DOMSTOLENS DOM (femte afdeling)
8. juli 1986 *

I sag 73/85

angående en anmodning, som Finanzgericht Düsseldorf i medfør af EØF-traktatens artikel 177 har indgivet til Domstolen for i den for nævnte ret verserende sag

Hans-Dieter og Ute Kerrutt, Markgröningen

mod

Finanzamt Mönchengladbach-Mitte

at opnå en præjudiciel afgørelse vedrørende fortolkningen af en række bestemmelser i Rådets sjette direktiv af 17. maj 1977 (77/388) om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: Ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1),

har

DOMSTOLEN (femte afdeling)

sammensat af afdelingsformanden U. Everling og dommerne R. Joliet, O. Due, Y. Galmot og C. Kakouris,

generaladvokat: M. Darmon
justitssekretær: P. Heim

efter at der er afgivet indlæg af:

— Hans-Dieter og Ute Kerrutt, ved F. J. Müsers,

— Finanzamt Mönchengladbach-Mitte, ved Rembert Schwarze,

* Processprog: Tysk.

— Forbundsrepublikken Tyskland, ved Martin Seidel, Ernst Röder og Jochim Sedemund, som befuldmægtigede,

— Kommissionen for De europæiske Fællesskaber, ved Jürgen Grunwald, Kommissionens juridiske tjeneste,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 22. april 1986,

afsagt følgende

DOM

Sagsfremstilling

De faktiske omstændigheder, retsforhandlingernes forløb samt de skriftlige indlæg, der er indgivet i henhold til artikel 20 i protokollen vedrørende statutten for EØF-Domstolen, kan sammenfattes som følger:

I — Faktiske omstændigheder og skriftveksling

1. I medfør af artikel 2 i Rådets sjette direktiv af 17. maj 1977 (77/388) om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: Ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1): pålægges merværdiafgift bl. a.:

»levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab«.

I direktivets artikel 4, stk. 3, bestemmes, at medlemsstaterne som afgiftspligtig person ligeledes kan anse enhver, der lejlighedsvis udfører... især en enkelt af følgende transaktioner:

»a) levering af en bygning eller en del af en bygning med tilhørende jord inden første indflytning...

...

b) levering af en byggegrund.«

I medfør af direktivets artikel 13, B, litra g), fritager medlemsstaterne bl. a. følgende ydelser fra afgift:

»levering af bygninger eller dele heraf med tilhørende jord, med undtagelse af de i artikel 4, stk. 3, litra a), nævnte«.

I medfør af direktivets artikel 28, stk. 3, litra b), kan medlemsstaterne bl. a. fortsat fritage de transaktioner, der er opregnet i bilag F, på de i medlemsstaten gældende betingelser; nr. 16 i bilag F indeholder følgende angivelse: levering af bygninger og jord, omhandlet i artikel 4, stk. 3.«

2. Sagsøgerne i hovedsagen gav ved mandatskontrakt af 28. december 1982 og 3. februar 1983 et selskab i opdrag at erhverve en grund i Mönchengladbach / Hardt for en købesum af 43 792 DM og på denne for

et samlet beløb på 445 063 DM at opføre en bygning (bolig nr. 2 på udstykningsplanen). Ved kontrakt af 7. februar 1983 erhvervede sagsøgerne som medejere i lige sameje 230/1 000 af en nærmere betegnet ubebygget grund. Der blev oprettet skøde den 23. august 1983. Den i artikel 3 i Wohnungseigentumsgesetz (lov om ejerlejligheder) fastlagte opdeling skete den 14. september 1983 og blev indført i tingbogen den 29. november 1983.

Det byggeinteressentskab (»Bauherrengemeinschaft«), ejerne oprettede i henhold til tysk ret (artiklerne 705 ff. i BGB) gav ved entreprisekontrakt af 26. maj 1983 et byggefirma i opdrag at gennemføre et nøglefærdigt boligbyggeri, der skulle afleveres den 31. december 1983 til en fast pris af 679 906,54 DM med tillæg af 13% merværdiafgift. Sagsøgerne afsluttede desuden personligt følgende kontrakter:

— kontrakt vedrørende den økonomiske, finansielle, organisatoriske og tekniske tilrettelæggelse af byggeriet;

— kontrakt vedrørende udlejeformidling;

— kontrakt vedrørende tilvejebringelse af skattemæssige bilag;

— garantikontrakt;

— kontrakt vedrørende finaniseringsformidling.

Ved pålæg af 12. august 1983 afkrævede sagsøgte i hovedsagen, Finanzamt Mönchengladbach- Mitte, hver af sagsøgerne et beløb i grunderhvervelsesskat på 2 888 DM, der var beregnet på grundlag af et beløb på i alt 288 855 DM, idet samtlige af sagsøgerne erlagte beløb blev medregnet ved opgørelsen af modydelsen, således som denne er defineret i bestemmelserne om grunderhvervelsesskat. Finanzamt støttede sig herved på nyere praksis ved Bundesfinanzhof, hvorefter køb af byggegrund og entreprisekontrakt må anses for en enkelt transaktion i relation til grunderhvervelsesskatten i det omfang, de to kontrakter som delkontrakter forudsætter hinanden.

