört för egen räkning för närvarande ombesörjs av ett självständigt bolag.

39. Vid den nationella domstolen anförde parterna följande argument.



40. NCC hävdade att transaktionerna avseende försäljning av fastigheter som företaget har uppfört för egen räkning utgör kringtjänster i den mening som avses i 38 § första stycket fjärde meningen i mervärdesskattelagen och i artikel 19.2 andra meningen i sjätte direktivet, eftersom de innebär en mycket begränsad användning av mervärdesskattepliktiga varor och tjänster. Företaget gjorde gällande att en mycket begränsad användning av gemensamma varor och tjänster utgör det avgörande kriteriet vid fastställandet av huruvida en transaktion utgör en kringtjänst, i enlighet med den ståndpunkt som domstolen intog i domen i det ovannämnda målet EDM, och att denna tolkning krävs för att garantera att avdragsreglerna säkerställer att mervärdesskatten är helt neutral i förhållande till företaget.

41. Skatteministeriet invände mot denna bedömning och gjorde gällande att, mot bakgrund av domarna i de ovannämnda målen Régie dauphinoise och EDM, en transaktion kan anses utgöra en kringtjänst i den mening som avses i artikel 19.2 i sjätte direktivet endast om den uppfyller två kumulativa villkor, nämligen om den dels inte utgör en integrerad del av den skattskyldiga personens ekonomiska verksamhet och inte heller är knuten till denna som en direkt, bestående och nödvändig förlängning av den skattepliktiga verksamheten, dels innebär en ytterst begränsad användning av gemensamma varor och tjänster.

42. Skatteministeriet angav att i domen i det ovannämnda målet EDM var det första av dessa villkor uppfyllt, varför domstolen gjorde en prövning av det andra villkoret, men detta tillvägagångssätt innebär inte att domen i det ovannämnda målet Régie dauphinoise numera saknar giltighet.

43. Skatteministeriet hävdade att NCC:s försäljning av de fastigheter som det har uppfört för egen räkning utgör en direkt, bestående och nödvändig förlängning av företagets byggverksamhet. Den angav vidare att det vore konstlat att bedöma försäljningsavdelningen separat, eftersom den omsättning som motsvarar försäljningen av fastigheter också följer av den samlade byggverksamheten.

44. Mot bakgrund av denna diskussion beslutade Østre Landsret att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfrågor till domstolen:

- "1) Ska begreppet 'kringtjänster i samband med fastighetstransaktioner' i artikel 19.2 andra meningen i sjätte... direktivet tolkas så, att det omfattar verksamheten i ett byggföretag, som är skattskyldigt till mervärdesskatt, i samband med den efterföljande försäljningen av fastigheter, vilka har uppförts av byggföretaget för egen räkning som en fullt ut mervärdesskattepliktig verksamhet i avsikt att säljas vidare?
- 2) Har det någon betydelse för svaret på fråga 1 i vilken omfattning försäljningsverksamheten, betraktad för sig, innebär en användning av varor och tjänster för vilka mervärdesskatt ska betalas?

3) Är det förenligt med principen om mervärdesskattens neutralitet att ett byggföretag, som enligt lagstiftningen i den berörda medlemsstaten – med stöd av artiklarna 5.7 och 6.3 i sjätte... direktivet – ska erlagga mervärdesskatt på företagets interna leveranser i samband med utförandet av byggnadsarbeten för egen räkning i avsikt att fastigheterna därefter ska säljas vidare, endast delvis har rätt att dra av mervärdesskatten för allmänna kostnader i byggföretaget med hänvisning till att den efterföljande försäljningen av fastigheterna enligt medlemsstatens lagstiftning om mervärdesskatt är befriad från mervärdesskatt med stöd av artikel 28.3 b i sjätte... direktivet jämförd med punkt 16 i bilaga F till direktivet?”

### III — Bedömning

45. Den nationella domstolens tre tolkningsfrågor har ett nära samband. De två första frågorna avser nämligen huruvida NCC:s försäljning av fastigheter som har uppförts för företagets egen räkning kan utgöra en kringtjänst i den mening som avses i artikel 19.2 i sjätte direktivet och, i förekommande fall, om det relevanta kriteriet vid denna bedömning är hur stor del av användningen av varor och tjänster för vilka det ska betalas mervärdesskatt som sker genom försäljningsverksamheten betraktad för sig. Den tredje frågan behandlar vilken inverkan neutralitetsprincipen har på svaret på den föregående frågeställningen.

