



Rättsfallssamlingen

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT
MICHAL BOBEK
föredraget den 19 mars 2019¹ⁱ

Mål C-71/18

Skatteministeriet
mot
KPC Herning

(begäran om förhandsavgörande från Vestre Landsret (Appellationsdomstolen för västra Danmark, Danmark))

”Mervärdesskatt – Leverans av mark med en befintlig byggnad som delvis ska rivas för att ge plats åt en ny byggnad – Artikel 12 i direktiv 2006/112/EG – Artikel 135.1 j och k i direktiv 2006/112 – Undantag från mervärdesskatteplikt – Parternas avsikt – Objektiv bedömning – Begreppet ’byggnad’)”

1. Ska en överlåtelse av mark med en befintlig byggnad, om det är tydligt att parternas avsikt redan vid tidpunkten för överlåtelsen är att köparen eller en efterföljande köpare av marken ska riva den befintliga byggnaden för att uppföra en ny byggnad, anses utgöra en transaktion som är undantagen från mervärdesskatt i enlighet med artiklarna 12 och 135.1 (j) och (k) i mervärdesskattedirektivet?²

2. Detta är i korthet den tolkningsfråga som ställts till EU-domstolen av Vestre Landsret (Appellationsdomstolen för västra Danmark, Danmark). Den bredare principiella fråga som aktualiseras i förevarande mål är vilken roll parternas avsikt spelar vid klassificeringen av en transaktion i den mening som avses i mervärdesskattedirektivet.

¹ Originalspråk: engelska.

² Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1).

I. Tillämpliga bestämmelser

A. Unionsrätt

3. I artikel 12 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”1. Medlemsstaterna får anse som beskattningsbar person var och en som tillfälligtvis utför en transaktion som hänför sig till sådana verksamheter som avses i artikel 9.1 andra stycket, särskilt någon av följande transaktioner:

- a) Leverans före första besittningstagandet av en byggnad eller delar av en byggnad och den mark byggnaden står på.
- b) Leverans av mark för bebyggelse.

2. I punkt 1 a avses med *byggnad* varje anläggning som anbragts på eller i marken.

...

3. I punkt 1 b avses med *mark för bebyggelse* råmark eller iordningställd mark som av medlemsstaterna definierats som sådan mark.”

4. Artikel 135.1 i mervärdesskattedirektivet har följande lydelse:

”Medlemsstaterna skall undanta följande transaktioner från skatteplikt:

...

- j) Leverans av andra byggnader eller delar därav och den mark de står utom sådana leveranser som avses i artikel 12.1 a.
- k) Leverans av annan obebyggd mark än sådan mark för bebyggelse som avses i artikel 12.1 b.

...”

B. Nationell rätt

5. I § 13 första stycket 9) och tredje stycket i Bekendtgørelse af lov nr. 760 af 21 juni 2016 om merværdiafgift (momsloven) (konsoliderad lag nr 760 av den 21 juni 2016 om mervärdesskatt) (nedan kallad momsloven) föreskrivs följande:

”[Första stycket.] Följande varor och tjänster är undantagna från skatt:

...

9) Leverans av fast egendom. Undantaget omfattar dock inte:

- a) Leverans av en ny byggnad eller av en ny byggnad med tillhörande mark.

- b) Leverans av mark för bebyggelse, oavsett om den är bebyggd eller inte, och särskilt leverans av bebyggd mark.

...

Tredje stycket. Skatteministern kan fastställa närmare bestämmelser om avgränsningen av fast egendom i den mening som avses i första stycket, punkt 9.”

6. I § 54 första stycket i Bekendtgørelse nr. 808 af 30 juni 2015 om merværdiafgift (momsbekendtgørelsen) (kungörelse nr 808 av den 30 juni 2015 om mervärdesskatt) (nedan kallad momskungörelsen) föreskrivs följande:

”Med begreppet byggnad i momslagen § 13 första stycket 9) a) avses markfasta anläggningar, som har färdigställt för avsett ändamål. Leverans av delar av en sådan byggnad ska också anses som leverans av en byggnad.”

7. I § 56 första stycket i momskungörelsen föreskrivs följande:

”Med begreppet ’mark för bebyggelse’ i momslagen § 13 första stycket 9) b) avses obebyggd mark som enligt lagen om planläggning, eller föreskrifter som har meddelats i enlighet därmed, är avsedd för ändamål som möjliggör uppförande av byggnader i den mening som avses i § 54 i denna kungörelse.”

8. Avsnitt 2.2 i Skatteministeriets vejledning om moms på salg af nye bygninger og byggegrunde (Skatteministeriets riktlinjer för moms på försäljning av nya byggnader och mark för bebyggelse) har följande lydelse:

”Leverans av byggnader med tillhörande markareal, som inte är nya byggnader, omfattas inte av momsplikten.

Om leveransen sker i avsikt att uppföra en ny byggnad, ska leveransen dock anses vara leverans av mark för bebyggelse.

...

Om det har avtalats att byggnaden ska rivas av säljaren, eller om det framgår av köpeavtalet att byggnaderna förvärvas i avsikt att rivas av köparen, är det fråga om försäljning av mark för bebyggelse.

I andra fall kan köparens avsikt inte tillmätas avgörande betydelse för bedömningen av om det föreligger leverans av mark för bebyggelse.

Kriterier som, var för sig eller tillsammans, kan tillmätas betydelse vid avgörandet av om det är fråga om leverans av mark för bebyggelse kan till exempel vara prissättningen i köpeavtalet i jämförelse med normalvärdet på motsvarande egendom, byggnadens karaktär (’skjul’), avsaknad av anslutning till allmännyttiga/kommersiella tjänster, egendomens tidigare användning och byggnadens karaktär (till exempel en ’lada’ för förvaringsändamål som inte uppfyller helt grundläggande krav för den framtida användningen).