Tvisten ved Finanzgericht Düsseldorf drejer sig om spørgsmålet om, hvorvidt der kan opkræves grunderhvervelsesskat også for opførelsen af byggeriet.

3. Den forelæggende ret er af den opfattelse, at tvisten rejser tvivl om fortolkningen af de tidligere nævnte bestemmelser i Rådets sjette direktiv af 17. maj 1977 (77/388). Det må nemlig for det første afgøres, om der i medfør af direktivet skal opkræves merværdiafgift af de leverancer og ydelser, der præsteres af entreprenørerne, byggehåndværkerne og formidlingsvirksomhederne osv., og som er omfattet af entreprisekontrakten. Endvidere må det undersøges, om det er i overensstemmelse med fællesskabsretten, at der opkræves såvel grunderhvervelsesskat som omsætningsafgift af disse leverancer og ydelser.

Finanzgericht Düsseldorf har på baggrund heraf udsat sagen og i medfør af EØF-traktatens artikel 177 anmodet Domstolen om en afgørelse af følgende spørgsmål:

»1) Udgør levering af goder og tjenesteydelse i medfør af en 'pakke' bestående af entreprise- og tjenesteydelseskontrakter og en kontrakt om erhvervelse af en grund ('Bauherrenmodell'), der udbydes af en virksomhed med opførelse af en bygning for øje, sammen med en anden virksomheds salg af grunden tilsammen 'levering af bygninger eller dele heraf med tilhørende jord', jfr. Rådets sjette direktiv om harmonisering af merværdiafgifter, artikel 13, B, litra g), artikel 28, stk. 3,

litra b), og bilag F, nr. 16 eller skal der pålægges sådan levering og tjenesteydelser, bortset fra grundtransaktionen, merværdiafgift efter sjette direktivs artikel 2, nr. 1?

2) Såfremt der skal svares merværdiafgift efter artikel 2, nr. 1, i sjette direktiv:

Findes der i fællesskabsretten noget forbud mod dobbeltbeskatning, hvorefter sådan levering af goder eller tjenesteydelser ikke herudover må pålægges en yderligere omsætningsafgift (her tysk grunderhvervelsesskat)?«

4. Forelæggelseskendelsen er registreret på Domstolens justitskontor den 19. marts 1985.

I henhold til artikel 20 i protokollen vedrørende statutten for EØF-Domstolen er der indgivet skriftlige indlæg af Forbundsrepublikken Tysklands regering ved Martin Seidel og Ernst Röder som befuldmægtigede, og af Kommissionen for De europæiske Fællesskaber ved Jürgen Grunwald, Kommissionens juridiske tjeneste, som befuldmægtiget.

Domstolen har på grundlag af den refererende dommers rapport og efter at have hørt generaladvokaten besluttet at indlede den mundtlige forhandling uden forudgående bevisførelse.

Ved kendelse af 11. november 1985 har Domstolen i medfør af procesreglementets artikel 95 henvist sagen til femte afdeling.

II — Skriftlige indlæg til Domstolen

1. *Det første spørgsmål*

Såvel forbundsregeringen som Kommissionen har anført, at levering af goder og tjenesteydelser i henhold til en »bygherremodel-pakke« skal pålægges merværdiafgift i medfør af artikel 2, nr. 1, i sjette direktiv, idet disse ydelser ikke er fritaget for merværdiafgift i medfør af direktivets artikel 13, afsnit B, litra g), og heller ikke kan fritages i det omfang, de ikke vedrører transaktioner vedrørende grunden — i medfør af direktivets artikel 28, stk. 3, litra b), sammenholdt med nr. 16 i bilag F til direktivet.

a) *Forbundsregeringen* har anført, at levering af goder og tjenesteydelser som de i forelæggelseskendelsen omhandlede, der sker ved forskellige afgiftspligtige personer, ikke er »levering af bygninger eller dele heraf med tilhørende jord«, jfr. sjette direktiv, artikel 13, B, litra g) og artikel 28, stk. 3, litra b), sammenholdt med bilag F, nr. 16, men at hver af disse bestanddele skal pålægges merværdiafgift i henhold til direktivets artikel 2, nr. 1.

Artikel 13, B, litra g) kan ikke finde anvendelse, eftersom de i artikel 4, stk. 3, litra a) omhandlede goder, nemlig »levering af en bygning eller en del af en bygning med tilhørende jord inden første indflytning« ifølge denne bestemmelse ikke kan fritages for afgift. En fritagelse i medfør af artikel 13 er også udelukket, idet en »bygherremodel« gælder et nybyggeri.

Forbundsrepublikken Tyskland gør desuden gældende, at de ydelser, der inden for rammerne af »bygherremodeller« mod vederlag præsteres af entreprenør- og tjenesteydelsesvirksomheder heller ikke kan fritages for merværdiafgift i overgangsperioden i medfør af direktivets artikel 28, stk. 3, litra b), sammenholdt med bilag F, nr. 16. Bilag F, nr. 16 gælder ganske vist levering af de i artikel 4, stk. 3, omhandlede bygninger

og grunde, altså levering af nye bygninger med tilhørende jord, men ydelser fra entreprenør- og byggehåndværksvirksomheder til bygningens opførelse kan ikke sammen med salget af grunden være en levering af bygninger, idet artikel 2, nr. 1 gælder de forskellige leverancer og tjenesteydelser hver for sig.

