Samling af Afgørelser

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT
P. MENGOZZI
fremsat den 12. september 2012 [1]

**Sag C-395/11**

**BLV Wohn- und Gewerbebau GmbH**
**mod**
**Finanzamt Lüdenscheid**

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Bundesfinanzhof (Forbundsrepublikken Tyskland))

»Skattelovgivning — merværdiafgift — retten for en medlemsstat, der har tilladelse til at anvende undtagelsesbestemmelser, til at påberåbe sig disse delvist — begrebet »bygningsarbejder««

## I – Indledende bemærkninger

1. I denne sag har Bundesfinanzhof i Forbundsrepublikken Tyskland forelagt et præjudicielt spørgsmål for Domstolen vedrørende fortolkningen af Rådets beslutning 2004/290/EF af 30. marts 2004 om bemyndigelse af Tyskland til at anvende en foranstaltning, der fraviger artikel 21 i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter [2].

## II – Retsforskrifter

A – *EU-retten*

2. Artikel 1 i beslutning 2004/290 fastsætter, at:

»Ved undtagelse fra artikel 21, stk. 1, litra a), i direktiv 77/388/EØF, som formuleret i artikel 28, litra g), bemyndiges Forbundsrepublikken Tyskland fra og med den 1. april 2004 til at udpege modtageren af varer og ydelser, som omtalt i artikel 2 i denne beslutning, som den betalingspligtige person.«

3. Artikel 2 i beslutning 2004/290 bestemmer:

»I nedenstående tilfælde kan modtageren af en levering af varer og ydelser udpeges som den betalingspligtige person:

1) når rengøringsydelser i forbindelse med ejendomme leveres til en afgiftspligtig person, undtagen når modtageren af ydelsen ikke udlejer mere end to boliger, eller når bygningsarbejder leveres til en afgiftspligtig person

1 — Originalsprog: italiensk.
2 — EUT L 94, s. 59.

2) når fast ejendom leveres til en afgiftspligtig person, jf. artikel 13, punkt B, litra g) og h), og hvor leverandøren har benyttet sig af muligheden for at opkræve moms på leveringen.«

4. Artikel 2 i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF[3] af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, bestemmer følgende i den affattelse, der var gældende på tidspunktet for de faktiske omstændigheder i sagen:

»Merværdiafgiften pålægges:

1. levering af varer og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab

2. indførsel af goder.«

5. Artikel 5, stk. 1 og 5, i direktiv 77/388 havde i den for nærværende afgørelse relevante affattelse følgende ordlyd:

»1. Ved »levering af et gode« forstås overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode.

[…]

5. Medlemsstaterne kan i henhold til stk. 1 anse aflevering af visse byggearbejder som levering.«

6. Artikel 6 i direktiv 77/388 foreskrev følgende:

»Tjenesteydelser

1. Ved »tjenesteydelse« forstås enhver transaktion, der ikke er en levering af et gode i henhold til artikel 5.

[…]«

7. Artikel 1, stk. 7, i Rådets direktiv 2006/69/EF[4] af 24. juli 2006 om ændring af direktiv 77/388/EØF med hensyn til visse foranstaltninger, der skal forenkle momsopkrævningen og bidrage til at bekæmpe svig eller unddragelse og om ophævelse af visse beslutninger om at tillade fravigelser, lyder således:

»7. I artikel 21, stk. 2, i den version, der fremgår af artikel 28g, indsættes følgende litra:

c) Ved nedennævnte former for levering af varer eller ydelser kan medlemsstaterne bestemme, at det er den afgiftspligtige modtager, der hæfter for afgiften:

i) bygningsarbejde, herunder reparation, rengøring, vedligeholdelse, ombygnings- og nedrivningsarbejde i forbindelse med fast ejendom samt aflevering af byggearbejde, der anses som levering af varer jf. artikel 5, stk. 5

[…]«

3 — *EFT L 145, s. 1.*

4 — EUT L 221, s. 9.

8. Artikel 199 i Rådets direktiv 2006/112/EF[5] af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem fastsætter, at:

»1. Medlemsstaterne kan fastsætte, at den afgiftspligtige person er modtageren i følgende transaktioner:

a) bygningsarbejde, herunder reparation, rengøring, vedligeholdelse, ombygnings- og nedrivningsarbejde i forbindelse med fast ejendom samt aflevering af byggearbejde, der anses som levering af varer jf. artikel 14, stk. 3

[…]«

B – *Den nationale lovgivning*

9. § 3, stk. 1, 4 og 9, i *Umsatzsteuergesetz* 2005 (den tyske momslov, herefter »UStG«) bestemmer følgende:

»1. Leveringer foretaget af en erhvervsdrivende er ydelser, hvorved denne eller efter dennes ordre en tredjemand sætter aftageren eller efter dennes ordre en tredjemand i stand til at råde over et gode i sit eget navn (overdragelse af rådighedsbeføjelsen).

[...]

4. Såfremt en erhvervsdrivende har påtaget sig at bearbejde eller forarbejde en genstand og i den forbindelse anvender materialer, som den erhvervsdrivende selv har fremskaffet, skal ydelsen betragtes som levering (entrepriseydelse), medmindre materialerne blot er ingredienser eller andre biting. Dette gælder også, såfremt genstandene gøres grundfaste.

[...]

9. Andre ydelser er ydelser, der ikke er leveringer. [...]«

10. UStG's § 13a, stk. 1, nr. 1, i den affattelse, der trådte i kraft den 1. april 2004 på grundlag af beslutning 2004/290/EF, fastsætter, at det i de tilfælde, der er nævnt i artikel 1, stk. 1, nr. 1, er den erhvervsdrivende, der er afgiftspligtig.

11. § 13b, stk. 1, nr. 4), og stk. 2, andet punktum, i den affattelse, der trådte i kraft den 1. april 2004, bestemmer følgende:

»1) For følgende afgiftspligtige transaktioner indtræder afgiftspligten ved udstedelsen af fakturaen, dog senest ved udløbet af den kalendermåned, der følger efter leveringen af ydelsen: […]

4. Entrepriseydelser og andre ydelser i forbindelse med fremstilling, reparation, vedligeholdelse, ændring eller fjernelse af bygninger, undtagen projekterings- og tilsynsydelser. [...]

2) [...] [...] I de i stk. 1, første punktum, nr. 4), første punktum, omhandlede tilfælde er aftageren af tjenesteydelserne afgiftspligtig, såfremt denne er en erhvervsdrivende, der leverer ydelser som omhandlet i UStG's stk. 1, første punktum, nr. 4, første punktum [...].«

5 — EUT L 347, s. 1.

12. § 48, stk. 1, tredje punktum, i *Einkommensteuergesetz* (den tyske lov om indkomstskat) definerer bygningsarbejder som:

»[...] alle ydelser i forbindelse med fremstilling, reparation, vedligeholdelse, ændring eller nedrivning af bygninger«.

## III – Faktiske omstændigheder og de præjudicielle spørgsmål

13. BLV Wohn- und Gewerbebau GmbH (herefter »BLV«), der har anlagt sagen for den nationale domstol, er en virksomhed, der beskæftiger sig med erhvervelse, byggemodning og bebyggelse af grunde, og er at betragte som erhvervsdrivende i henhold til den tyske momslov af 2005 og afgiftspligtig i medfør af direktiv 77/388, som var gældende på tidspunktet for sagens anlæggelse.