46. Samtliga dessa tre frågor syftar till att fastställa huruvida omsättningen från NCC:s försäljning av fastigheter kan undantas från nämnaren i det bråk som ligger till grund för beräkningen av den avdragsgilla andelen. Följaktligen föreslår jag att domstolen ska pröva frågorna gemensamt och att frågorna ska förstås på följande sätt. Den nationella domstolen vill få klarhet i huruvida artikel 19.2 i sjätte direktivet ska tolkas så, att försäljningen – av ett byggföretag – av fastigheter som har uppförts av byggföretaget för egen räkning, när uppförandet av fastigheterna är mervärdesskattepliktigt och den efterföljande försäljningen av dessa är undantagen från skatteplikt, kan utgöra en kringtjänst i den mening som avses i nämnda bestämmelse och, i förekommande fall, på vilka villkor.

47. Före prövningen av denna frågeställning ska det påpekas att den danska lagstiftningen är förenlig med sjätte direktivet, i den mån som det i lagstiftningen föreskrivs att försäljningen av nybyggda fastigheter är undantagen från mervärdesskatteplikt och att ett byggföretags uppförande av fastigheter för egen räkning omfattas av mervärdesskatteplikt.

48. Vad först gäller undantaget från mervärdesskatteplikt vid försäljning av nybyggda fastigheter, så har det stöd i bestämmelserna i artikel 28.3 b i sjätte direktivet, enligt vilken medlemsstaterna, under en övergångsperiod på fem år från och med den 1 januari 1978, får fortsätta att undanta de verksamheter som anges i bilaga F till direktivet enligt befintliga villkor i medlemsstaten i fråga.

49. Bilaga F till sjätte direktivet har rubriken ”Verksamhet som avses i artikel 28.3 b” och i punkt 16 anges ”[t]illhandahållande av sådana byggnader och sådan mark som avses i artikel 4.3”, det vill säga – enligt lydelsen i sistnämnda bestämmelse – tillhandahållande före första inflyttning av byggnader eller delar av byggnader och den mark de står på.<sup>12</sup>

50. Vidare har den danska regeringen uppgett att detta undantag föreskrevs i nationell rätt före ikraftträdandet av sjätte direktivet. Den nationella domstolen har angett att den nationella lagstiftningen i det avseendet är förenlig med bestämmelserna i artikel 28.3 b i sjätte direktivet jämförd med punkt 16 i bilaga F till direktivet.

51. Vad därefter beträffar beskattningen av uppförandet av fastigheter av ett byggföretag för egen räkning, så har den stöd i bestämmelserna i artiklarna 5.7 och 6.3 i sjätte direktivet, enligt vilka leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster som en skattskyldig person utför inom ramen för sin ekonomiska verksamhet ska behandlas som skattepliktig verksamhet.

12 — Denna möjlighet att undanta försäljning av nybyggda fastigheter från skatteplikt har förlängts genom artikel 371 i direktiv 2006/112 och del B punkt 9 i bilaga X till nämnda direktiv.

52. I artikel 5.7 a i sjätte direktivet föreskrivs således att medlemsstaterna kan behandla uttag som en skattskyldig person gör inom ramen för sin rörelse av varor som producerats, konstruerats, utvunnits, bearbetats, inköpts eller importerats inom denna rörelse som leverans mot vederlag, då mervärdesskatten på dessa varor inte skulle ha varit helt avdragsgill om de hade förvärvats från någon annan skattskyldig person.

53. På samma sätt anges i artikel 6.3 i sjätte direktivet att på vissa villkor får medlemsstaterna behandla en skattskyldigs tillhandahållande av en tjänst åt sitt företag som tillhandahållande av tjänster mot vederlag om mervärdesskatten på tjänsten inte skulle ha varit helt avdragsgill, om den hade tillhandahållits av en annan skattskyldig person.

54. Bedömningen av den nationella domstolens fråga ska följaktligen ske utifrån antagandet att den nationella lagstiftningen är förenlig med gemenskapssystemet för mervärdesskatt, i den mån som det i lagstiftningen föreskrivs dels att försäljningen av nybyggda fastigheter är undantagen från mervärdesskatteplikt, dels att uppförandet av fastigheter av ett byggföretag för egen räkning ska beskattas.