Om det därefter kan konstateras att leveransen skedde i avsikt att uppföra en ny byggnad, ska leveransen anses vara leverans av mark för bebyggelse.

...”

II. Bakgrund, förfarandet och tolkningsfrågan

9. I april 2012 antog kommunfullmäktige i Odense (Danmark) en stadsplan för ett område i hamnen som inbegriper en fastighet med beteckningen Finlandkaj 12 (nedan kallad den omtvistade fastigheten). Av stadsplanen framgick bland annat att det packhus som låg på den omtvistade fastigheten så långt som möjligt skulle bevaras.

10. KPC Herning A/S (ett danskt projektutvecklings- och byggföretag) (nedan kallat KPC) och Boligforeningen Kristiansdal (Bostadsföreningen Kristiansdal, Danmark) samverkade från maj 2013 om ett idékoncept avseende uppförande av ungdomsbostäder i Odense Hamn. Projektet utvecklades i samarbete med Odense kommun och Odense Hamn.

11. I juli 2013 utarbetades ett förslag till ändring av stadsplanen i syfte att möjliggöra byggnation av bostäder i det befintliga packhuset på den omtvistade fastigheten. Enligt den planändring som antogs av kommunfullmäktige i Odense den 4 december 2013 skulle den mellersta delen av packhusets östra gavel bevaras.

12. I november 2013 – efter det att förslaget till ändring av stadsplanen hade skickats ut på remiss, men innan den formellt hade antagits – gjorde KPC ett villkorat förvärv av den omtvistade fastigheten från Odense Hamn (nedan kallat den första försäljningen av den omtvistade fastigheten). Enligt parterna var transaktionen undantagen från mervärdesskatt, men om så inte var fallet skulle eventuell mervärdesskatt enligt avtalet erläggas av KPC. Köpeavtalet villkorades bland annat av att KPC ingick avtal med en allmännyttig bostadsförening om ett projekt avseende uppförande av ungdomsbostäder på fastigheten och att Odense kommun antog en definitiv stadsplan som möjliggjorde ifrågavarande projekt.

13. Den 5 december 2013 ingick KPC tre avtal med Boligforeningen Kristiansdal, nämligen: i) ett villkorat ramavtal avseende försäljning av fastigheten med befintligt packhus (nedan kallad vidareförsäljningen av den omtvistade fastigheten) med påföljande konvertering av detta till ungdomsbostäder, ii) ett villkorat köpeavtal avseende försäljning av den omtvistade fastigheten och iii) ett totalentreprenadavtal för konvertering av den omtvistade fastigheten.

14. Det framgår av det villkorade ramavtalet att detta, tillsammans med de två övriga avtalen, utgjorde en övergripande avtalsstruktur som bildade en helhet. Av ramavtalet framgick att Boligforeningen Kristiansdal var beredd att förvärva fastigheten för att sedan, i egenskap av byggherre och driftsansvarig, konvertera den till bostäder och därefter hyra ut och förvalta dessa bostäder, och att KPC, som ett villkor för försäljningen av fastigheten, förbehöll sig rätten att som totalentreprenör ombesörja projekteringen och konverteringen av fastigheten till bostäder. Ramavtalet villkorades bland annat av att KPC kunde köpa fastigheten av Odense Hamn.

15. Enligt det villkorade köpeavtalet ansågs köpeskillingen vara undantagen från mervärdesskatt, då överlåtelsen avsåg en fastighet med befintlig byggnad. KPC bar enligt avtalet risken för att transaktionen, mot parternas förmodan, skulle visa sig vara mervärdesskattepliktig. Köpeavtalet var underställt samma villkor som ramavtalet. Det villkorade totalentreprenadavtalet angav att

KPC skulle utföra allt arbete som erfordrades för att leverera en byggnad i färdigställt skick, även om Boligforeningen Kristiansdal själv skulle ombesörja rivningen av det packhus som fanns kvar på fastigheten. Kostnaden för detta uppskattades till 625 000 danska kronor (DKK) inklusive mervärdesskatt.

16. Den 7 mars 2014 ingick Boligforeningen Kristiansdal ett avtal med ett annat företag om rivning av packhuset (utom den mellersta delen av den östra gaveln som skulle bevaras). KPC deltog inte i rivningen av packhuset, som initierades av Boligforeningen Kristiansdal på egen bekostnad och på egen risk.

17. Den 15 augusti 2015 var bostäderna på fastigheten inflyttningsklara.

18. Enligt den hänskjutande domstolen var packhuset utarrenderat av Odense Hamn tills dess att det såldes till KPC och värderades, för skatteändamål till 814 000 danska kronor (DKK). Vid tidpunkten för såväl försäljning som efterföljande vidareförsäljning var packhuset fullt fungerande och kunde exempelvis ha använts för kultur- och idrottsevenemang. Packhuset lämpade sig dock inte för bostadsändamål. Det är ostridigt att Odense Hamn, KPC och Boligforeningen Kristiansdal vid tidpunkten för transaktionerna var överens om att packhuset, med undantag av den östra gaveln, skulle rivras för att bostadsprojektet skulle kunna genomföras och färdigställas.

19. Den 10 december 2013 begärde KPC ett bindande besked från Skatterådet (statligt råd för skattefrågor, Danmark) beträffande huruvida den första försäljningen av den omtvistade fastigheten av Odense Hamn och vidareförsäljningen av den omtvistade fastigheten till Boligforeningen Kristiansdal var undantagna från mervärdesskatt. I en skrivelse av den 24 juni 2014 lämnade Skatterådet ett bindande besked där båda frågorna besvarades nekande.