14. I september 2004 indgik BLV kontrakt med selskabet Rolf & Co. oHG (herefter »Rolf & Co.«) som hovedentreprenør om opførelse af en beboelsesejendom med seks boliger til en fast pris på en grund, der var ejet af BLV.

15. Rolf & Co. udstedte den 17. november 2005 en slutafregning uden angivelse af moms og med henvisning til, at BLV som modtager af ydelsen var afgiftspligtig.

16. BLV betalte i første omgang afgift af den modtagne ydelse i skatteåret 2005, eftersom UStG's § 13b, stk. 2, andet punktum, fastsætter, at den afgiftspligtige er aftageren af ydelsen [6].

17. Efterfølgende anmodede BLV den kompetente myndighed (Finanzamt Lüdenscheid) om tilbagebetaling af det indbetalte beløb med påstand om, at denne bestemmelse ikke var gældende i dette tilfælde, og at den eneste afgiftspligtige var Rolf & Co.

18. Ovennævnte myndighed afviste BLV's anmodning, hvilket gav anledning til anlæggelsen af den foreliggende sag. Under sagen har Bundesfinanzhof fundet, at der foreligger et problem med fortolkningen af beslutning 2004/290/EF, og har således forelagt Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Omfatter begrebet bygningsarbejder som omhandlet i beslutning 2004/290/EF's artikel 2, stk. 1, foruden ydelser også leveringer?

2) Såfremt bemyndigelsen til at udpege modtageren af ydelser som den betalingspligtige person også omfatter leveringer, spørges:

Har den bemyndigede medlemsstat ret til kun delvist at gøre brug af bemyndigelsen for visse undergrupper, såsom enkelte typer af bygningsarbejder, og for ydelser til visse modtagere af ydelser?

3) Såfremt medlemsstaten har ret til at foretage en opdeling i undergrupper, spørges: Er medlemsstaten underlagt begrænsninger ved opdelingen i undergrupper?

6 — I momssystemet er det normalt den person, der udfører ydelsen, der skal fakturere og betale afgiften. Herudover er det i visse brancher (først og fremmest i byggebranchen og især mellem entreprenører og underentreprenører, eftersom underentreprenørerne ofte fakturerer og ikke betaler moms), almindeligt at benytte sig af den såkaldte omvendte momspligt, eller reverse charge, hvor aftageren af den omhandlede tjenesteydelse er afgiftspligtig (i det nævnte eksempel er det entreprenøren). Sjette direktivs artikel 27 gør det muligt for Rådet at bemyndige medlemsstaterne at fravige direktivet for at forenkle skatteopkrævningen og undgå svig. Beslutning 2004/290 omhandler netop Tysklands bemyndigelse til at benytte sig af ovennævnte mekanisme, der afviger fra sjette direktivs bestemmelser, som derimod er til hinder for, at den afgiftspligtige udpeges som værende den person, der udfører tjenesteydelsen.

4) Såfremt medlemsstaten generelt (jf. spørgsmål 2 ovenfor) eller på grund af manglende overholdelse af begrænsninger (jf. spørgsmål 3 ovenfor) ikke er berettiget til at foretage en opdeling i undergrupper, spørges:

   a) Hvilke retsvirkninger har en ulovlig opdeling i undergrupper?

   b) Medfører en ulovlig opdeling i undergrupper, at den nationale retsforskrift kun må anvendes til fordel for enkelte afgiftspligtige personer, eller at den generelt ikke må anvendes?«

## IV – Retsforhandlinger for Domstolen

19. Kommissionen samt den tyske og den finske regering har indgivet skriftlige bemærkninger.

## V – Det første præjudicielle spørgsmål

20. Med det første præjudicielle spørgsmål spørger Bundesfinanzhof, om begrebet bygningsarbejder som omhandlet i beslutning 2004/290/EF's artikel 2, stk. 1, foruden ydelser også omfatter leveringer.

21. Ifølge den forelæggende ret er dette spørgsmål vigtigt, fordi den omhandlede transaktion (opførelse af en bygning på en andens grund, som udføres af en erhvervsdrivende, der anvender egne materialer) ifølge tysk lovgivning og retspraksis udgør levering af varer. I medfør af tysk lovgivning gælder anvendelsen af mekanismen med omvendt momspligt i den foreliggende sag, hvilket medfører, at den afgiftspligtige er aftageren af ydelsen (her BLV) og ikke den, der har udført ydelsen (Rolf & Co.).

22. Ifølge den forelæggende ret afviger denne mekanisme fra sjette direktiv (der angiver tjenesteyderen som afgiftspligtig), og derfor vil den kun være lovlig i det omfang, beslutning 2004/290 finder anvendelse. Heri gives Tyskland i medfør af direktivets artikel 27 udtrykkelig tilladelse til at benytte sig af omvendt momspligt, i tilfælde hvor bygningsarbejderne leveres af en afgiftspligtig person (ligesom ifølge tysk lov i samme tilfælde). Såfremt tilladelsen i beslutning 2004/290 kun må anses for at henvise til tjenesteydelser og ikke til levering af varer, ville det i denne sag ikke længere være tilladt at benytte sig af mekanismen med omvendt momspligt, eftersom det i Tyskland skal betragtes som levering af en vare, hvis en erhvervsdrivende opfører en bygning på en andens grund ved brug af egne materialer. Som følge heraf vil BLV ikke længere være afgiftspligtig, og i stedet for den tyske lovgivning skal man anvende EU-retten, der som hovedregel angiver den afgiftspligtige som den, der udfører ydelsen, og ikke den, der aftager den.

23. For at besvare spørgsmålet er der først og fremmest behov for en definition af begreberne »levering af varer« og »tjenesteydelser«, således som de anvendes i EU-retten, så de kan adskilles nøje, og herefter er der behov for en analyse af begrebet »bygningsarbejder«, hvorefter sidstnævnte begreb skal sættes i forhold til de første to.

24. Det skal vedrørende det første aspekt bemærkes, at der ifølge artikel 2 i direktiv 77/388 svares merværdiafgift af leveringer af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab[7].

25. Artikel 5 i direktiv 77/388 angiver levering af et gode som overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode.

26. Den efterfølgende artikel 6 betragter tjenesteydelser som enhver transaktion, der ikke er en levering af et gode.

7 — Ud over import af goder er disse transaktioner ikke relevante i den foreliggende sag.

27. Begrebet »levering af et gode«, som det fremgår af Domstolens retspraksis i sagen Shipping and Forwarding Enterprise (Safe), »henviser ikke til overdragelsen af ejendomsret i de efter gældende national ret fastsatte former, men begrebet omfatter enhver form for overdragelse af et materielt gode foretaget af en person, som bemyndiger en anden person til som ejer at råde over godet« [8], også selv om den juridiske ejendomsret ikke overføres.

28. Denne konstruktion af begrebet »levering« skal ses i lyset af formålet med direktivet, »der bl.a. skal sikre, at det fælles merværdiafgiftssystem hviler på en ensartet definition af afgiftspligtige transaktioner. Dette formål vil imidlertid ikke kunne opfyldes, hvis levering af varer, som er en af de tre afgiftspligtige transaktioner, undergives betingelser, som er forskellige fra medlemsstat til medlemsstat, hvilket er tilfældet ved de civilretlige bestemmelser om overdragelse af ejendomsretten« [9].

29. Tjenesteydelser er i modsætning hertil angivet som alle andre transaktioner, som ikke er levering af varer.

30. Eftersom det er svært at klassificere mange transaktioner som levering af varer eller tjenesteydelser, har Domstolen ofte forsøgt at fastsætte et kriterium for denne inddeling.