Forbundsregeringen har tilføjet, at den sammenhæng, der økonomisk er mellem transaktionerne vedrørende byggeriet og håndværksydelserne og transaktionerne vedrørende grundene, der gennemføres af forskellige afgiftspligtige personer, ikke kan ændre den i direktivet krævede individuelle bedømmelse af transaktionerne. Ifølge direktivet kan der kun blive tale om fritagelse ved levering af bygninger inden første indflytning i tilfælde, hvor der består en retlig sammenhæng mellem leveringen af bygningen og leveringen af grunden, således der er tale om en afgiftspligtig persons levering af en bebygget grund.

Levering af bygge- og håndværksarbejde, der juridisk adskiller sig fra grundtransaktionen, og som leveres af en afgiftspligtig, der ikke er identisk med grundsælgeren, kan ikke omvurderes som transaktioner vedrørende grunden. Dette ville nemlig stride mod princippet om en ensartet og konkurrenceneutral beskatning, idet levering af byggeri ville være fritaget for merværdiafgift i tilfælde, hvor bygherren, som modtager af ydelserne ønsker flere ydelser under ét, mens byggeri, der ikke er en del af en flerhed af ydelser pålægges afgift. Det er derfor kun leveringen af byggegrunden, der kan ske afgiftsfrit i medfør af artikel 28, stk. 3, litra b), sammenholdt med bilag F, nr. 16.

Forbundsregeringen foreslår derfor, at det første spørgsmål besvares på følgende måde:

»Levering af goder og tjenesteydelser, der gennemføres af forskellige afgiftspligtige, må altid vurderes hver for sig, når det gælder merværdiafgift og kan derfor ikke anses for en enkelt transaktion. At modtageren af ydelserne inden for rammerne af en 'bygherremodel' benytter en 'pakke' af ydelser (f. eks. leveringer på grundlag af entreprisekontrakter, tjenesteydelseskontrakter og en kontrakt om erhvervelse af en grund) med henblik på opførelse af en bygning, er herved uden betydning. De ydelser, der præsteres af entreprenørvirksomheder og tjenesteydere, skal pålægges merværdiafgift i medfør af artikel 2, nr. 1, i sjette direktiv, og er ikke omfattet af bestemmelsen om fritagelse i direktivets artikel 13, B, litra g), ligesom de heller ikke kan fritages for merværdiafgift i overgangsperioden i medfør af artikel 28, stk. 3, litra b), sammenholdt med bilag F, nr. 16.«

b) *Kommissionen* har gjort gældende, at den »pakke« af ydelser, som »bygherremodellen« udgør, principielt skal pålægges merværdiafgift i medfør af artikel 2 i sjette direktiv, men at det må undersøges, om der kan blive tale om en af de former for fritagelse, der er fastlagt i direktivet.

Artikel 13, B, litra g) finder efter Kommissionens opfattelse ikke anvendelse i det foreliggende tilfælde, eftersom de i artikel 4, stk. 3, litra a) omhandlede goder, dvs. en bygning eller en del af en bygning med tilhørende jord, der leveres »inden første indflytning« (nybyggeri) ikke er omfattet af denne bestemmelse. Om fritagelse i medfør af artikel 13, B, litra h) (levering af fast ejendom bortset fra bygninger) kan der heller ikke blive tale, idet de i artikel 4, stk. 3, litra b), nævnte byggegrunde udtrykkeligt er undtaget fra sådan fritagelse.

Kommissionen har tilføjet, at fritagelse imidlertid kan ske for »ydelse og formidling

af lån samt forvaltning af lån ved den person, som har ydet lånene« samt for »forhandlinger og indgåelse af forpligtelser om sikkerhedsstillelse og andre former for sikkerhed og garantier, samt forvaltning af kreditgarantier ved den person, som har ydet kreditten« (artikel 13, B, litra d), nr. 1 og nr. 2). I det omfang en »bygherremodel« omfatter sådanne transaktioner, skal der derfor ske fritagelse for merværdiafgift.

Ifølge artikel 28, stk. 3, litra b), sammenholdt med bilag F, nr. 16, kan medlemsstaterne i den i artikel 28, stk. 4, nævnte overgangsperiode »fortsat fritage« levering af de i artikel 4, stk. 3, nævnte bygninger og grunde »på de i medlemsstaten gældende betingelser«. Den overgangsperiode på fem år (1. januar 1978 til 31. december 1982), der oprindelig blev fastlagt i artikel 28, stk. 4, første punktum, udløb ganske vist før gennemførelsen af det i nærværende sag omhandlede byggeprojekt. Imidlertid må overgangsperioden i medfør af artikel 28, stk. 4, andet punktum, anses for forlænget på ubestemt tid, idet Rådet hidtil ikke har truffet afgørelse om »en eventuel ophævelse af disse undtagelser eller af dem alle«.

Af artikel 28, stk. 3, litra b), fremgår ganske vist, at fritagelsen ikke kan ske på en hvilken som helst måde, men udelukkende på de i vedkommende medlemsstat på tidspunktet for direktivets vedtagelse gældende betingelser. Ifølge fællesskabsretten, er medlemsstaterne navnlig afskåret fra en efterfølgende ensidigt vedtaget udvidelse af deres nationale fritagelsespraksis.