55. NCC har hävdat att försäljning av fastigheter som företaget har uppfört för egen räkning ska anses utgöra kringtjänster av följande skäl.

56. Sådan försäljning utgör inte en integrerad del av företagets huvudsakliga verksamhet och utgör inte heller ett särskilt verksamhetsområde för företaget. Försäljningen följer direkt av företagets byggverksamhet, vilken beskattas fullt ut, och är underordnad och marginell i förhållande till företagets samlade omsättning (185 miljoner DKK jämfört med de 3 966 miljoner DKK som den huvudsakliga verksamheten genererade).

57. Vidare, och framför allt, skulle beräkningen av avdraget snedvridas om den omsättning som kan hänföras till försäljningen av fastigheter beaktades, eftersom försäljningsavdelningens nyttjande av företagets gemensamma kostnader uppgick till endast 0,6 procent år 2002. Som domstolen konstaterade i punkt 21 i domen i det ovan nämnda målet Régie dauphinoise och i punkt 76 i domen i det ovannämnda målet EDM, skulle beräkningen av avdraget snedvridas om all avkastning av den skattskyldigas finansiella transaktioner som har samband med en skattepliktig verksamhet inräknades i nämnaren i det bråk som ligger till grund för beräkningen av den avdragsgilla andelen, särskilt om det för erhållande av en sådan avkastning inte förutsätts att varor eller tjänster för vilka mervärdesskatt ska erläggas utnyttjas eller det åtminstone endast förutsätts en mycket begränsad användning av dessa.

58. Slutligen har NCC gjort gällande att domstolen upprepade gånger har erinrat om att det gemensamma systemet för mervärdesskatt ska garantera att en fullständig neutralitet iakttas, oavsett företagets målsättningar eller avkastning. De danska mervärdesskattebestämmelserna avviker dock från denna grundläggande princip i sjätte direktivet, genom valet att dela upp en och samma

transaktion i två skilda transaktioner, nämligen, för det första, uppförandet, vilket beskattas allt eftersom arbetet utförs, och, för det andra, försäljningen, vilken är undantagen från mervärdesskatteplikt.

59. Enligt NCC strider det således mot neutralitetsprincipen att omsättningen från försäljningen av fastigheter beaktas sedan den 1 april 2002, eftersom det, genom att en och samma transaktion delas upp i två skilda transaktioner, medför att en skattskyldig person inte helt avlastas den mervärdesskatt som erlagts i samband med uppförandet av fastigheter för personens egen räkning.

60. Jag anser att NCC:s ståndpunkt inte kan godtas, eftersom försäljningen av de fastigheter som har uppförts av detta företag för egen räkning och uppförandet av dessa fastigheter grundar sig på en och samma transaktion, som normalt utförs av den skattskyldiga personen.

61. Jag grundar denna bedömning på det avdragssystem som föreskrivs i artiklarna 17 och 19 i sjätte direktivet samt på rättspraxis avseende begreppet kringtjänst i artikel 19.2 i sjätte direktivet.

62. Detta begrepp har inte definierats i sjätte direktivet. I sjätte direktivet hänvisas det inte heller till medlemsstaternas rättsordningar

för att fastställa begreppets betydelse och räckvidd. Begreppet ska således tolkas med beaktande av dess rättsliga sammanhang och de mål som eftersträvas med begreppet.<sup>13</sup>

undantagen från skatteplikt, med avseende på vilken mervärdesskatten inte är avdragsgill, står i proportion till omsättningen från respektive verksamhet.

63. Avdragsreglerna i sjätte direktivet har till syfte att helt avlasta den skattskyldiga personen den ingående mervärdesskatten på varor och tjänster som personen har använt i samband med sina skattepliktiga transaktioner.<sup>14</sup> Det har även framgått att när den skattskyldiga personen både utför skattepliktiga transaktioner och transaktioner som är undantagna från skatteplikt, ska bara den andel av mervärdesskatten vara avdragsgill som kan hänföras till de skattepliktiga transaktionerna, i enlighet med artikel 17.5 i sjätte direktivet. Det är av det skälet som det i artikel 19.1 i sjätte direktivet föreskrivs att den avdragsgilla andelen av mervärdesskatten på förvärv av sådana varor och tjänster ska bestå av ett allmänt bråk där täljaren är den omsättning som kan hänföras till skattepliktiga transaktioner och nämnaren är den sammanlagda omsättningen.