31. Det er dog ikke lykkedes at fastsætte et entydigt kriterium, eftersom antallet og typen af afgiftspligtige transaktioner er alt for stort og forskelligartet [10], og Domstolen har bekræftet, at »ved afgørelsen af, om transaktionerne skal anses for at udgøre levering af varer eller tjenesteydelser, skal der tages hensyn til samtlige omstændigheder ved den pågældende transaktion, idet det skal undersøges, hvad der er karakteristisk for denne« [11], og den omhandlede transaktion skal analyseres konkret for at fastlægge dennes fremherskende karakter, der adskiller den fra transaktioner, som har en underordnet eller accessorisk karakter [12].

32. Herudover skal der også tages højde for, at parterne udfører ekstremt komplicerede transaktioner med aspekter, der kan henføres til både levering af varer og tjenesteydelser.

33. Disse områder af forskellig art inden for samme skattemæssigt relevante omstændighed kan betyde, at der udføres en række forskellige transaktioner (skønt de eventuelt er forbundet), og at det i virkeligheden drejer sig om en enkelt transaktion, som, eftersom den samtidig består af forskellige elementer, er af blandet art og gør det nødvendigt at karakterisere den som en levering af varer eller en tjenesteydelser for at kunne pålægge merværdiafgift.

34. Domstolen har allerede beskæftiget sig med sondringen mellem enkelte transaktioner, som har typiske elementer i tilknytning til levering af varer og tjenesteydelser, og særskilte transaktioner ved at fastslå, at »når en transaktion består af en gruppe omstændigheder og handlinger, skal der tages hensyn til samtlige omstændigheder ved den pågældende transaktion ved afgørelsen af, […] om der forelægger to eller flere særskilte ydelser eller én enkelt ydelse« [13].

8 — Dom af 8.2.1990, sag C-320/88, Shipping and Forwarding Enterprise (Safe), Sml. I, s. 285, præmis 7, og i samme retning dom af 14.7.2005, sag C-435/03, British American Tobacco og Newman Shipping, Sml. I, s. 7077, præmis 35, og af 6.2.2003, sag C-185/01, Auto Lease Holland, Sml. I, s. 1317, præmis 32.

9 — Dommen i sagen Shipping and Forwarding Enterprise (Safe), nævnt ovenfor i fodnote 8, præmis 8.

10 — Dom af 25.2.1999, sag C-349/96, CPP, Sml. I, s. 973, præmis 27.

11 — Dom af 2.5.1996, sag C-231/94, Faaborg-Gelting Linien A/S, Sml. I, s. 2395, præmis 12. Jf. ligeledes dom af 11.2.2010, sag C-88/09, Graphic Procédé, Sml. I, s. 1049, præmis 18, af 27.10.2005, sag C-41/04, Levob Verzekeringen BV, Sml. I, s. 9433, præmis 19 og 27, og af 17.5.2001, forenede sager C-322/99 og C-323/99, Finanzamt Burgdorf, Sml. I, s. 4049, præmis 62.

12 — Dommen i sagen Levob Verzekeringen BV, nævnt ovenfor i fodnote 11, præmis 27 og 29.

13 — Dommen i sagen Levob Verzekeringen BV, nævnt ovenfor i fodnote 11, præmis 19. Samme ordlyd findes også i dom af 29.3.2007, sag C-111/05, Aktiebolaget NN, Sml. I, s. 2697, præmis 23.

35. Hermed er det nødvendigt at tage i betragtning, at det af sjette direktivs artikel 2, stk. 1, følger, at hver transaktion »sædvanligvis skal betragtes som en særskilt og uafhængig transaktion, og at transaktionen, der i økonomisk henseende er en enkelt ydelse, ikke kunstigt må opdeles for ikke at ændre momssystemets sammenhæng« [14], og når det er blevet undersøgt, hvad der særligt karakteriserer den pågældende transaktion, må man spørge, »om den afgiftspligtige person til forbrugeren, forstået som gennemsnitsforbruger, leverer flere særskilte hovedydelser eller en enkelt ydelse« [15].

36. Selv om hovedprincippet således er, at hver ydelse, der formelt set er særskilt og kan leveres separat, skal være omfattet af individuel beskatning, skal man under visse omstændigheder vurdere flere selvstændige transaktioner som én enkelt, når disse ikke er uafhængige [16].

37. Domstolen har påpeget, at der er tale om en enkelt ydelse, især når en eller flere af ydelsens elementer udgør hovedydelsen, mens de andre er sekundære ydelser, som hører ind under skattereglerne for hovedydelsen. Med sekundær ydelse menes en ydelse, der for modtageren ikke udgør et selvstændigt mål, men blot er midlet til bedst muligt at kunne udnytte hovedydelsen [17].

38. Der er også tale om en enkelt ydelse, når »to eller flere omstændigheder eller handlinger, som en afgiftspligtig person leverer til forbrugeren, forstået som en gennemsnitsforbruger, er så nært forbundet, at de objektivt set udgør en enkelt udelelig ydelse, som det ville være kunstigt at opdele« [18].

39. Når denne sondring mellem levering af varer og tjenesteydelser (og enkelte og adskilte transaktioner) er klarlagt, er det nødvendigt at definere begrebet bygningsarbejder for at vurdere, om disse kan kvalificeres som levering af varer eller tjenesteydelser set i lyset af ovenstående principper i Domstolens retspraksis samt de EU-retlige bestemmelser på området.

40. Til dette formål skal der først og fremmest tages højde for, at Rådets andet direktiv 67/228/EØF [19] af 11. april 1967 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystems struktur og de nærmere regler for dets anvendelse – i bilag A, stk. 5, omfattede en liste over nogle aktiviteter, der betragtes som »byggearbejder« (selv om der ikke gives en generel definition af begrebet), såsom opførelse af bygninger, broer, veje, havne osv. i forbindelse med udførelsen af en entreprisekontrakt, jordarbejder og anlæg af haver, installationsarbejder (f.eks. centralvarme), reparationer af bygninger og bygningsanlæg med undtagelse af løbende vedligeholdelse.

41. Herudover angav artikel 6 i det efterfølgende forslag til Rådets sjette direktiv om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter (som ikke er medtaget i den endelige udgave af direktivet) som »byggearbejder« alt arbejde i forbindelse med opførelse af bygninger, og broer, anlæg af veje og havne samt andre bygværker vedrørende fast ejendom, såsom nedrivning, opførelse, herunder udførelse af fundament, grundmur og færdiggørelsesarbejde, indføjelsen af en løsøregenstand i en fast ejendom og navnlig alt installationsarbejde, udvidelser, forandring og modernisering,

14 — Dommen i sagen Levob Verzekeringen BV, nævnt ovenfor i fodnote 11, præmis 20.

15 — Dommen i sagen Levob Verzekeringen BV, nævnt ovenfor i fodnote 11, præmis 20.

16 — Dom af 21.2.2008, sag C-425/06, Ministero dell'Economia e delle Finanze, Sml. I, s. 897, præmis 51.

17 — Dom af 2.12.2010, sag C-276/09, Everything Everywhere Ltd, Sml. I, s. 12359, præmis 25, Aktiebolaget NN-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 13, præmis 28, og CPP-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 10, præmis 30.

18 — Dommen i sagen Levob Verzekeringen BV, nævnt ovenfor i fodnote 11, præmis 22, dom af 6.5.2010, Europa-Kommissionen mod Frankrig, Sml. I, s. 4261, præmis 15, Graphic Procédé-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 11, præmis 19, og af 11.6.2009, sag C-572/07, RLRE Tellmer Property, Sml. I, s. 4983, præmis 17-19.