I Forbundesrepublikken Tyskland var på det heromhandlede område »de transaktioner, der er omfattet af lov om grunderhvervelsesskat (Grunderwerbsteuergesetz) (ifølge § 4, nr. 9, litra a) i lov om merværdiafgift (Umsatzsteuergesetz) fritaget for merværdiafgift på tidspunktet for direktivets vedtagelse. Ifølge den praksis, der i mellemtiden har udviklet sig ved Bundesfinanzhof vedrørende grunderhvervelsesskat i tilfælde, hvor der er tale om en »bygherremodel«, er denne fritagelse materielt blevet udvidet på retsstridig måde, idet ydelser fra entreprenører, håndværkere, bygherren og formidlingsydelser, der tidligere ikke var fritaget for afgift, nu ligesom transaktionen vedrørende grunden er fritaget fra afgift.

På baggrund af det anførte foreslår Kommissionen, at det første spørgsmål besvares på følgende måde:

»Levering af goder og tjenesteydelser i medfør af en 'pakke' bestående af entreprise- og tjenesteydelseskontrakter og en kontrakt om erhvervelse af en grund ('bygherremodel'), der udbydes af en virksomhed med opførelse af en bygning for øje, skal pålægges merværdiafgift i medfør af artikel 2, nr. 1, i direktiv 77/388/EØF.

Transaktioner, der gennemføres som del af en sådan 'bygherremodel' er i det omfang, der er tale om transaktioner af den i artikel 13, B, litra d), nr. 1 og nr. 2 i direktivet omhandlede art, fritaget for sådan afgift. Medlemsstaterne kan endvidere i medfør af bestemmelserne i artikel 28, stk. 3, litra b), sammenholdt med bilag F, nr. 16, i direktivet, give afgiftsfritagelser på de i national ret på tidspunktet for direktivets vedtagelse gældende betingelser«.

2. *Det andet spørgsmål*

Forbundsregeringen og *Kommissionen* har begge givet udtryk for den opfattelse, at bestemmelserne i direktivet, jfr. dettes artikel 33, ikke er til hinder for, at medlemsstaterne opretholder eller indfører indregistreringsafgifter (i det foreliggende tilfælde: tysk grunderhvervelsesskat).

Forbundsregeringen har tilføjet, at fællesskabslovgiver ganske vist delvis ved de i artikel 13 B i direktivet fastlagte fritagelser har udelukket den dobbeltbeskatning af

forskellige transaktioner, der ville være en følge af opkrævning af merværdiafgift og andre afgifter, men dog også bevidst har affundet sig med en sådan dobbeltbeskatning. Det sjette direktiv har i så henseende ganske vist harmoniseret fritagelserne for omsætningsafgift, men ikke opkrævningen af andre afgifter.

Ifølge artikel 33 er der ej heller sket nogen begrænsning i medlemsstaternes ret til at opkræve grunderhvervelsesskat i forbindelse med transaktioner vedrørende nybyggeri med tilhørende jord, der i princippet bør pålægges afgift, og som i medfør af artikel 28, stk. 3, litra b), sammenholdt med bilag F, nr. 16 og artikel 4, stk. 3, litra a), nu kun kan fritages i en overgangsperiode. Overgangsperiodens udløb medfører ganske vist, at fritagelsesmuligheden ophører. Dette medfører imidlertid ikke, at opkrævningen af grunderhvervelsesskatten bliver retsstridig.

III — Besvarelse af spørgsmål fra Domstolen

Forbundsrepublikken Tysklands regering har i en besvarelse af spørgsmål fra Domstolen om yderligere oplysninger om den tyske lovgivning anført følgende:

1. De tyske afgiftsmyndigheder opkræver fortsat omsætningsafgift af ydelser, der præsteres som en del af en »bygherremodel« i henhold til en entreprisekontrakt om opførelse af en bygning (dvs. ydelser fra byggeentreprenører og byggehåndværkere), og dette også efter Bundesfinanzhofs nyere praksis vedrørende grunderhvervelsesskat. Efter disse myndigheders opfattelse er byggevirksomhedernes og byggehåndværkernes ydelser ikke omfattet af fritagelsen for omsætningsafgift ifølge § 4, nr. 9, litra a) i Umsatzsteuergesetz.

2. I forvaltningspraksis lægges det alt efter »bygherremodellens« udformning til grund, enten at byggeentreprenørerne og byggehåndværkerne leverer deres ydelser direkte til de enkelte bygherrer eller at de leverer dem til bygherreinteressentskabet. I et tilfælde som det foreliggende gås der ud fra, at bygherreinteressentskabet efter det opdrag, der er givet entreprenøren, må anses som et selskab i forhold til tredjemand (»Außengesellschaft«) og derfor som modtager af entreprenørens ydelse.

a) Entreprenørens ydelse består i overdragelse af et nøglefærdigt boligbyggeri på en bygherren tilhørende grund. For denne ydelse opkræves der afgift.