20. KPC överklagade Skatterådets beslut till Landsskatteretten (Nationella skattedomstolen, Danmark), som i beslut av den 9 december 2015 slog fast att anledning saknades att beteckna fastigheten som mark för bebyggelse, då det fanns en byggnad på fastigheten vid båda försäljningarna och det inte var KPC som skulle delta i det efterföljande rivningsarbetet, utan snarare bostadsföreningen som skulle låta ombesörja rivningsarbetena på egen bekostnad och på egen risk.

21. Den 9 mars 2016 väckte Skatteministeriet (det danska skattedepartementet) talan mot Landskatterettens beslut vid Retten i Herning (Hernings tingsrätt, Danmark), som överlämnade målet till Vestre Landsret (Appellationsdomstolen för västra Danmark, Danmark). Nämnda domstol hyser emellertid tvivel om den korrekta tolkningen av vissa bestämmelser i mervärdesskattedirektivet, och har således, genom beslut av den 15 maj 2017, beslutat att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfråga till EU-domstolen:

”Är det förenligt med, å ena sidan, artikel 135.1 j och artikel 12.1 a och 12.2 och, å andra sidan, artikel 135.1 k och artikel 12.1 b och 12.3 i mervärdesskattedirektivet att en medlemsstat, under sådana omständigheter som är aktuella i det nationella målet, betraktar en leverans av mark, på vilken det vid tidpunkten för leverans finns en byggnad, som en [mervärdesskattepliktig] försäljning av mark för bebyggelse när det är parternas avsikt att byggnaden ska rivras helt eller delvis för att ge plats åt en ny byggnad?”

22. Skriftliga yttranden har ingetts av KPC, den danska regeringen och Europeiska kommissionen. Dessa parter yttrade sig även muntligen vid förhandlingen den 30 januari 2019.

III. Bedömning

23. Den hänskjutande domstolen har ställt sin fråga för att få klarhet i huruvida en nationell bestämmelse – enligt vilken en leverans av mark på vilken det finns en byggnad utgör en försäljning av mark för bebyggelse som är mervärdesskattepliktig om parternas avsikt är att byggnaden ska rivas för att möjliggöra uppförandet av en ny byggnad – är förenlig med artikel 12 och artikel 135.1 j och k i mervärdesskattedirektivet.

24. De parter som har yttrat sig i förevarande mål har olika uppfattningar i detta hänseende.

25. KPC har gjort gällande att frågan ska besvaras nekande. I synnerhet har KPC gjort gällande att båda de omtvistade transaktionerna i det nationella målet (den första försäljningen och vidareförsäljningen av den omtvistade fastigheten) är undantagna från mervärdesskatt i den mån de utgör "[l]everans av ... byggnader eller delar därav och den mark de står på" i den mening som avses i artikel 135.1 j i mervärdesskattedirektivet. Kommissionen har för sin del instämt med KPC vad avser den första transaktionen, men anser att den efterföljande serien av transaktioner mellan KPC och Boligforeningen Kristiansdal (som enligt kommissionens uppfattning ska bedömas tillsammans) utgjorde en leverans "före första besittningstagandet av en byggnad eller delar av en byggnad och den mark byggnaden står på". I enlighet därmed skulle den senare transaktionen vara mervärdesskattepliktig enligt artikel 12.1 a i mervärdesskattedirektivet. Den danska regeringen har emellertid föreslagit att tolkningsfrågan ska besvaras jakande. Enligt dess åsikt har medlemsstaterna, med stöd av artikel 12.3 i mervärdesskattedirektivet, rätt att betrakta ett markområde som det förevarande som "mark för bebyggelse". Försäljningen av ett sådant markområde skulle följaktligen vara mervärdesskattepliktig enligt artikel 12.1 b i mervärdesskattedirektivet.

26. Jag anser att tolkningsfrågan i princip bör besvaras nekande. Bedömningen av en potentiell leverans av mark för bebyggelse enligt mervärdesskattedirektivet måste följa samma logik som bedömningen av alla andra transaktioner enligt direktivet. Det är transaktionens *objektiva karaktär vid tidpunkten för leveransen* som ska bedömas. Inom dessa ramar är parternas *subjektiva* avsikt beträffande den framtida användningen av fastigheten förvisso relevant. Men i sig och av egen kraft kan den knappast vara så avgörande att den överskuggar någon annan objektiv faktor, eller snarare alla andra objektiva faktorer, som har samband med en leverans.

27. I det följande kommer jag därför främst att inrikta mig på de nationella bestämmelserna och hur de klassificerar vissa transaktioner. Det förblir den nationella domstolens uppgift att avgöra det enskilda fallet. Först är emellertid ett preliminärt klagörande nödvändigt: Vilka transaktioner är det egentligen som ska bedömas?

A. Vilken eller vilka transaktion(er)?

28. I begäran om förhandsavgörande, liksom i vissa av parternas inlagor, behandlas de båda transaktionerna, bestående av den första försäljningen av den omtvistade fastigheten (av Odense Hamn till KPC) respektive vidareförsäljningen av den omtvistade fastigheten (av KPC till Boligforeningen Kristiansdal), tillsammans, utan att någon åtskillnad görs mellan dem. Med dessa båda försäljningstransaktioner följer ett nätverk av ytterligare avtal mellan KPC och Boligforeningen Kristiansdal, vilka beskrivs i punkt 13 ovan i detta förslag till avgörande. Presumtionen har uppenbarligen varit att dessa transaktioner, särskilt de båda försäljningstransaktionerna, måste, om de inte bedöms gemensamt, åtminstone dela samma öde i fråga om hur de behandlas enligt mervärdesskattereglerna.

29. Det är obestriddligen så att de båda försäljningstransaktionerna är sammankopplade. Den första försäljningen av den omtvistade fastigheten villkorades av att KPC ingick avtal med en allmännyttig bostadsförening om ett projekt avseende uppförande av ungdomsbostäder på fastigheten. Vidareförsäljningen av den omtvistade fastigheten villkorades i sin tur av att KPC köpte fastigheten av Odense Hamn.