19 — EFT L 71, s. 1303.

reparationer og vedligeholdelsesarbejder med undtagelse af løbende vedligeholdelse samt alle jordarbejder, såsom infrastrukturarbejde i et industri- eller beboelsesområde, udstykning, nivellering af terræn, nedlægning af vand- og kloakledninger, elektriske installationer, afstivningsmure og anlæg af haver [20].

42. Endelig har Forbundsrepublikken Tyskland i sin anmodning, der blev indleveret i august 2003 [21], om bemyndigelse til den omhandlede fravigelse i tilfælde af »bygningsarbejder« udtrykkeligt henvist til ovennævnte § 48 i Einkommensteuergesetz, som i sin definition af begrebet »bygningsarbejder« angiver, at disse omfatter alle ydelser vedrørende opførelse, reparation, vedligeholdelse, ombygning og nedrivning af bygninger.

43. Jeg mener, at listen over »byggearbejder« indeholdt i andet direktiv og i forslaget til sjette direktiv – selv om de ikke er bindende – er nyttige med henblik på fortolkningen af begrebet »bygningsarbejder« som anvendt i beslutning 2004/290, idet andre »bygningsarbejder« ikke er andet end »byggearbejder«, som er karakteriseret som sådanne, fordi de specifikt vedrører byggebranchen (som det fremgår af anden betragtning til den omhandlede beslutning [22]), og er således »byggearbejder« udført af byggefirmaer og vedrører opførelsen af bygninger [23].

44. På baggrund af indholdet i andet direktiv, forslaget til sjette direktiv og anmodningen indleveret af den pågældende medlemsstat, der førte til vedtagelsen af beslutning 2004/290, kan det således fastslås, at »bygningsarbejder« er byggearbejder, såsom opførelse, vedligeholdelse, reparation, ombygning, nedrivning af bygninger og andre lignende strukturer (i den foreliggende sag er der tale om opførelse af en bygning).

45. Det skal derfor vurderes, om alle arbejderne i medfør af punkt 43 og 44 kan klassificeres som levering af varer eller tjenesteydelser når der, som fastslået af Domstolen, tages hensyn til alle de konkrete omstændigheder ved de pågældende transaktioner. Denne vurdering skal foretages under hensyntagen til arbejdernes kendetegnende og fremherskende elementer [24].

46. Der er ingen problemer forbundet med tilfælde, hvor *forskellige erhvervsdrivende* udfører *forskellige ydelser* i forbindelse med udførelsen af disse arbejder, eftersom hver af disse vurderes selvstændigt og som følge heraf klassificeres alt efter tilfældet som levering af varer eller tjenesteydelser.

47. Det foreliggende spørgsmål vedrører dog en situation, hvor arbejderne er udført af *en enkelt afgiftspligtig person,* som yder *en enkelt blandet ydelse* bestående af elementer, der kan kvalificeres både som levering af varer og tjenesteydelser. Det er med henvisning til disse typer transaktioner, at det skal vurderes, om det overvejende handler om levering af varer eller tjenesteydelser.

48. Først og fremmest skal der tages højde for, at ovennævnte byggearbejder og bygningsarbejder grundlæggende omfatter komplekse aktiviteter, der normalt igangsættes, idet man benytter sig af en virksomhedsorganisation og i overvejende grad af arbejdet fra den, der udfører disse.

20 — Denne opgørelse afviger ikke meget fra dem, der anvendes på området i medlemsstaterne. I Frankrig f.eks. betragtede Conseil d'Etat i mangel af en lovbestemt definition (CE, sekt., 17.12.1976, nr. 94852) som bygningsarbejder alle transaktioner, der bidrager direkte til opførelsen af en bygning, og skattemyndighederne (Instr. 4.1.2010: BOI 3 a-1-10, 11.1.2010, stk. 57 ff.) har klarlagt, at disse arbejder er opførelser, nedrivning, reparation, sanering, forbedringer, ombygning og indretning i forbindelse med en bebygget eller ubebygget fast ejendom (der listes anlæg af haver og jordarbejde).

21 — Indleveret som bilag 1 til den tyske regerings bemærkninger.

22 — Betragtningen har følgende ordlyd: »Der er tale om betydelig momsunddragelse i byggesektoren og i forbindelse med rengøring af ejendomme, hvor momsen åbenlyst faktureres, men ikke betales til skattemyndighederne, og hvor modtageren benytter sig af sin fradragsret […].«

23 — Det skal understreges, at termerne »byggearbejder« og »bygningsarbejder« i den tyske udgave af sjette direktiv og beslutning 2004/290 i begge tilfælde er oversat med »Bauleistungen«. Ydermere har denne term en forskellig betydning i de to tilfælde, eftersom de pågældende Bauleistungen i medfør af anden betragtning til beslutning 2004/290 vedrører byggebranchen.

24 — Aktiebolaget NN-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 13, præmis 21 og 27.

49. Samme terminologi, der er anvendt i punkterne 40-44 (opførelse, vedligeholdelse, reparation, ombygning nedrivning, anlæg), viser, hvordan man centralt i disse transaktioner finder aktiviteten udført af virksomheden, der skal opfylde de forpligtelser, denne har påtaget sig, og som munder ud i tjenesteydelser, normalt ved at stille en virksomhedsorganisation til rådighed, og under alle omstændigheder i arbejde, mens elementet med levering af varer, hvis der er tale herom (i forbindelse med nedrivning findes dette element i princippet ikke), spiller en sekundær rolle.

50. Hvis man herudover ser på den konkrete interesse, som man vil udføre med nævnte transaktioner og den typiske vurdering af disse foretaget af de personer, der er ansvarlige for, at arbejdet udføres, fremstår det klart, at genstanden for de indgåede aftaler hovedsageligt er den aktivitet, som udøves af den, der udfører arbejderne (altså en tjenesteydelse), mens de andre aspekter (som kan henføres til en levering af varer), som f.eks. leveringen af det opførte gode, forbliver sekundære og udgør det afsluttende øjeblik for den samlede udførelse af aftalen og ikke dens væsentligste kerne.

51. Hvis man ser på den situation, der er genstand for nærværende sag, dvs. en entreprenørs opførelse af en bygning med egne materialer på en grund, der ejes af bygherren, så bekræftes disse betragtninger.

52. I den foreliggende sag vedrører de to elementer, der skal vurderes for at kunne fastslå, hvilken ydelse der er hovedydelsen, og hvilken ydelse der er den sekundære ydelse i den enkelte byggeydelse, er det den aktivitet iværksat af virksomheden, der som normalt ved byggekontrakter[25] benytter sig af sin organisation og sin arbejdsindsats og sine ansatte (tjenesteydelse), og anvendelsen af entreprenørens materialer, som ved endt arbejde vil tilhøre bygherren (levering af varer).

53. Det står klart, at materialerne sædvanligvis udgør et sekundært element, om ikke andet så fordi kontrakten ikke har til formål at levere dem til bygherren, men at ombygge dem definitivt for at skabe et helt nyt gode. Derfor ville det være selvmodsigende at lægge størst vægt på materialerne, idet de kun er et middel til at kunne udføre byggearbejdet, og herefter ophører de med at eksistere selvstændigt.