b) Såfremt bygherreinteressentskabet, som det er tilfældet i nærværende sag, er modtager af byggeydelsen, må det nødvendigvis lægges til grund, at det selv leverer de færdige boliger videre til de forskellige bygherrer. For denne videreoverdragelse opkræves der kun merværdiafgift, når bygherreinteressentskabet må anses for entreprenør i den i § 2, stk. 1, i Umsatzsteuergesetz forudsatte betydning (dvs. en afgiftspligtig person ifølge artikel 4 i sjette direktiv). I administrativ praksis antages en sådan entreprenørstatus almindeligvis at foreligge.

c) Når bygherreinteressentskabet tillægges entreprenørstatus opstår der endnu et spørgsmål, nemlig om bygherreinteressentskabets levering af de færdige boliger til de forskellige bygherrer skal pålægges afgift eller omvendt fritages i medfør af § 4, nr. 9, litra a), i Umstatzsteuergesetz. For besvarelsen af dette spørgsmål er genstanden og omfanget af bygherrreinteressentskabets ydelse afgørende (levering af bolig uden tilhørende grund: afgiftspålæggelse; levering af en bebygget grund: afgiftsfritagelse).

d) I medfør af § 15 i Umsatzsteuergesetz kan bygherreinteressentskabet kun fradrage

indgående afgift, såfremt det tillægges entreprenørstatus, og såfremt dets egne ydelser — eventuelt gennem afkald på afgiftsfritagelse i henhold til § 4, nr. 9, litra a), i Umsatzsteuergesetz — pålægges afgift.

e) Såfremt der skal svares afgift af bygherreinteressentskabets ydelse til bygherren, kan sidstnævnte i medfør af § 15 i Umsatzsteuergesetz som indgående afgift fradrage den afgift, der således er blevet faktureret ham særskilt, dersom han er entreprenør eller anvender boligen til gennemførelse af afgiftspligtige transaktioner.

Forbundsregeringen har desuden anført, at når byggeentreprenørerne og byggehåndværkerne inden for rammerne af en »bygherremodel« ikke leverer deres byggeri til bygherreinteressentskabet, men direkte til bygherrerne, skal der også svares afgift af disse ydelser. Bygherrerne kan fradrage indgående afgift på betingelser, der svarer til de under e) nævnte.

3. Bygherreinteressentskabet eller bygherrerne behandles i medfør af § 2, stk. 1, i Umsatzsteuergesetz som entreprenører (dvs. som afgiftspligtige personer i den i sjette direktiv forudsatte betydning), når de permanent driver selvstændig indtægtsgivende virksomhed.

a) Et bygherreinteressentskab opfylder denne betingelse, når det optræder som selskab over for tredjemand i rækken af ydelser fra byggeentreprenøren (og byggehåndværkerne) til bygherren, og når det må lægges til grund, at dets virksomhed i den forbindelse har en vis varig karakter.

b) En bygherre er entreprenør, når han udlejer en af ham ejet bolig efter opførelsen, men har derimod ikke denne status, når han anvender boligen til opfyldelsen af egne boligbehov.

IV — Mundtlig forhandling

I retsmødet den 25. februar 1986 er der afgivet mundtlige indlæg af sagsøgerne i hovedsagen, ved F. J. Müsers, af sagsøgte i hovedsagen ved Rembert Schwarze, af Forbundsrepublikken Tyskland, ved advokat Jochim Sedemund og af Kommissionen for De europæiske Fællesskaber, ved Jürgen Grunwald, Kommissionens juridiske tjeneste.

Forbundsregeringen og Kommissionen har i det væsentlige uddybet deres skriftlige indlæg.

Sagsøgerne i hovedsagen har anført, at med undtagelse af transaktionen vedrørende grunden pålægges der levering af goder og tjenesteydelser i forbindelse med en »bygherremodel«, merværdiafgift i medfør af sjette direktiv. Grundtransaktionen er ifølge dem som sådan fritaget for merværdiafgift, og dette gælder både i henhold til sjette direktiv, der indeholder en harmonisering af fritagelserne og i henhold til national ret, hvorefter der ikke må ske dobbelt beskatning af en og samme transaktion ved pålæggelse af både grunderhvervelsesskat og merværdiafgift. Med henblik på tvistens afgørelse må man derfor drage en skillelinje mellem transaktionen vedrørende grunden, jfr. direktivets artikel 13, B, litra g), og afgiftspligtig levering af goder og tjenesteydelser.

Sagsøgte i hovedsagen har i sit indlæg navnlig kommenteret Bundesfinanzhofs nyere praksis.

Generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 22. april 1986.

Præmisser

1 Ved kendelse af 17. september 1984, indgået til Domstolens justitskontor den 19. marts 1985, har Finanzgericht Düsseldorf i medfør af EØF-traktatens artikel 177 forelagt to præjudicielle spørgsmål vedrørende fortolkningen af en række bestemmelser i Rådets sjette direktiv af 17. maj 1977 (77/388) om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: Ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1).

2 Spørgsmålene er blevet rejst under en sag anlagt mod Finanzamt Mönchengladbach-Mitte af ægtefællerne Hans-Dieter og Ute Kerrutt. Sagen drejer sig om afgiftspålæg, ved hvilke afgiftsmyndighederne har stillet krav om, at sagsøgerne betaler en grunderhvervelsesskat i forbindelse med en byggekontrakt, der betegnes »Bauherrenmodell«.