30. EU-domstolen har redan slagit fast att flera formellt sett fristående tillhandahållanden, som skulle kunna utföras separat, under vissa omständigheter ska anses utgöra en enda transaktion när de inte är självständiga. Detta gäller särskilt när två eller flera delar eller handlingar som en beskattningsbar person utför för en kund har ett så nära samband att de objektivt sett utgör ett enda odelbart ekonomiskt tillhandahållande och att det därför vore konstlat att skilja dem åt. Så är även fallet när en eller flera tjänster utgör den huvudsakliga tjänsten och den andra, eller de andra, tjänsterna ska betraktas som en eller flera underordnade tjänster som skattemässigt ska behandlas på samma sätt som den huvudsakliga tjänsten. I synnerhet ska en tjänst betraktas som underordnad en huvudsaklig tjänst när kunderna inte efterfrågar den i sig, utan tjänsten för dem endast är ett medel att på bästa sätt åtnjuta den huvudsakliga tjänst som tillhandahålls.³

31. Jag har emellertid svårt att se på vilket sätt detta resonemang, som normalt är tillämpligt på en samling eller ett nätverk av avtal mellan samma parter, skulle kunna tillämpas på de ifrågavarande transaktionerna. För det första ingicks dessa transaktioner vid olika tillfällen av olika parter (Odense Hamn och KPC, å ena sidan, och KPC och Boligforeningen Kristiansdal, å den andra).⁴ För det andra kan dessa transaktioner, i synnerhet de två på varandra följande försäljningstransaktionerna, inte anses vara underordnade varandra. Mot bakgrund av dess kommersiella syfte och ekonomiska bevekelsegrund är den första försäljningen av den omtvistade fastigheten i sig och av egen kraft en "huvudsaklig tjänst" och detsamma gäller beträffande vidareförsäljningen av fastigheten. Även om de är relaterade kan dessa båda transaktioner inte egentligen anses bilda ett enda paket.

32. Var och en av dessa försäljningstransaktioner måste följaktligen, i överensstämmelse med artikel 1.2 i mervärdesskattedirektivet, anses vara fristående och självständig.⁵ Var och en måste således, i mervärdesskattehänseende, bedömas på sina egna villkor och mot bakgrund av sina specifika egenskaper.

33. Det faktum att de båda försäljningstransaktionerna inte kan betraktas som en enda transaktion hindrar dock inte att de behandlas enligt mervärdesskattereglerna genom successiv tillämpning av samma kriterier, som när allt kommer omkring är desamma. Trots allt är innehållet i de båda transaktionerna och de omständigheter under vilka de ingicks i stora drag likartade. Om så är fallet eller inte, och särskilt om de tre transaktioner som ingicks mellan KPC och Boligforeningen Kristiansdal den 5 december 2013⁶ i mervärdesskattehänseende bör betraktas som en enda transaktion, ankommer det dock på den hänskjutande domstolen att avgöra.⁷

³ Se, bland annat, dom av den 19 december 2018, Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038, punkterna 32–34 och där angiven rättspraxis).

⁴ Om vikten av det sistnämnda, se till exempel dom av den 8 juli 1986, Kerrutt (73/85, EU:C:1986:295, punkt 15), och dom av den 29 mars 2007, Aktiebolaget NN (C-111/05, EU:C:2007:195, punkt 25).

⁵ Se, för ett liknande resonemang, dom av den 18 oktober 2018, Volkswagen Financial Services (UK) (C-153/17, EU:C:2018:845, punkt 30 och där angiven rättspraxis).

⁶ Se, ovan, punkterna 13–15 i detta förslag till avgörande.

⁷ Mer om detta nedan i punkterna 66–73 i detta förslag till avgörande.

B. Den omtvistade nationella bestämmelsen i det nationella målet

34. Inledningsvis vill jag lyfta fram två nyckelfaktorer för bedömningen av transaktioner enligt mervärdesskattedirektivet: den tidpunkt vid vilken denna bedömning ska göras och bedömningens karaktär.

35. För det första inträffar, enligt artikel 63 i mervärdesskattedirektivet, i regel den beskattningsgrundande händelsen och mervärdesskatt blir utkrävbar vid den tidpunkt då ”leveransen av varorna eller tillhandahållandet av tjänsterna äger rum”. För att avgöra om en transaktion är mervärdesskattegrundande, ska transaktionen i princip bedömas utifrån den *tidpunkt* då varan eller tjänsten i fråga *levereras respektive tillhandahålls*. Det bör i detta hänseende erinras om att, i enlighet med artikel 14.1 i mervärdesskattedirektivet, ”[m]ed *leverans av varor* avses överföring av rätten att såsom ägare förfoga över materiella tillgångar”.

36. Vad, för det andra, beträffar det sätt på vilket denna bedömning ska utföras, bör det understrykas att den ska vara *objektiv*. Syftet med denna aktivitet är att fastställa den ifrågavarande transaktionens *ekonomiska och affärsmässiga verklighet*⁸ genom att beakta alla relevanta omständigheter.⁹ Det perspektiv som ska anläggas är det hos en utomstående observatör som försöker klargöra en transaktions verkliga egenskaper och syfte genom att överväga alla objektiva omständigheter.¹⁰

37. Dessa omständigheter inbegriper i synnerhet de särskilda egenskaperna hos den vara eller tjänst som levereras eller tillhandahålls, det sätt på vilket leveransen eller tillhandahållandet äger rum och, mer allmänt, omständigheterna kring transaktionen. I detta sammanhang kan parternas avsikt också vara en relevant faktor. EU-domstolen har genomgående ansett att ”parternas gemensamma avsikt i fråga om skyldigheten att betala mervärdesskatt för en transaktion ska beaktas vid en helhetsbedömning av omständigheterna kring en sådan transaktion, förutsatt att dessa kan stödjas av objektiva omständigheter”.¹¹

38. Grundregeln vid bedömningen av en transaktion är således att *alla objektiva omständigheter vid tidpunkten för leveransen* ska bedömas.