54. Samme konklusion nås, hvis man ser på leveringen af bygningen opført på grunden. Som anført i ovenstående punkt 50 udgør dette det afgørende og accessoriske element i en mere kompleks sag, og overdragelsen af ejendomsretten til bygherren sker normalt, hvis bygningen er opført på en grund tilhørende sidstnævnte uden et overdragelsesdokument fra entreprenøren, men ud fra princippet om adgang.

55. Disse betragtninger forudsætter naturligvis, at virksomhedsorganisationen og selve arbejdet, som angivet i punkt 48, 49 og 52, ved leveringen af tjenesteydelserne er fremherskende i forhold til elementet med levering af varer, som i denne sag består af de materialer, som entreprenøren har leveret.

56. Såfremt virksomhedsorganisationen og selve arbejdet er fremherskende, hvilket er den normale måde at udføre en byggekontrakt på, er formålet med de udførte tjenesteydelser som allerede nævnt en materiel produktionsaktivitet, der fører til opførelsen af en bygning, som ikke var der før. Genstanden for aktiviteten er primært en handling, og kun i dette tilfælde har vi i ordets egentlige forstand en transaktion vedrørende »byggearbejder« og således »bygningsarbejder«.

57. Hvis den primære kerne i kontrakten derimod er de leverede varer, eller under alle omstændigheder ikke byggearbejdet, men opnåelsen af ejerskabet, vil genstanden for samme være en aflevering og ikke en handling, og så drejer det sig i det væsentlige om en overdragelse, som regel et salg, der ikke kan høre ind under kategorien »byggearbejder« og således ikke »bygningsarbejder«, men derimod i kategorien levering af varer.

25 — Af beskrivelsen i forelæggelseskendelsen fremgår det, at sagens parter har indgået en byggekontrakt. Derfor vil denne behandling koncentrere sig om denne aftalemodel og ikke andre, som potentielt kunne være relevante.

58. Den faktiske klarlæggelse af, om der er tale om en tjenesteydelse eller om levering af varer, påhviler den forelæggende ret, som kan benytte sig af flere forskellige kriterier, idet der tages højde for, at der ikke findes et overordnet kriterium, som er vigtigere end de andre, eftersom der i de enkelte sager kan lægges vægt på forskellige omstændigheder, der skal være genstand for en samlet vurdering.

59. Eksempelvis kan den forelæggende ret lægge vægt på (a) arbejdet frem for materialet, generelt under hensyn til værdien af de brugte materialer [26], samt (b) parternes ønsker, hvoraf det fremgår, at materialerne er et simpelt middel til udførelsen af byggeriet, og at det er selve arbejdet, der udgør kontraktens formål (som i en entreprisekontrakt), eller at selve arbejdet blot er et værktøj til ombygningen af materialet, mens opnåelsen af godet er det endelige formål (hvilket er typisk for salg) [27]. Den kan mere generelt fokusere på de forpligtelser, som parterne påtager sig, og måden, hvorpå transaktionen udføres, såsom den anvendte tid, selvstændigheden i udførelsen af arbejdet, typen af ydet garanti.

60. Der kan navnlig tages højde for, at det opførte og leverede byggeri er et produkt med originale karakteristika, dvs. nyt (hvilket er kendetegnende for byggearbejder og bygningsarbejder), eller modsat, at det er et seriefremstillet produkt, såsom et præfabrikeret produkt.

61. Samme konklusion, som den, der kommer til udtryk i punkt 49 ff., nås også efter en undersøgelse af ordlyden i sjette direktiv.

62. Først og fremmest finder den tese, der henfører »bygningsarbejder« til kategorien af tjenesteydelser, en klar formel modsætning, som anført af den finske regering, i direktivets artikel 5, stk. 5, litra b), som foreskriver, at medlemsstaterne kan anse »aflevering af visse byggearbejder« for levering af et gode.

63. Hvis lovgiver havde betragtet »byggearbejder« som levering af varer og ikke tjenesteydelser, ville den ikke have nogen grund til at give medlemsstaterne mulighed for at anse »aflevering af visse byggearbejder« for leveringer.

64. Hvis lovgiver derimod havde ønsket, at disse transaktioner kunne være både levering af varer og tjenesteydelser [28], havde denne rent logisk – i modsætning til det, der er gjort – kunnet give medlemsstaterne beføjelse til generelt at behandle disse arbejder både som levering af varer og som tjenesteydelser.

65. Det kan således ikke gives den tyske regering medhold i, at sjette direktivs artikel 5, stk. 5, med formuleringen »aflevering af visse byggearbejder« kun henviser til byggearbejder, der ikke allerede er levering af varer i medfør af sjette direktiv.

66. En sådan betragtning er baseret på en formodning om, at byggearbejder som regel på grund af deres karakter er levering af varer i medfør af den generelle bestemmelse i artikel 5, stk. 1, men uafhængigt af ovenstående betragtninger tager den ikke højde for, at den eneste grund til en bestemmelse, som den i artikel 5, stk. 5, litra b), derimod – som fremhævet i punkt 62-64 – er, at »byggearbejder« [29] i medfør af sjette direktiv anses for tjenesteydelser [30].

26 — Hvis værdien af materialerne langt overstiger værdien af arbejdet og udgør en betydelig komponent i den samlede ydelse, vil det eventuelt ikke dreje sig om et byggearbejde, men om et salg af disse materialer.

27 — Retten vurderer, om parterne har taget højde for bygningen i sig selv eller som produktet af en aktivitet. I første tilfælde er der tale om en afleveringssydelse, i andet tilfælde en handlingsydelse.

28 — Hvilket naturligvis skulle bekræftes på baggrund af en konkret vurdering fra sag til sag.

29 — Og således også »bygningsarbejder«, der falder ind under »byggearbejder«, som angivet i punkt 43.

30 — Grunden til, at man har indført en bestemmelse som artikel 5, stk. 5, litra b), er, at »byggearbejder« ofte er kendetegnet ved tilstedeværelsen af en virksomhedsorganisation, der har til formål at udføre ydelsen, som navnlig i byggebranchen hører til leveringen af materialerne og leveringen af en bygning, som er eller ikke er opført på den tilhørende jord. Det er derfor logisk, at medlemsstaterne har fået mulighed for at klassificere disse komplekse transaktioner som levering af varer, som burde anses for tjenesteydelser, hvis de vurderes enkeltvis.

67. Hvis EU-lovgiver med sjette direktiv havde villet lægge selvstændig vægt på øjeblikket for overdragelsen af de nye bygninger (som i den foreliggende sag), ville denne have gjort det ved at kvalificere den udtrykkeligt som »levering«, f.eks. med artikel 4, stk. 3, litra a), som foreskriver, at medlemsstaterne som afgiftspligtig person kan anse enhver, der lejlighedsvist udfører »a) levering af en bygning eller en del af en bygning med tilhørende jord, inden første indflytning« [31].

68. Det modsatte gør sig gældende i tilfælde af, at leveringen sker som resultatet af et kontraktforhold, som i den foreliggende sag. Så betragtes den ikke som selvstændig, men som accessorisk i forhold til en bredere og mere kompleks transaktion, der omfatter delene af tjenesteydelsen, hvilket fremgår af sjette direktivs brug af ordet »levering« i stedet for »aflevering« (som i artikel 5, stk. 5, litra b) [32].

69. Der nås også frem til en klassificering af byggearbejder og bygningsarbejder som tjenesteydelser, hvis man undersøger ordlyden i Rådets direktiv 2006/69 og 2006/112, som begge handler om moms.