3 Af forelæggelseskendelsen og de indlæg, der er afgivet under sagen fremgår, at den omhandlede kontrakt går ud på følgende: ægtefællerne Kerrutt gav ligesom en række andre personer, der ønskede at bygge, et finansieringsselskab i opdrag at erhverve en byggegrund og på denne at opføre et boligbyggeri. I forbindelse med gennemførelsen af aftalen herom erhvervede de i sameje med andre en andel af en ubebygget grund, idet en opdeling i overensstemmelse med Wohnungseigentumsgesetz (lov om ejerlejligheder) forskriftsmæssigt blev gennemført og derefter indført i tingbogen. Endvidere afsluttede samtlige samejere, der havde oprettet et interessentskab (»Bauherrengemeninschaft« (bygherreinteressentskab] en entreprisekontrakt med et byggeselskab om opførelsen af byggeriet. Ægteparret Kerrutt indgik desuden selv en række kontrakter, nemlig en kontrakt vedrørende tilrettelæggelse af byggeriet, en kontrakt vedrørende udlejeformidling, en kontrakt vedrørende tilvejebringelse af skattemæssige bilag, en garantikontrakt og en kontrakt vedrørende finanisieringsformidling.

4 Sagsøgerne i hovedsagen har anfægtet de omtvistede afgiftspålæg for så vidt som det er modydelsen for alle de forskellige transaktioner, der i overensstemmelse med nyere retspraksis ved Bundesfinanzhof er benyttet som beregningsgrundlag ved fastsættelsen af grunderhvervelsesskatten. Ifølge Bundesfinanzhofs praksis skal en købekontrakt vedrørende en grund og en entreprisekontrakt vedrørende opførelsen af en bygning anses for en kontraktsenhed i relation til lovgivningen om grunderhvervelsesskat, når de to delkontrakters beståen er indbyrdes afhængig. Denne opfattelse bestrides af sagsøgerne i hovedsagen, der gør gældende, at kun køb af grunden, men ikke opførelsen af bygningen kan pålægges grunderhvervelsesskat.

5 Efter den nationale rets opfattelse kræver tvistens løsning en fortolkning af forskellige bestemmelser i førnævnte sjette direktiv (77/388). Ifølge en national bestemmelse, nærmere betegnet § 4, nr. 9, litra a), i Umsatzsteuergesetz (lov om merværdiafgift) er nemlig ydelser, der pålægges grunderhvervelsesskat i medfør af Grunderwerbsteuergesetz (lov om grunderhvervelsesskat) fritaget for omsætningsafgift. Under disse omstændigheder kan opkrævning af grunderhvervelsesskat på grundlag af alle transaktionerne, dvs. køb af grunden og opførelsen af bygningen medføre, at der ikke kan opkræves merværdiafgift af levering af goder og tjenesteydelser fra entreprenører, bygningshåndværkere og mandatar- og mæglervirksomheder, og dette vil kunne være i strid med de forpligtelser, der følger af sjette direktiv.

6 På baggrund heraf har Finanzgericht Düsseldorf udsat sagen og anmodet Domstolen om en afgørelse af følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Udgør levering af goder og tjenesteydelser i medfør af en 'pakke' bestående af entreprise- og tjenesteydelseskontrakter og en kontrakt om erhvervelse af en grund ('bygherremodel'), der udbydes af en virksomhed med opførelse af en bygning for øje, sammen med en anden virksomheds salg af grunden tilsammen 'levering af bygninger eller dele heraf med tilhørende jord', jfr. Rådets sjette direktiv om harmonisering af merværdiafgifter, artikel 13, B, litra g), artikel 28, stk. 3, litra b), og bilag F, nr. 16 eller skal der pålægges sådan levering og tjenesteydelser, bortset fra grundtransaktionen, merværdiafgift efter sjette direktivs artikel 2, nr. 1?

2) Såfremt der skal svares merværdiafgift efter artikel 2, nr. 1, i sjette direktiv:

Findes der i fællesskabsretten noget forbud mod dobbeltbeskatning, hvorefter sådan levering af goder eller tjenesteydelser ikke herudover må pålægges en yderligere omsætningsafgift (i det foreliggende tilfælde: tysk grunderhvervelsesskat)?«

Det første spørgsmål

7 Med det første spørgsmål har den nationale ret først og fremmest ønsket en afgørelse af, om der i medfør af artikel 2, nr. 1, i sjette direktiv, skal svares merværdiafgift af levering af goder og tjenesteydelser med undtagelse af levering af byggegrunden, der sker i medfør af en sådan »pakke«, som den såkaldte »bygherremodel« (»Bauherrenmodell«), eller om denne levering som »levering af bygninger

eller dele heraf med tilhørende jord«, er afgiftsfri, jfr. artikel 13 B, litra g) og artikel 28, stk. 3, litra b) i sjette direktiv, samt det hertil knyttede bilag F, nr. 16.

8 Sagsøgerne i hovedsagen gør vedrørende det første spørgsmål gældende, at levering af goder og tjenesteydelser som de i det præjudicielle spørgsmål omhandlede skal pålægges merværdiafgift i medfør af sjette direktiv. De mener omvendt, at kontrakten om grunden er fritaget for merværdiafgift såvel ifølge sjette direktiv, der har til formål at harmonisere afgiftsfritagelserne, som efter en national bestemmelse, der forbyder dobbeltbeskatning af samme transaktion med grunderhvervelsesskat og merværdiafgift.