65. I artikel 19.2 i sjätte direktivet föreskrivs att den omsättning som kan hänföras till kringtjänster i samband med fastighetstransaktioner eller finansiella transaktioner och till försäljning av anläggningstillgångar ska undantas från beräkningen av den avdragsgilla andelen. Denna artikel syftar till att utesluta de belopp som inte återspeglar användningen av de varor och tjänster för vilka mervärdesskatt ska betalas och som följaktligen skulle snedvrída resultatet av beräkningen av den avdragsgilla andelen.

66. Detta syfte uttrycktes klart i redogörelsen för skälen till förslaget till sjätte direktivet, vilket Europeiska gemenskapernas kommission lämnade till Europeiska unionens råd den 29 juni 1973.<sup>15</sup> Det har konstant upprepats i domarna i de ovannämnda målen Régie dauphinoise,<sup>16</sup> EDM<sup>17</sup> samt Nordania Finans

64. Genom dessa bestämmelser har således gemenskapslagstiftaren presumerat att den skattskyldigas del av användningen av dessa varor och tjänster i samband med dennes skattepliktiga verksamhet, med avseende på vilken mervärdesskatten är avdragsgill, och i samband med dennes verksamhet som är

13 — Domen i det ovannämnda målet Nordania Finans och BG Factoring, punkt 18.

14 — Dom av den 22 juni 1993 i mål C-333/91, Sofitam (REG 1993, s. I-3513), punkt 10, och domen i det ovannämnda målet Nordania Finans och BG Factoring, punkt 19. Se mer nyligen dom av den 23 april 2009 i mål C-74/08, PARAT Automotive Cabrio (REG 2009, s. I-3459), punkt 17.

15 — Förslag till rådets sjätte direktiv om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (*Europeiska gemenskapernas bulletin*, tillägg 11/73, s. 20). Enligt förslaget motiverades artikel 19.2 på följande sätt:

”De förhållanden som avses i denna punkt ska undantas från beräkningen av andelen, för att hindra att de ska kunna snedvrída den verkliga betydelsen därav i den mån som dessa förhållanden inte återspeglar den skattskyldiga personens ekonomiska verksamhet. Detta är fallet med försäljning av anläggningstillgångar och med fastighets- och finansiella transaktioner som endast utgör kringtjänster, det vill säga som endast har en underordnad eller tillfällig betydelse i förhållande till företagets totala omsättning. Dessa transaktioner undantas för övrigt endast om de inte omfattas av den skattskyldiga personens normala ekonomiska verksamhet.”

16 — Punkt 21.

17 — Punkterna 75 och 76.

och BG Factoring.<sup>18</sup> Enligt domstolen skulle således beräkningen av avdraget snedvridas om all avkastning av den skattskyldigas finansiella transaktioner, som har samband med en skattepliktig verksamhet, inkluderades i nämnaren i det bråk som används vid beräkningen av den andel som är avdragsgill även då det, för att en sådan avkastning ska erhållas, inte förutsätts att varor eller tjänster för vilka mervärdesskatt ska erläggas utnyttjas eller det åtminstone endast förutsätts en mycket begränsad användning av dessa.

67. Denna bedömning, vilken gjordes inom ramen för mål som avsåg finansiella transaktioner eller begreppet anläggningstillgångar, går utan tvekan att överföra på förevarande mål, vilket avser försäljning av fastigheter.

68. Flera lärdomar kan dras av övervägandena ovan och av domarna i de ovannämnda målen Régie dauphinoise, EDM samt Nordania Finans och BG Factoring vad gäller betydelsen och räckvidden av begreppet kringtjänst i artikel 19.2 i sjätte direktivet.

69. Den första lärdomen är att begreppet kan tillämpas framför allt på enstaka transaktioner som inte ingår i företagets normala verksamhet. Ett företags försäljning av en fastighet som det inte längre har nytta av kan således ge en högre omsättning, trots att transaktionen kanske endast har krävt några telefonsamtal. I det fallet är det transaktionens ovanliga eller extraordinära karaktär som gör det möjligt att

presumera att den omfattas av begreppet kringtjänst i den mening som avses i artikel 19.2 i sjätte direktivet.