70. Førstnævnte direktiv foreskriver i artikel 1, stk. 7, at der til artikel 21, stk. 2, i den version, der fremgår af artikel 28g i sjette direktiv, indsættes følgende litra: »c) ved nedennævnte former for levering af varer og ydelser kan medlemsstaterne bestemme, at det er den afgiftspligtige modtager, der hæfter for afgiften: i) bygningsarbejde [33], herunder reparation, rengøring, vedligeholdelse, ombygnings- og nedrivningsarbejde i forbindelse med fast ejendom samt aflevering af byggearbejde, der anses som levering af varer jf. artikel 5, stk. 5«.

71. Det andet direktiv foreskriver i artikel 199, at »[m]edlemsstaterne kan fastsætte, at den afgiftspligtige person er modtageren i følgende transaktioner: a) bygningsarbejde [34], herunder reparation, rengøring, vedligeholdelse, ombygnings- og nedrivningsarbejde i forbindelse med fast ejendom samt aflevering af byggearbejde, der anses for levering af varer jf. artikel 14, stk. 3«.

72. Skønt disse to direktiver er vedtaget efter sjette direktiv og ikke finder anvendelse på den foreliggende sag, mener jeg – som det også bemærkes af den forelæggende ret [35] – at valget om at indsætte en udtrykkelig henvisning ved siden af de specifikt opstillede transaktioner i artiklerne nævnt i punkt 70 og 71 til aflevering af byggearbejder, der af medlemsstaterne anses som levering af varer, jf. artikel 5, stk. 5, i sjette direktiv og artikel 14, stk. 3, i direktiv 2006/112 [36], viser, at byggearbejder og bygningsarbejder af Unionen betragtes som tjenesteydelser.

73. Bygningsarbejders kvalificering som tjenesteydelser kan også udledes af artikel 2 i beslutning 2004/290, som ved at bestemme, at modtageren af en levering af varer og tjenesteydelser kan udpeges som den betalingspligtige person i de tilfælde, der er opstillet under stk. 1 og 2, henfører bygningsarbejder til stk. 1 sammen med rengøringsydelser i forbindelse med ejendomme, og ikke til stk. 2 sammen med fast ejendom leveret til en afgiftspligtig person, jf. artikel 13, punkt B, litra g) og h), i sjette direktiv.

31 — Denne artikel henviser med udtrykket inden første indflytning til nye bygninger, jf. dom af 8.7.1986, sag C-73/85, Kerrutt, Sml. s. 2219, præmis 16.

32 — Denne terminologiske sondring findes i flere sprogudgaver af sjette direktiv, nemlig fransk, hvor man taler om »livraison d'un bâtiment« [artikel 4, stk. 3, litra a)], og »délivrance de certains travaux immobiliers« [artikel 5, stk. 5, litra b)], engelsk, der sondrer mellem »supply before first occupation of buildings« [artikel 4, stk. 3, litra a)], og »the handing over of certain works of construction« [artikel 5, stk. 5, litra b)], tysk, der bruger udtrykkene »die Lieferung von Gebäuden« [artikel 4, stk. 3, litra a)], og »die Ablieferung bestimmter Bauleistungen« [artikel 5, stk. 5, litra b)], hollandsk, der nævner »de levering van een gebouw« [artikel 4, stk. 3, litra a)], og »de oplevering van een werk in onroerende staat« og italiensk, der modstiller »la cessione, effettuata anteriormente alla prima occupazione, di un fabbricato« [artikel 4, stk. 3, litra a)], og »la consegna di taluni lavori immobiliari« [artikel 5, stk. 5, litra b)].

33 — Jeg vil her bemærke, at der i den engelske og franske udgave er brugt termerne »work« og »travaux« og på tysk »Bauleistungen«.

34 — Også her er der i den engelske og franske udgave brugt termerne »work« og »travaux« og på tysk »Bauleistungen«.

35 — Punkt B, sub cc), i argumenterne i forelæggelseskendelsen vedrørende det første præjudicielle spørgsmål.

36 — Som uden denne udtrykkelige kvalificering ville have været tjenesteydelser.

74. Bygningsarbejder er således angivet i første del af artikel 2 i beslutning 2004/290 vedrørende tjenesteydelser (hvilket fremgår af henvisningen til rengøringsydelser), idet de anses for sådanne, mens de leveringer, som undtagelsen bemyndiges for, er indsat i anden del af samme artikel [37].

75. Man kan nå til samme konklusioner, hvis man tager højde for Kommissionens arbejdsdokument af 10. juni 2004 [38], der er anerkendt af Kommissionen [39] som udgangspunkt for de forhandlinger, der førte til ændring af sjette direktiv med henblik på at forenkle momsopkrævningen og bekæmpe svig og unddragelse og ophæve den beslutning, der er genstand for sagen.

76. Kommissionen fastslog i punkt 4.1 i dokumentet, at de omhandlede arbejder (Arbeiten) grundlæggende er tjenesteydelser [40], og at de medlemsstater, der har gjort brug af artikel 5, stk. 5, i sjette direktiv, også i denne kategori skal indbefatte de tjenesteydelser, som de har anset for levering af varer [41].

77. Det nævnte dokuments punkt 4.1 indeholder også en liste over fravigelser fra systemet med udpegelse af den afgiftspligtige person, som foreskrevet i sjette direktiv, der tidligere er blevet anmodet om af visse medlemsstater og bemyndiget af Rådet (ligesom i den foreliggende sag) med henblik på at udpege modtageren af ydelsen som den afgiftspligtige person, og her henvises navnlig til bemyndigelsen tildelt Østrig med beslutning 2002/880/EF [42].

78. Ovennævnte gør sig gældende, eftersom anden betragtning til beslutning 2004/290 netop henviser til førnævnte undtagelsesbestemmelse, som også vedrører bygningsarbejder (Bauarbeiten), og heriblandt medtager de i nævnte arbejdsdokument anførte transaktioner, hvor tjenesteydelser tydeligvis er et afgørende element hvad angår den anvendte virksomhedsorganisation, hvilket er tilfældet med underentreprenøren, der har udført byggeri, metalkonstruktion eller nybygning og har leveret personale til en hovedbygherre, en underentreprenør eller en virksomhed, som selv udfører sit eget bygge- og anlægsarbejde.

79. Yderligere argumenter til støtte for tesen om, at byggearbejder og bygningsarbejder skal betragtes som tjenesteydelser, findes i andet direktiv og i forslaget til sjette direktiv, som nævnt i punkt 40-41.

80. Det fremgår faktisk, at byggearbejder i artikel 5, litra e), i løbet af det forberedende arbejde blev betragtet som levering af varer i overensstemmelse med den anvendte løsning i andet direktiv [artikel 5, stk. 2, litra e)], men at denne løsning ikke blev vedtaget ved godkendelsen af sjette direktiv.

81. Det fremgår heraf, at lovgiver dengang havde fokus på den foreliggende problemstilling og bevidst besluttede at ændre sin tidligere overbevisning i andet direktiv, der henførte »byggearbejder« under levering af varer.

37 — Den tyske regering hævder, at artikel 2 i beslutning 2004/290 i virkeligheden ikke vil kunne fortolkes på denne måde, idet den forrige artikel 1 generelt set og uden begrænsninger henviser til levering af varer og ydelser i henhold til artikel 2 i samme beslutning. Jeg vil her bemærke, at artikel 2 kun er en specifikation af artikel 1 og begrænser sig til en detaljeret angivelse under henholdsvis nummer 1 og nummer 2 af de leveringer af tjenesteydelser og varer, der er genstand for den omhandlede undtagelse. Artikel 2 overholder således bestemmelsen i artikel 1, som derimod indeholder en abstrakt henvisning til de to generelle omhandlede kategorier. Jeg er dog ikke enig i samme regerings vurdering af den omstændighed, at Rådets arbejdsgruppe, der har udarbejdet beslutning 2004/290, i løbet af udarbejdelsen af beslutningen har henført ikke kun begrebet tjenesteydelser, men også varer i henhold til artikel 1. Det kan faktisk forklares med den omstændighed, at der i artikel 2, stk. 2, er angivet transaktioner, der kan betragtes som levering af varer.