39. Mot denna bakgrund förefaller en nationell bestämmelse såsom (delar av) avsnitt 2.2 i Skatteministeriets vejledning om moms på salg af nye bygninger og byggegrunde (Skatteministeriets riktlinjer för moms på försäljning av nya byggnader och mark för bebyggelse) (nedan kallat avsnitt 2.2) problematisk.

40. Generellt förefaller bestämmelsen i avsnitt 2.2 spegla den ansats som beskrivs ovan: som regel ”[omfattas] [l]everans av byggnader med tillhörande markareal, som inte är nya byggnader, ... inte av momsplikten”. Vidare föreskrivs i resten av bestämmelsen att, i (andra) normala fall, ”kan köparens avsikt inte tillmätas avgörande betydelse för bedömningen av om det föreligger leverans av mark för bebyggelse”, med angivande av ett antal (objektiva) kriterier som ska beaktas vid bedömningen.

⁸ Se, för ett liknande resonemang, dom av den 22 februari 2018, T-2 (C-396/16, EU:C:2018:109, punkt 43 och där angiven rättspraxis).

⁹ Se, vidare, mitt förslag till avgörande i målet E LATS (C-154/17, EU:C:2018:226, punkt 82).

¹⁰ Ibidem, punkt 77.

¹¹ Se dom av den 12 juli 2012, J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard (C-326/11, EU:C:2012:461, punkt 33 och där angiven rättspraxis).

41. En särskild kategori har emellertid också infogats i avsnitt 2.2, där det anges att "[o]m det har avtalats att byggnaden ska rivras av säljaren, eller om det framgår av köpeavtalet att byggnaderna förvärvas i avsikt att rivras av köparen, är det fråga om försäljning av mark för bebyggelse".

42. Denna särskilda nationella bestämmelse (eller snarare detta särskilda undantag från den nationella huvudbestämmelsen) förefaller avvika från de mervärdesskatterättsliga principer som beskrivits ovan i två viktiga hänseenden. Huruvida, för det första, en transaktion är mervärdesskattepliktig eller inte avgörs, enligt avsnitt 2.2, inte på grundval av de faktiska förhållandena när leveransen ägde rum, utan på grundval av händelser som är tänkta att äga rum i framtiden (*tidsfaktorn*). För det andra är det parternas avsikt, såsom den anges i avtalet, som blir den avgörande faktorn vid bedömningen, medan den ifrågavarande transaktionens alla objektiva egenskaper inte ska beaktas (*bedömningens karaktär*).

43. Enligt min mening är det sannolikt att tillämpningen av en nationell bestämmelse såsom denna del av avsnitt 2.2 ger upphov till felbedömningar vad gäller sådana transaktioner som är aktuella i det nationella målet. En närmare analys av de omtvistade transaktionerna i det nationella målet kanske på ett mer tydligt sätt kan illustrera varför tolkningsfrågan, enligt min mening, bör besvaras nekande.

C. Den första försäljningen av den omtvistade fastigheten

44. Genom den första transaktionen köpte KPC den omtvistade fastigheten av Odense Hamn, bestående av ett markområde som nästan helt upptogs av ett packhus. Vid tidpunkten för försäljningen var detta packhus intakt, fullt fungerande och, enligt den danska skatteförvaltningen, värderat till 814 000 danska kronor (DKK).

45. När denna transaktion bedöms på grundval av sina objektiva egenskaper tycks den därför falla helt inom den kategori som avses i artikel 135.1 j i mervärdesskattedirektivet och som föreskriver följande: "[l]everans av andra byggnader eller delar därav och den mark de står".

46. Den danska regeringen har emellertid gjort gällande att en sådan slutsats felaktigt skulle bortse från den verkliga avsikten med transaktionen. Parternas avsikt – som den återspeglas i avtalet – var utan tvekan att överföra äganderätten till ett markområde på vilken en ny byggnad skulle uppföras i ett senare skede. Parterna är överens om att ingen byggnation kunde äga rum utan föregående rivning av packhuset. Enligt de ritningar som godkändes av Odense kommun skulle endast en mycket begränsad del av denna byggnad (delar av den östra gaveln) införlivas i den nya byggnaden.

47. Till stöd för sitt argument har den danska regeringen hänvisat till domen i målet Don Bosco, i vilken EU-domstolen fann att undantaget från mervärdesskatt avseende leverans av annan obebyggd mark än mark för bebyggelse inte omfattar "[t]illhandahållandet av mark med en fallfärdig byggnad som ska rivras för att lämna plats för uppförande av en ny byggnad och beträffande vilken rivningsarbetena", som bekostades av säljaren, "redan påbörjats före detta tillhandahållande".¹²

¹² Dom av den 19 november 2009, Don Bosco Onroerend Goed (C-461/08, EU:C:2009:722) (nedan kallad Don Bosco).

48. Jag anser inte att det argument som den danska regeringen anfört är övertygande. Detta argument lägger överdriven vikt vid vilken avsikt parterna kan ha haft när det gäller att i mervärdesskattehänseende fastställa en given transaktions verkliga karaktär och syfte. Det driver dessutom de uttalanden som EU-domstolen gjorde i Don Bosco bortom detta måls räckvidd och logiska ramar.