70. När en transaktion som är undantagen från skatteplikt är normal till sin karaktär kan det omvänt presumeras att det inte rör sig om en kringtjänst i den mening som avses i denna bestämmelse.<sup>19</sup> Det är dock inte fråga om en presumption som inte går att motbevisa.

71. Den andra lärdom som kan dras av uppgifterna ovan är att det förhållandet att en transaktion är normal till sin karaktär inte systematiskt hindrar att den kan utgöra en kringtjänst. I domen i det ovannämnda målet EDM ansåg således domstolen att så kunde vara fallet med placeringar av kapital och lån som regelbundet utförs av ett holdingbolag inom gruvsektorn. Trots att denna finansiella verksamhet var regelbunden till sin karaktär, slog domstolen fast att den kunde utgöra kringtjänster i den mening som avses i artikel 19.2 i sjätte direktivet, på villkor att den endast innebär en mycket begränsad användning av varor och tjänster för vilka mervärdesskatt ska erläggas.

72. För att den skattskyldiga personens normala verksamhet ska kunna anses utgöra en kringtjänst i den mening som avses i nämnda bestämmelse uppställs dock ett villkor. Detta villkor angavs inte tydligt av domstolen i domen i det ovannämnda målet

18 — Punkt 23.

19 — Se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Nordania Finans och BG Factoring.

EDM, utan framgår uttryckligen av domen i det ovan nämnda målet Régie dauphinoise, och gäller logiskt sett med avseende på gemenskapssystemet för avdrag.

73. Den tredje lärdomen, vilken framgår av rättspraxis, är att den verksamhet som är undantagen från skatteplikt inte får utgöra en direkt, bestående och nödvändig förlängning av den skattepliktiga verksamheten för att kunna anses utgöra en kringtjänst. Som den danska regeringen och kommissionen har angett kan en transaktion som är undantagen från skatteplikt inte anses utgöra en kringtjänst i den mening som avses i artikel 19.2 i sjätte direktivet om den har ett sådant samband med den skattepliktiga verksamheten.

74. Detta villkor kom till uttryck i domen i det ovan nämnda målet Régie dauphinoise i fråga om de investeringar som en förvaltare gjorde av belopp som denne mottagit av sina kunder i samband med förvaltningen av deras fastigheter.<sup>20</sup>

75. Ett sådant villkor måste logiskt sett gälla med avseende på det avdragsssystem som föreskrivs i sjätte direktivet. Detta system vilar på principen att den skattskyldigas rätt att avlastas den mervärdesskatt som denne har erlagt i samband med sin ekonomiska verksamhet är avhängig av att sistnämnda

<sup>20</sup> — Det ska erinras om att domstolen ansåg att i den mån som denna verksamhet utgjorde en direkt, bestående och nödvändig förlängning av den skattepliktiga verksamhet som utövas av de företag som förvaltar fast egendom, kunde det inte vara fråga om en kringtjänst (domen i det ovan nämnda målet Régie dauphinoise, punkt 22).

verksamhet i sig är mervärdesskattepliktig. Avdragsrätten förutsätter följaktligen att de varor och tjänster för vilka mervärdesskatt ska erläggas av den skattskyldiga personen har använts av denna person för att utföra skattepliktig verksamhet.

76. När den skattskyldiga personen använder varor och tjänster för att utföra både skattepliktig verksamhet och verksamhet som är undantagen från skatteplikt, gör sig regeln om den avdragsgilla andelen gällande, vilken innebär att avdragsrätten står i proportion till den omsättning som kan hänföras till skattepliktiga transaktioner. Denna avdragsrätt vilar således på presumtionen att dessa varor och tjänster används av den skattskyldiga personen med avseende på den skattepliktiga verksamheten och med avseende på den verksamhet som är undantagen från skatteplikt i proportion till den omsättning som kan hänföras till respektive verksamhet.

77. Artikel 19.2 i sjätte direktivet gör det möjligt att frångå denna presumtion, när den verksamhet som är undantagen från skatteplikt innebär endast en mycket begränsad användning av varor och tjänster som är avsedda för en blandad användning.