38 — Kommissionens bilag 1.

39 — S. 4 i Kommissionens betragtninger.

40 — »Grundsätzlich nur Dienstleistungen gemeint sind.«

41 — »Mitgliedstaaten, die Artikel 5 Absatz 5 der Sechsten MwSt-Richtilinie umgesetz haben, müssen in diese Definition auch die Dienstleistungen einbeziehen, die sie als Lieferung von Gegenständen betrachten.«

42 — EFT L 306, s. 24. Det drejer sig om Rådets beslutning af 5.11.2002, der bemyndiger Østrig til at anvende en foranstaltning, der fraviger artikel 21 i direktiv 77/388/EØF om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter.

82. Den tese, at byggearbejder og bygningsarbejder skal betragtes som tjenesteydelser, findes også i generaladvokat Jacobs' forslag til afgørelse af 6. april 1995 i sag C-291/92 [43], hvorefter »medlemsstaternes kompetence til at anse en entreprenørs levering af byggearbejder på en grund, som han ikke ejer, for levering af varer (frem for tjenesteydelser), er baseret på en særlig bestemmelse i artikel, 5, stk. 5, litra b)«, hvilket har den konsekvens, at byggearbejder, såfremt denne bestemmelse ikke fandtes og blev anvendt, altid ville være tjenesteydelser.

83. Selv om jeg er klar over, at dette argument ikke er afgørende for en besvarelse af det præjudicielle spørgsmål, vil jeg bemærke, at bygningsarbejder af princip er tjenesteydelser i mange [44] medlemsstater [45].

84. Set i lyset af ovennævnte betragtninger kan det udledes, navnlig under hensyn til den vægt, der lægges på virksomhedsorganisationen og selve arbejdet, hvad angår levering af materialer (jf. punkt 55-57), at byggearbejder og bygningsarbejder i medfør af artikel 5, stk. 5, i sjette direktiv og artikel 2, stk. 1, i beslutning 2004/290 skal betragtes som tjenesteydelser.

85. Den tyske regering hævder, og bakkes op af Kommissionen, at bygningsarbejderne i beslutning 2004/290 i virkeligheden uden forskel kunne være levering af varer og ydelser, og at det, hvis de kun blev anset for tjenesteydelser, ville medføre, at beslutning 2004/290 ville være uden virkning, eftersom mange af de omhandlede arbejder ikke ville være omfattet af den fastsatte undtagelse, idet det drejer sig om levering af varer. På denne måde ville det bringe den omhandlede beslutnings formål i fare, dvs. forebyggelsen af skattesvig (f.eks. ville svigagtige virksomheder kunne undgå at anvende den omvendte momspligt ved at angive transaktionen som en levering af varer) [46].

86. På dette punkt mener jeg, at det er hensigtsmæssigt at se på den tyske lovgivning på området og den tilhørende retspraksis.

87. Ifølge UStG's § 3, stk. 4, skal de omhandlede transaktioner betragtes som levering af varer, såfremt de er opført af den erhvervsdrivende ved hjælp af materialer, som denne selv har fremskaffet, medmindre materialerne blot er ingredienser eller andre biting.

88. I praksis afhænger sondringen mellem levering af varer og tjenesteydelser af, om entreprenørens levering af materialer er af primær og ikke accessorisk karakter, og den tyske retspraksis har fortolket lovgivningen på den måde, at når entreprenøren anvender materialer, som han selv har skaffet, til at bygge en bygning på andres jord, er der tale om en levering af varer.

43 — Det drejer sig om punkt 15 i anden del af forslaget til afgørelse i Armbrecht-sagen, dom af 4.10.1995, sag C-291/92, Sml. I, s. 2775.

44 — F.eks. Bulgarien, Finland, Frankrig, Italien, Polen, Det Forenede Kongerige, Rumænien og Sverige. Holland og Ungarn har derimod benyttet sig af muligheden for at anse sådanne arbejder for levering af varer, som udtrykkeligt foreskrevet i sjette direktiv [artikel 5, stk. 5, litra b)] og bekræftet af direktiv 2006/112 (artikel 14, stk. 3). Spanien har kvalificeret byggearbejder som tjenesteydelser, forudsat at værdien af de anvendte materialer ikke overstiger en grænse på 33% af det lovbestemte skattegrundlag, og benytter sig således også af kompetencen jf. artikel 14, stk. 3, i direktiv 2006/112. Den omstændighed, at Holland, Ungarn og Spaniens har valgt at benytte sig af kompetencen i artikel 5, stk. 5, litra b), i sjette direktiv og artikel 14, stk. 3, i direktiv 2006/112 til at klassificere byggearbejder og bygningsarbejder som levering af varer, viser, at også i disse lande vil nævnte transaktioner uden denne undtagelse være tjenesteydelser.

45 — Irland, Grækenland, Portugal og Slovakiet går derimod i en anden retning. Irland anvender nævnte regel i et omfang af 2/3, hvor en aftale i tilfælde af, at værdien af varerne leveret på baggrund af en aftale om levering af tjenesteydelser udgør mere end 2/3 af den samlede værdi af aftalen, betragtes som en levering af varer med henblik på momsopgørelsen. Grækenland kvalificerer arbejde på fast ejendom som levering af varer ud fra en entrepriseaftale. Portugal klassificerer derimod den omhandlede transaktion som levering af varer i tilfælde, hvor byggeentreprenøren leverer alle materialer, dvs. at materialer leveret af bygherren er ubetydelige. Slovakiet anser bygningsarbejder for tjenesteydelser, men adskiller levering af varer eller en del heraf fra disse ud fra en byggeaftale eller lignende, dvs. den situation, at en virksomhed leverer et bygningsarbejde i sin helhed og ikke specifikke ydelser. Blandt disse løsninger er den slovakiske i overensstemmelse med muligheden for at benytte sig af undtagelsen i henhold til artikel 5, stk. 5, i sjette direktiv og artikel 14, stk. 3, i direktiv 2006/112, i et system, hvor nævnte arbejder er tjenesteydelser. Den irske og den portugisiske løsning introducerer et kriterium for sondring mellem levering af varer og levering af tjenesteydelser baseret på en automatisk vægt på kun ét kriterium (varernes værdi), som der vendes tilbage til i det følgende i punkt 92-94, og den græske løsning går i en anden retning end den, der kan udledes af direktivet på området.

46 — Herudover skal det bemærkes, at hverken den tyske regering eller Kommissionen konkret har anført, hvilke bygningsarbejder der på grundlag af deres art, skal betragtes som levering af varer (undtagen i den situation, der er genstand for sagen).

89. Det forklarer, hvorfor den tyske regering mener, at en fortolkning, der begrænser anvendelsen af beslutning 2004/290 til kun at omfatte tjenesteydelser, vil udelukke en masse bygge- og anlægstransaktioner fra dens anvendelsesområde.