49. Såsom jag beskrivit i punkterna 36–38 ovan, ska en ekonomisk transaktion först och främst bedömas mot bakgrund av sina objektiva egenskaper. Parternas avsikt vad avser den vara som levereras kan också vara en relevant faktor i detta sammanhang, eftersom den kan kasta ytterligare ljus över transaktionens underliggande bevekelsegrunder.

50. Detta gäller emellertid endast i den mån parternas avsikt återspeglas i och/eller understryks av själva transaktionens egenskaper. Rena påståenden av parterna, utan stöd av konkret bevisning, kan inte tillmätas betydelse. Av större vikt är att parternas avsikt är relevant endast när det gäller vilket mål de vill uppnå genom den ifrågavarande transaktionen. Parternas avsikt har däremot ringa eller ingen relevans när det – såsom i förevarande mål – gäller vad som är avsett att hända med varan efter att den levererats, genom tredje parts försorg, någon gång i framtiden.

51. Parternas avsikt och planer kan med andra ord färga eller bekräfta en viss tolkning av verkligheten. Om emellertid skatterättsliga bedömningar inte ska bli till metafysiskt volontärarbete, där transaktionen, för att parafrasera Schopenhauer, bara är vilja och föreställning,¹³ kan parternas avsikt knappast överskugga verkligheten.

52. Vidare finner den danska regeringens ståndpunkt inte stöd i rättspraxis. I domen i målet Teleos konstaterade exempelvis EU-domstolen att, i motsats till vad parterna hävdade i fråga om att tillhandahållarens och förvärvarens avsikt att genomföra en given transaktion räcker för att den ska klassificeras som en sådan, det ”av domstolens rättspraxis framgår att en skyldighet för skattemyndigheten att utreda den skattskyldiges avsikt skulle strida mot ändamålen med det gemensamma systemet för mervärdesskatt att garantera rättssäkerheten och att underlätta de åtgärder som är förenade med tillämpningen av skatten genom att, *utom i vissa undantagsfall, ta hänsyn till den aktuella transaktionens objektiva karaktär*”. EU-domstolen betonade vidare att klassificeringen av en transaktion med nödvändighet måste ske ”på objektiva grunder”.¹⁴

53. Mot denna bakgrund blir det tydligt varför förevarande mål skiljer sig från Don Bosco. I Don Bosco inriktade sig EU-domstolen på den ifrågavarande ekonomiska transaktionens verklighet. Förvärvaren avsåg att bygga något nytt på det markområde som förvärvades, i stället för vad säljaren själv redan höll på att riva just vid den tidpunkt då transaktionen ingicks. I praktiken förvärvade köparen ett markområde som var praktiskt taget redo för en ny byggnad. Det hade således föga betydelse att denna situation skulle bli verklighet först något senare än den dag då äganderätten till fastigheten övergick.

54. Punkt 39 i Don Bosco är upplysande i detta hänseende. Som EU-domstolen noterade var det ekonomiska syftet med de handlingar som utfördes av säljaren (tillhandahållandet av mark och slutförandet av rivningsarbetena) ”att överlåta mark som man kunde uppföra byggnader på”.¹⁵

¹³ Schopenhauer, A., *Die Welt als Wille und Vorstellung* (första utgåvan, F.A. Brockhaus, Leipzig, 1819).

¹⁴ Dom av den 27 september 2007, Teleos m.fl. (C-409/04, EU:C:2007:548, punkterna 39–40). Min kursivering.

¹⁵ Don Bosco (punkt 39). Min kursivering.

EU-domstolen påpekade vidare att den gamla byggnaden inte hade något ekonomiskt värde för förvärvaren och marken blev till nytta för hans ekonomiska verksamhet först när rivningsarbetet,¹⁶ som hade organiserats och bekostats av säljaren, hade avslutats.¹⁷

55. Allt detta står i kontrast till förevarande mål, i vilket packhuset vid tidpunkten för den första försäljningen av den omtvistade fastigheten fortfarande var intakt och inget rivningsarbete hade inletts. Tidpunkten för rivningen var inte ens förutsedd med säkerhet och den processen skulle initieras av en efterföljande köpare av marken, inte av KPC.

56. Denna tolkning av Don Bosco bekräftas vidare av EU-domstolens domar där leverans av fast egendom bestående av mark och en äldre byggnad som håller på att byggas om till en ny byggnad ansågs vara undantagen från mervärdesskatteplikt när ”den äldre byggnaden vid tidpunkten för leveransen *endast delvis har rivits* och åtminstone delvis fortfarande används”.¹⁸

57. I förevarande mål var den objektiva situationen vid tidpunkten för transaktionen att ändrade planer i fråga om packhusets öde – hur osannolikt detta än kan ha varit enligt parternas åsikt – inte kunde uteslutas helt. I princip skulle förseningar i arbetet, eller rättstvister beträffande rivningen av den gamla byggnaden eller uppförandet av den nya byggnaden, eller helt enkelt ändringar av stadsplanen (exempelvis till följd av frågor som uppstått vid rivningen av packhuset) ha kunnat inverka på användningen av det befintliga packhuset.