78. Tillämpningen av detta undantag förutsätter följaktligen att den verksamhet som är undantagen från skatteplikt går att särskilja från den skattepliktiga verksamheten. Med andra ord förutsätter den att den del av användningen av varorna och tjänsterna som avser transaktioner som är undantagna från skatteplikt går att identifiera. Om den verksamhet som är undantagen från skatteplikt har ett nära samband med den skattepliktiga

verksamheten eller överlappar denna, kan undantaget i artikel 19.2 i sjätte direktivet inte tillämpas, eftersom det inte är möjligt att till var och en av dessa verksamheter hänföra en del av användningen av varorna och tjänsterna som är avsedda för en blandad användning.

79. I det fallet går följaktligen den presumtion som ligger till grund för den avdragsgilla andel som anges i artiklarna 17.5 och 19.1 i sjätte direktivet inte att motbevisa. Med andra ord kan inte den omsättning som är hänförlig till den verksamhet som är undantagen från skatteplikt undantas vid beräkningen av den avdragsgilla andelen, eftersom denna verksamhet till sin art är sådan att den inte innebär en mycket begränsad användning av varor och tjänster som är avsedda för en blandad användning.

80. I det ovannämnda målet Régie dauphinoise ansåg således domstolen att förvaltarens investeringsverksamhet hade ett direkt, bestående och nödvändigt samband med den skattepliktiga verksamheten att förvalta fastigheter, eftersom det kapital som förvaltaren regelbundet investerade direkt härrörde från förvaltningsverksamheten. Det rörde sig nämligen om förskott som förvaltaren hade erhållit av de kunder vars fastigheter den förvaltade. Vidare kunde dessa investeringar framstå som nödvändiga, eftersom det finns all anledning att anta att de var oundgängliga för den ekonomiska jämvikten i förvaltarens verksamhet.

81. I det ovannämnda målet EDM kunde däremot domstolen, utan att ange det uttryckligen, anse att det aktuella holdingbolagets finansiella verksamhet inte utgjorde en direkt, bestående och nödvändig förlängning av dennes skattepliktiga verksamhet, eftersom det kapital som holdingbolaget placerade hos finansinstitut eller i form av lån inte härrörde från holdingbolagets skattepliktiga verksamhet, utan bestod av bolagets egna medel.<sup>21</sup>

82. Den regel som domstolen slog fast i domen i det ovannämnda målet Régie dauphinoise är i än högre grad tillämplig när, såsom i förevarande mål, den verksamhet som är undantagen från skatteplikt och den skattepliktiga verksamheten grundar sig på samma transaktion. I en sådan situation vore det konstlat att undanta den omsättning som kan hänföras till den verksamhet som är undantagen från skatteplikt, eftersom det är samma transaktion som omväxlande framstår som en skattepliktig transaktion, med avseende på vilken mervärdesskatten är avdragsgill, och som en verksamhet som är undantagen från skatteplikt, med avseende på vilken mervärdesskatten inte är avdragsgill.

83. Som NCC självt har uppgett grundar sig försäljningen av fastigheter, vilken är undantagen från mervärdesskatteplikt, och uppfö-

21 — På samma sätt ansåg domstolen, i dom av den 14 november 2000 i mål C-142/99, Floridienne och Berginvest (REG 2000, s. I-9567), punkt 29, att ett holdingbolags beviljande av lån till dotterbolag till vilka holdingbolaget tillhandahåller tjänster avseende administration, bokföring, data och allmän förvaltning inte kan anses vara mervärdesskattepliktigt på den grunden att det skulle röra sig om en direkt, bestående och nödvändig förlängning av nämnda tillhandahållande av tjänster, eftersom sådana lån är varken med nödvändighet eller direkt kopplade till de tjänster som således har tillhandahållits.



randet av dessa fastigheter, vilket är skattepliktigt, på samma ekonomiska transaktion, eftersom NCC uppför fastigheterna för att sälja dessa. Som den danska regeringen har hävdat vore det därför konstlat att knyta den omsättning som hänför sig till försäljningen av de fastigheter som NCC har uppfört för egen räkning enbart till försäljningsverksamheten, eftersom denna omsättning till en del även härrör från byggverksamheten, vilken är mervärdesskattepliktig.

84. Som NCC har påpekat får denna bedömning visserligen till följd att avdraget för den mervärdesskatt som avser de gemensamma kostnaderna minskar, trots att uppförandet av fastigheter av detta bolag för egen räkning utgör en skattepliktig verksamhet. Jag anser dock att denna situation inte strider mot neutralitetsprincipen, med hänsyn till det nuvarande gemenskapssystemet för mervärdesskatt.