9 Den tyske regering og Kommissionen er enige om, at levering af goder og tjenesteydelser af den i sagen omhandlede art som sådanne skal pålægges merværdiafgift i medfør af artikel 2, nr. 1, i sjette direktiv, og ikke kan anses for at være en del af »levering af bygninger eller dele heraf med tilhørende jord, jfr. direktivets artikel 13 B, litra g), og 28, stk. 3, litra b), samt bilag F, nr. 16. I øvrigt omfattes levering af bygninger med tilhørende jord inden første indflytning og altså et nybyggeri som det af »bygherremodellen« omfattede, ikke af artikel 13 B, litra g). Kommissionen anfører yderligere, at overgangsbestemmelsen i artikel 28, stk. 3, er til hinder for enhver udvidelse i national fritagelsespraksis, der gennemføres ensidigt af medlemsstaterne efter direktivets vedtagelse.

10 Det står fast, at levering af goder og tjenesteydelser i medfør af en »bygherremodel«-kontrakt falder inden for anvendelsesområdet for direktivets artikel 2, nr. 1, således som denne artikel efter definitionerne af begreberne »afgiftspligtig person« og »afgiftspligtig transaktion« i direktivets artikler 4, 5 og 6 skal fortolkes. Der pålægges derfor sådan levering merværdiafgift i medfør af nævnte artikel 2, nr. 1, medmindre den kan anses for et af de i direktivet omhandlede fritagelsestilfælde. I det foreliggende tilfælde må det undersøges, om fritagelsesbestemmelserne i artikel 13 B, litra g), eller artikel 28, stk. 3, litra b), sammenholdt med bilag F, nr. 16 til direktivet kan finde anvendelse.

11 Ifølge artikel 13, B, litra g), i direktivet, fritager medlemsstaterne på betingelser, som de fastsætter, »levering af bygninger eller dele heraf med tilhørende jord, med

undtagelse af de i artikel 4, stk. 3, litra a) nævnte«, dvs. levering inden den første indflytning. Ifølge artikel 28, stk. 3, litra b), kan medlemsstaterne »fortsat fritage de transaktioner, der er opregnet i bilag F, på de i medlemsstaten gældende betingelser«; nr. 16 i nævnte bilag indeholder angivelsen »levering af bygninger og jord, omhandlet i artikel 4, stk. 3«.

12 Indledningsvis bemærkes, at de to fritagelsesbestemmelser benytter sig af det helt samme begreb, nemlig levering af bygninger eller dele heraf med tilhørende jord. Deres anvendelighed i et tilfælde, som det tvisten i hovedsagen drejer sig om, afhænger derfor af, om levering af de goder og tjenesteydelser, der er tale om, og som tager sigte på opførelsen af en bygning, sammen med transaktionen vedrørende grunden udgør én samlet kontrakt vedrørende fast ejendom, der kan betegnes »levering af bygninger... med tilhørende jord« ud fra det synspunkt, at alle delkontrakterne hænger sammen og har ét formål, nemlig opførelsen af bygningen på det erhvervede grundstykke.

13 Af selve de anvendte ord »levering af bygninger... med tilhørende jord« fremgår, at der kun kan være tale om en sådan kontraktmæssig enhed, når de to typer goder, der er leveret, dvs. bygning og jord købsretligt er omfattet af én og samme levering, således at der er tale om levering af en bebygget grund.

14 Denne opfattelse er i overensstemmelse med formålet med sjette direktiv. Direktivet har, som fremhævet af den tyske regering, til formål, med henblik på at opnå en konkurrencemæssig neutral beskatning, at lade særskilte afgiftspligtige transaktioner, der ikke kan henføres til én og samme transaktion, være merværdiafgiftspligtige enkelttransaktioner.

15 På baggrund heraf kan det fastslås, at levering som i den foreliggende sag af goder og tjenesteydelser fra entreprenører og byggehåndværkere i henhold til en »bygherremodel« som den foreliggende, der er transaktioner, der retligt kan adskilles fra købet af grunden, der er foretaget hos en anden entreprenør, ikke kan anses for sammen med dette grundkøb at udgøre en enhed, der kan betegnes som en »levering af bygninger eller dele heraf med tilhørende jord«.

16 Det skal tilføjes, at for så vidt angår for det første fritagelsen i medfør af artikel 13, B, litra g), er levering af bygningner med tilhørende jord ifølge bestemmelsen sammenholdt med artikel 4, stk. 3, litra a), hvortil der henvises, afgiftsfri på betingelse af, at levering ikke sker inden første indflytning, dvs. i tilfælde, hvor der ikke er tale om nybyggeri. I det omfang, en »bygherre«-model-kontrakt pr. definition angår nybyggeri, er også af denne grund afgiftsfritagelse i medfør af nævnte bestemmelse udelukket.