58. Det senare är på intet vis ett rent hypotetiskt scenario. Faktum är att den ursprungliga stadsplanen för området som antagits av kommunfullmäktige i Odense angav att det ifrågavarande packhuset ”så långt som möjligt” skulle bevaras. Först därefter ändrades stadsplanen så, att den mellersta delen av den östra gaveln på packhuset var det enda arkitektoniska inslaget i den gamla byggnaden som måste bevaras. Även om den var planerad före undertecknandet av köpeavtalet antogs denna ändring i realiteten i efterhand.¹⁹

59. Vidare anser jag inte att den danska regeringen kan vinna framgång med sitt andra argument, nämligen att den hade rätt att klassificera markområdet i fråga som ”mark för bebyggelse” med hänsyn till att det, enligt artikel 12.3 i mervärdesskattedirektivet, har överlämnats åt medlemsstaterna att definiera detta begrepp.²⁰ Såsom kommissionen med rätta har påpekat, kan medlemsstaternas frihet att definiera vad som utgör ”mark för bebyggelse” inte sträcka sig så långt att den inkräktar på begreppet ”byggnad”, som, motsatsvis, är ett gemenskapsrättsligt begrepp.²¹ Detta begrepp är dessutom förhållandevis brett definierat i artikel 12.2 första stycket i mervärdesskattedirektivet, som föreskriver följande: ”*varje anläggning som anbragts på eller i marken*”.²²

60. I detta sammanhang vill jag endast tillägga att inom ramen för denna analys är den omständigheten att en del av en gavel på den gamla byggnaden behövs i den nya byggnaden oväsentlig. Såvitt jag förstår, avlägsnades denna del av byggnaden först för att därefter integreras i

¹⁶ Ibidem.

¹⁷ Don Bosco, punkt 32.

¹⁸ Se dom av den 16 november 2017, Kozuba Premium Selection (C-308/16, EU:C:2017:869, punkt 53 och där angiven rättspraxis). Min kursivering.

¹⁹ Se, ovan, punkterna 11–12 i detta förslag till avgörande.

²⁰ Se även dom av den 28 mars 1996, Gemeente Emmen (C-468/93, EU:C:1996:139, punkterna 25–26).

²¹ Se, ibidem, punkt 25 och där angiven rättspraxis. På liknande sätt har EU-domstolen även fastslagit att begreppet ”leverans av andra byggnader eller delar därav och den mark de står på” inte kan fastställas med hänvisning till nationell rätt utan ska tolkas enhetligt; se, bland annat, dom av den 11 juni 2009, RLRE Tellmer Property (C-572/07, EU:C:2009:365, punkt 15).

²² Min kursivering.

den nya byggnaden. Enligt min mening kan ingen rimlig tolkning av begreppet ”byggnad” i den mening som avses i artikel 12.2 första stycket i mervärdesskattedirektivet gå så långt att begreppet inbegriper en del av den gamla byggnaden som helt enkelt senare införlivades med eller användes i den nya, utan att någonsin ens ha varit anbragd på marken. Trots att detta begrepps konturer var föremål för en viss diskussion mellan parterna, kan jag därför inte se något syfte med att fördjupa sig närmare i denna fråga, eftersom den har ringa relevans i förevarande mål.

61. Slutligen finner slutsatsen att den första försäljningen av den omtvistade fastigheten knappast kan anses utgöra försäljning av mark för bebyggelse i mervärdesskattehänseende, stöd i ytterligare två överväganden.

62. För det första har EU-domstolen redan slagit fast att *ratio legis* för artikel 12.1 a och artikel 135.1 j i mervärdesskattedirektivet är att det mervärde som realiserar vid försäljningen av en äldre byggnad är förhållandevis ringa. EU-domstolen har noterat att det vid ”försäljningen av en byggnad efter den första leveransen till en slutkonsument – en leverans som markerar slutet på produktionsprocessen – inte [realiserar] något betydande mervärde och den ska därför i princip undantas från skatteplikt”.²³

63. Sett ur detta perspektiv kan den omtvistade transaktionen knappast motivera påförandet av mervärdesskatt. Ingen åtgärd hade vidtagits på fastigheten som skulle kunnat öka dess ekonomiska värde för KPC. Faktum är att packhuset måste rivs innan fastigheten åter igen kunde bli en del av en värdeökande produktionskedja.²⁴

64. För det andra har EU-domstolen nyligen förklarat att det av artikel 12.1 a och artikel 135.1 j i mervärdesskattedirektivet ”sammantagna, framgår att det görs åtskillnad mellan äldre byggnader och nya byggnader på så sätt att försäljningen av en äldre byggnad *i princip inte ska vara föremål för mervärdesskatt*”.²⁵ I detta hänseende undrar jag om det inte skulle strida mot principen om skatteneutralitet om försäljningen av markområden med äldre byggnader omedelbart kunde utnyttjas ekonomiskt genom att klassificeras som försäljning av mark för bebyggelse. Det skulle faktiskt sluta med att likartade transaktioner blev föremål för eller undantogs från mervärdesskatt enbart på grundval av parternas uttalade avsikt i fråga om byggnadens framtida öde, oberoende av dess fysiska skick.

65. Genom att skilja tillämpningen av bestämmelserna från den objektiva verkligheten, skulle denna strategi också kunna göra det relativt enkelt att kringgå dem. Det skulle nämligen vara alltför lätt för parterna att inbegripa en förklaring i avtalet beträffande en byggnads framtid för att uppnå det önskade resultatet i mervärdesskattehänseende. Jag finner det oacceptabelt att skattemyndigheterna i så fall skulle bära ansvaret för att, i ett senare skede, kontrollera om och i vilken utsträckning parternas uttryckliga avsikt faktiskt har förverkligats.

D. Vidareförsäljningen av den omtvistade fastigheten

66. Det verkar som om de överväganden som utvecklats ovan vad avser försäljningen av den omtvistade fastigheten skulle kunna vara lika giltiga vad gäller den efterföljande vidareförsäljningen av fastigheten.

²³ Se dom av den 16 november 2017, Kozuba Premium Selection (C-308/16, EU:C:2017:869, punkt 31 och där angiven rättspraxis).

²⁴ Mer generellt beträffande denna fråga, se generaladvokat Jacobs förslag till avgörande i målet Blasi (C-346/95, EU:C:1997:432, punkt 15).

²⁵ Dom av den 16 november 2017, Kozuba Premium Selection (C-308/16, EU:C:2017:869, punkterna 29–30). Min kursivering.