85. Det är riktigt att denna princip innebär att den skattskyldiga personen får dra av hela mervärdesskatten på de varor och tjänster som förvärvats för att utöva skattepliktig verksamhet.<sup>22</sup> Vidare följer det av rättspraxis att rätten till avdrag för mervärdesskatt utgör, såsom en oskiljaktig del av mervärdesskatteordningen, en grundläggande princip i det gemensamma systemet för mervärdesskatt och kan i princip inte inskränkas.<sup>23</sup>

86. Som kommissionen har påpekat har dock inte denna princip högre rang än lagstiftning i normhierarkin. Principen uttrycks i allmänna ordalag i artikel 17.2 i sjätte direktivet och kan bli föremål för de begränsningar och undantag som uttryckligen föreskrivs i sjätte direktivet.<sup>24</sup> Neutralitetsprincipen och avdragsrätten kan således inte medföra att man bortser från en bestämmelse i nationell rätt, varigenom en sådan undantagsbestämmelse i sjätte direktivet har införlivats, eller att den nationella bestämmelsen förklaras inte vara tillämplig.

87. Som framgått ovan är bestämmelserna i mervärdesskattelagen förenliga med sjätte direktivet, i den mån som det i bestämmelserna föreskrivs att försäljningen av en nybyggd fastighet är undantagen från skatteplikt och att uppförandet av fastigheter för egen räkning, av ett bolag som NCC, omfattas av mervärdesskatteplikt. Vidare är följderna av denna lagstiftning för NCC exakt dem som den nationella lagstiftaren ville uppnå, nämligen att byggföretag som säljer fastigheter som de har uppfört ska jämföras med de fastighetsförsäljare som måste anförtro utomstående företag uppdraget att uppföra fastigheterna.

88. De effekter av denna lagstiftning som har påtalats av NCC följer således av de undantag från neutralitetsprincipen som uttryckligen föreskrivs i sjätte direktivet och som den

22 — Domen i det ovannämnda målet Nordania Finans och BG Factoring, punkt 19.

23 — Dom av den 10 juli 2008 i mål C-25/07, Sosnowska (REG 2008, s. I-5129), punkterna 14 och 15 samt där angiven rättspraxis, och domen i det ovannämnda målet PARAT Automotive Cabrio, punkt 15.

24 — Domen i det ovannämnda målet PARAT Automotive Cabrio, punkt 18.

danska regeringen eftersträvade på grundval av dessa bestämmelser.

verksamhet som är undantagen från skatteplikt.

89. Det är av det skälet som jag anser att principen om mervärdesskattens neutralitet, med hänsyn till innehållet i sjätte direktivet, inte utgör hinder för att omsättningen från NCC:s fastighetsförsäljning inräknas i nämnanen i det bråk som föreskrivs i artikel 19 i sjätte direktivet, såsom hänförlig till en

90. Mot bakgrund av det ovan anförda föreslår jag således att domstolen ska slå fast följande. Artikel 19.2 i sjätte direktivet ska tolkas så, att försäljningen – av ett byggföretag – av fastigheter som har uppförts av byggföretaget för egen räkning, när uppförandet av fastigheterna är mervärdesskattepliktigt och den efterföljande försäljningen av dessa är undantagen från skatteplikt, inte kan utgöra en kringtjänst i den mening som avses i nämnda bestämmelse, då försäljningen – såsom i förevarande fall – utgör en direkt, bestående och nödvändig förlängning av byggverksamheten.

#### IV — Förslag till avgörande

91. Mot bakgrund av det ovan anförda föreslår jag att de tolkningsfrågor som har ställts av Østre Landsret ska besvaras på följande sätt:

Artikel 19.2 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 försäljningen – av ett byggföretag – av fastigheter som har uppförts av byggföretaget för egen räkning, när uppförandet av fastigheterna är mervärdesskattepliktigt och den efterföljande försäljningen av dessa är undantagen från skatteplikt, inte kan utgöra en kringtjänst i den mening som avses i nämnda bestämmelse, då försäljningen – såsom i förevarande fall – utgör en direkt, bestående och nödvändig förlängning av byggverksamheten.