17 På den anden side må det med hensyn til en eventuel afgiftsfritagelse i medfør af artikel 28, stk. 3, litra b), sammenholdt med bilag F, nr. 16 fastslås, at medlemsstaterne efter denne overgangsbestemmelse »fortsat [kan] fritage« nybyggeri »på de i medlemsstaten gældende betingelser«. Bestemmelsen er dog efter sin ordlyd til hinder for indførelsen af nye afgiftsfritagelser eller udvidelse af gældende fritagelsers omfang efter direktivets ikrafttrædelse. En eventuel udvidelse i opkrævningen af grunderhvervelsesskat, selv som følge af en ændring i retspraksis, kan derfor ikke efter direktivets iværksættelse få indflydelse på omfanget af merværdiafgiftsfritagelsen.

18 Af de anførte grunde bør det første spørgsmål besvares således, at levering af goder og tjenesteydelser, bortset fra byggegrunden, i medfør af en kontrakts-»pakke« som den i forelæggelseskendelsen omhandlede »bygherremodel«, der af en virksomhed udbydes med opførelse af en bygning for øje, skal pålægges merværdiafgift i medfør af artikel 2, stk. 1, i Rådets sjette direktiv (77/388) af 17. maj 1977.

Det andet spørgsmål

19 Med det andet spørgsmål ønskes der en afgørelse af, om en medlemsstat ifølge fællesskabsretten er afskåret fra at pålægge en transaktion, der i medfør af sjette direktiv pålægges merværdiafgift, andre omsætningsafgifter, som f. eks. i Tyskland »Grunderwerbsteuer« (grunderhvervelsesskat).

20 Sagsøgerne i hovedsagen har herved gjort gældende, at bestemmelserne i sjette direktiv, hvorefter bl. a. merværdiafgiftsfritagelser skal harmoniseres, ikke vil kunne få virkning i overensstemmelse med det tilsigtede formål, såfremt en og samme transaktion vedrørende fast ejendom gøres til genstand for dobbelt beskatning ved pålæggelse af både merværdiafgift og en grunderhvervelsesskat.

21 Den tyske regering og Kommissionen mener omvendt, at besvarelsen af dette spørgsmål følger af artikel 33 i sjette direktiv, hvorefter medlemsstaterne udtrykkeligt kan opretholde eller indføre alle former for skatter og afgifter, der ikke har karakter af omsætningsafgift, og navnlig indregistreringsafgifter (»Grunderwerbsteuer«). Den tyske regering har endvidere anført, at selv om dobbeltbeskatning af visse transaktioner ifølge direktivets bestemmelser om afgiftsfritagelser er udelukket, er dobbeltbeskatning i øvrigt efter direktivet tilladt.

22 Den tyske regerings og Kommissionens opfattelse må tiltrædes. I artikel 33 i sjette direktiv hedder det nemlig ganske utvetydigt, at »med forbehold af andre fællesskabsbestemmelser er bestemmelserne i dette direktiv ikke til hinder for, at en medlemsstat opretholder eller indfører... indregistreringsafgifter og i det hele taget alle former for skatter og afgifter, der ikke har karakter af en omsætningsafgift«. Da den nugældende fællesskabsret ikke indeholder særlige regler, der udelukker eller begrænser medlemsstaternes kompetence til at indføre andre afgifter end omsætningsafgifter på transaktioner og således tillader konkurrerende afgiftsordninger, må det fastslås, at sådanne afgifter også kan opkræves, selv om der herved, som i det foreliggende tilfælde, bliver tale om en kumulation af en afgift og merværdiafgiften på én og samme transaktion.

23 Det andet spørgsmål bør derfor besvares således, at der ikke i fællesskabsretten findes bestemmelser, der er til hinder for, at en medlemsstat pålægger en transaktion, der er afgiftspligtig i medfør af sjette direktiv, andre transaktionsafgifter som f. eks. den tyske »Grunderwerbsteuer« (grunderhvervelsesskat), når blot disse andre afgifter ikke har karakter af merværdiafgift.

Sagens omkostninger

24 De udgifter, der er afholdt af den tyske regering og af Kommissionen, som har afgivet indlæg for Domstolen, kan ikke godtgøres. Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den nationale ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger.

På grundlag af disse præmisser

kender

DOMSTOLEN (femte afdeling)

vedrørende de spørgsmål, der er forelagt af Finanzgericht Düsseldorf ved kendelse af 17. december 1984, for ret:

1) **Levering af goder og tjenesteydelser, bortset fra byggegrunden, i medfør af en kontrakts-»pakke« som den i forelæggelseskendelsen omhandlede »bygherre-model«, der af en virksomhed udbydes med opførelse af en bygning for øje, skal pålægges merværdiafgift i medfør af artikel 2, stk. 1, i Rådets sjette direktiv (77/388) af 17. maj 1977.**

2) **Der findes ikke i fællesskabsretten bestemmelser, der er til hinder for, at en medlemsstat pålægger en transaktion, der er afgiftspligtig i medfør af sjette direktiv, andre transaktionsafgifter som f. eks. den tyske »Grunderwerbsteuer« (grunderhvervelsesskat), når blot disse andre afgifter ikke har karakter af merværdiafgift.**

Everling Joliet

Due Galmot Kakouris

Afsagt i offentligt retsmøde i Luxembourg den 8. juli 1986.

P. Heim
Justitssekretær

U. Everling
Formand for femte afdeling