67. Den senare transaktionen – som ingicks av KPC och Boligforeningen Kristiansdal – rörde, såvitt jag förstår, precis samma fastighet som var föremål för den första försäljningen. Den senare transaktionen avsåg följaktligen också försäljningen av ett markområde på vilket det fanns ett packhus som var intakt, välfungerande och hade ett visst (icke försumbart) värde. I likhet med vad jag noterade med avseende på den första transaktionen hade inget rivningsarbete inletts vid den tidpunkt då säljaren förefaller ha överlåtit äganderätten till fastigheten till köparen.

68. Vid den muntliga förhandlingen har emellertid kommissionen gjort gällande att vidareförsäljningen av den omtvistade fastigheten inte bör ses isolerad utan som ett led i en rad transaktioner som, i kraft av själva villkoren i de aktuella avtalen, ska bedömas som en helhet. Enligt kommissionen medför en sådan ansats att transaktionerna mellan KPC och Boligforeningen Kristiansdal, sammantagna, ska anses utgöra en ”leverans före första besittningstagandet av en byggnad eller delar av en byggnad och den mark byggnaden står på” i den mening som avses i artikel 12.1 a i mervärdesskattedirektivet.

69. Enligt min mening ger utredningen i målet inte tillräckligt med information för att EU-domstolen ska kunna ta definitiv ställning i denna fråga. Det är dessutom normalt en fråga för den nationella domstolen att avgöra om, mot bakgrund av de principer som utvecklats i EU-domstolens praxis,²⁶ formellt sett fristående transaktioner har ett så nära samband att de objektivt sett utgör ett enda odelbart ekonomiskt tillhandahållande och att det därför vore konstlat att skilja dem åt.²⁷

70. Jag vill i detta sammanhang även tillägga att den nationella domstolens tolkningsfråga har formulerats i abstrakta ordalag och fokuserar på betydelsen av parternas avsikt vid bedömningen, i mervärdesskattehänseende, av en överlåtelse av mark med en befintlig byggnad. Den hänskjutande domstolen har inte heller sökt vägledning från EU-domstolen angående den särskilda punkt som tas upp av kommissionen. Det är således bara några avslutande kommentarer som kan erbjudas som stöd för den nationella domstolen, om så skulle behövas.

71. Ramavtalet förefaller utvisa tydligt att det var Boligforeningen Kristiansdal som köpte fastigheten i syfte att därefter fungera som byggherre och driftsansvarig. KPC, å sin sida, utpekades endast som totalentreprenör för projekteringen och konverteringen av fastigheten till bostäder. Innan KPC kunde inleda något byggnadsarbete, måste Boligforeningen Kristiansdal dessutom organisera och betala för rivningen av det befintliga packhuset. Det var också Boligforeningen Kristiansdal som skulle bära allt eventuellt skadeståndsansvar till följd av rivningsarbetena.

72. Mot denna bakgrund förefaller det som om Boligforeningen Kristiansdal, innan bostäderna byggdes, agerade som ägare till den omtvistade fastigheten som, enligt artiklarna 14 och 63 i mervärdesskattedirektivet,²⁸ utgör en beskattningsgrundande händelse. EU-domstolen har i detta avseende preciserat att begreppet ”leverans av varor” ska tolkas som ”en överföring av rätten att såsom ägare förfoga över den materiella egendomen ..., även om någon äganderättsövergång i rättslig mening inte förekommit”.²⁹

²⁶ Se ovan punkt 33 i detta förslag till avgörande.

²⁷ Se, för ett liknande resonemang, dom av den 21 februari 2008, Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108, punkterna 51–54), och dom av den 18 oktober 2018, Volkswagen Financial Services (UK) (C-153/17, EU:C:2018:845, punkterna 32–33).

²⁸ Se ovan punkt 35 i detta förslag till avgörande.

²⁹ Se, exempelvis, dom av den 8 februari 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe (C-320/88, EU:C:1990:61, punkt 9).

73. På samma sätt som i fråga om den första transaktionen förefaller det vidare inte som om fastigheten, innan vidareförsäljningen ägde rum, genomgick något arbete som ökade dess värde och därmed motiverade uppbörd av mervärdesskatt.

74. Det ankommer emellertid på den hänskjutande domstolen att fastställa om dessa inslag, när de bedöms tillsammans med alla andra relevanta faktorer, tyder på eller inte tyder på att vidareförsäljningen av den omtvistade fastigheten, i mervärdesskattehänseende, utgör ”leverans av byggnader eller delar därav och den mark de står” i den mening som avses i artikel 135.1 j i mervärdesskattedirektivet.

75. Oberoende av hur den andra transaktionen slutligen klassificeras, framgår det i alla händelser av vad som ovan anförts att en nationell bestämmelse, såsom delar av avsnitt 2.2 – enligt vilken en leverans av mark på vilken det finns en byggnad automatiskt utgör försäljning av mark för bebyggelse som är mervärdesskattepliktig om det är parternas avsikt att byggnaden ska rivs för att ge plats åt en ny byggnad – inte är förenlig med bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet.

IV. Förslag till avgörande

76. Sammanfattningsvis föreslår jag att EU-domstolen besvarar den tolkningsfråga som ställts av Vestre Landsret (Appellationsdomstolen för västra Danmark, Danmark) på följande sätt:

- En nationell bestämmelse, såsom den som är aktuell i det nationella målet – enligt vilken en leverans av mark på vilken det finns en byggnad utgör försäljning av mark för bebyggelse som är mervärdesskattepliktig om det är parternas avsikt att byggnaden ska rivs för att ge plats åt en ny byggnad – är inte förenlig med artiklarna 12 och 135.1 j och k i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt.

ⁱ — Förstasidan i denna text har varit föremål för en språklig ändring efter det att texten ursprungligen gjordes tillgänglig på internet.