90. Der skal i den forbindelse henvises til det, der allerede er sagt i punkt 48 ff., dvs. at byggearbejder og bygningsarbejder er tjenesteydelser, idet det drejer sig om transaktioner, der er udført ved hjælp af en virksomhedsorganisation, eller under alle omstændigheder med vægt på arbejdet, som ikke har til formål at levere materialer, men at udføre selve byggearbejdet (i den omhandlede sag).

91. Denne konklusion forudsætter, at de elementer, der kendetegner tjenesteydelsen, i sidste ende vægtes højere i forhold til dem, der er typiske for levering af varer, og i modsat fald ville det ikke dreje sig om byggearbejder og bygningsarbejder, men derimod om levering af varer.

92. Den af den forelæggende ret fremsatte problemstilling udspringer af den omstændighed, at man i tysk ret, hvilket fremgår af nævnte lovgivning og retspraksis, ikke henviser til alle eksisterende elementer i den enkelte sag, når det vurderes, hvorvidt transaktionen er et bygningsarbejde og således en tjenesteydelse eller en levering af varer. Tværtimod lægges der i loven kun vægt på de af entreprenøren leverede materialer og deres omfang, og retspraksis indeholder ikke andre kriterier, men betragter automatisk transaktioner som dem, der er tale om i denne sag, som levering af varer, eftersom entreprenøren har brugt egne materialer.

93. Denne lovgivning og retspraksis er endvidere i strid med Domstolens retspraksis, som nævnt i punkt 31 og fodnote 11 og 12, eftersom der ikke sondres mellem tjenesteydelser og levering af varer blandt de mange elementer i sagen, både hovedelementerne og de accessoriske elementer, men udelukkende henvises til, at der er tale om entreprenørens egne materialer.

94. Nærmere bestemt skal det påpeges, at selv om den nationale lovgiver kan angive de kriterier, der skal anvendes for at sondre mellem levering af varer og tjenesteydelser over for de nationale retsinstanser, så kan lovgiver ikke kun angive et, og denne sondring kan heller ikke automatisk føre til tilstedeværelsen af ét specifikt element, uden at man analyserer andre aspekter af den pågældende sag.

95. I den foreliggende sag vil en påstand om, at bygningsarbejderne er tjenesteydelser, ikke betyde, at virkningen af beslutning 2004/290 tilsidesættes, eftersom disse arbejder kun omfatter byggeaktiviteterne, som afsluttes med leveringen af en bygning og frembyder ovennævnte kendetegn og således enhver kompleks transaktion, som dem, der er genstand for den foreliggende sag[47], hvor der kan opstå problemer med skattesvig[48].

96. Tværtimod opstår der problemer med skattesvig, hvis man følger den tyske regerings og Kommissionens tese, der begrænser anvendelsesområdet for denne undtagelse.

97. Faktisk foreskriver artikel 199 i direktiv 2006/112, der nu regulerer mekanismen for omvendt momspligt, udtrykkeligt, at dette system anvendes på transaktioner i byggebranchen vedrørende fast ejendom på samme niveau som leveringerne af byggearbejderne, der er sidestillet med levering af varer i medfør af artikel 14, stk. 3 (tidl. artikel 5, stk. 5, i sjette direktiv).

47 — Som ved en nærmere gennemgang af elementerne i forelæggelseskendelsen synes at falde inden for tjenesteydelser, når der umiddelbart er tale om en entreprise med henblik på et byggeri af en bygning.

48 — Jeg deler ikke Kommissionens påstand om, at bygningsarbejder omfatter ydelser, som ifølge definitionerne i sjette direktiv ville blive betragtet som levering af varer, eftersom den er baseret på en formodning om, at transaktioner, som dem, der er tale om i den omhandlede sag, altid vil være levering af varer, hvilket må afvises.

98. Det følger heraf, at eftersom dette er en klar angivelse af, at nævnte transaktioner, som allerede beskrevet i punkt 72, er levering af tjenesteydelser, såfremt opførelser af bygninger og andre lignende transaktioner i Tyskland ville blive anset for levering af varer, ville disse transaktioner ikke kunne være omfattet af mekanismen for omvendt momspligt, og dermed ville formålet med bekæmpelse af skattesvig blive bragt i fare [49].

99. På grundlag af det ovenstående foreslår jeg Domstolen at besvare det præjudicielle spørgsmål således:

— begrebet bygningsarbejder, som omhandlet i artikel 2, stk. 1, i beslutning 2004/290/EØF, omfatter udelukkende levering af tjenesteydelser, navnlig på grund af virksomhedsorganisationens og arbejdets fremherskende karakter i forhold til leveringen af materialer

— i bedømmelsen af, hvorvidt en transaktion er et bygningsarbejde, og dermed levering af en tjenesteydelse eller levering af varer, skal retsinstansen tage højde for alle elementer i den pågældende sag

— EU-retten er til hinder for en national lovgivning og en retspraksis, der med henblik på den omhandlede sondring udelukkende lægger vægt på ét element, navnlig den omstændighed, at entreprenøren har leveret egne materialer, og at det automatisk er afgørende for sondringen mellem levering af tjenesteydelser og levering af varer

— den nationale lovgiver kan godt angive de kriterier, som retsinstanserne skal følge i sondringen mellem levering af varer og tjenesteydelser, men lovgiveren kan ikke begrænse rettens kompetence til at sondre mellem levering af varer og tjenesteydelser ved konkret at analysere alle sagen aspekter.

100. Svaret på det første præjudicielle spørgsmål gør det overflødigt at undersøge andet, tredje og fjerde spørgsmål, eftersom den forelæggende ret har anmodet om, at der kun blev taget højde for disse, såfremt levering af varer kunne henføres til bygningsarbejder.

## VI – Begrænsning af dommens tidsmæssige virkninger

101. Den tyske regering har anmodet Domstolen om at begrænse den tidsmæssige virkning af dommen, såfremt Domstolen måtte finde, at de nationale bestemmelser ikke er forenelige med artikel 2, stk. 1, i beslutning 2004/290, idet det i modsat fald vil medføre alvorlige økonomiske følger for Tyskland, og under alle omstændigheder var både de nationale myndigheder og de berørte økonomiske aktører i god tro, når de gik ud fra, at den tyske lovgivning var forenelig med EU-retten.

102. Jeg vil her påpege, at det følger af Domstolens faste praksis, at Domstolen kun undtagelsesvis under anvendelse af et almindeligt retssikkerhedsprincip, der er knæsat i Fællesskabets retsorden, vil kunne finde anledning til at begrænse enhver interesseret parts mulighed for at påberåbe sig den således fortolkede bestemmelse med henblik på anfægtelse af tidligere i god tro stiftede retsforhold. Dette kan udelukkende ske, når to hovedbetingelser er opfyldt, nemlig at »de berørte parter skal være i god tro, og der skal være fare for alvorlige forstyrrelser« [50].

49 — Det skal her bemærkes, at jeg ikke deler den tyske regerings overbevisning om, at der under alle omstændigheder ville eksistere andre leveringer af goder end dem, der er nævnt i artikel 14, stk. 3, som ville høre ind under byggearbejder og bygningsarbejder. Hvis denne tese var begrundet, ville det ikke give mening udtrykkeligt at henvise til den sidste artikel indeholdt i artikel 199 i direktiv 2006/112.

50 — Dom af 3.6.2010, sag C-2/09, Regionalna Mitnicheska Direktsia - Plovdiv, Sml. I, s. 4939, præmis 50, af 10.1.2006, sag C-402/03, Skov og Bilka, Sml. I, s. 199, præmis 51, og af 28.9.1994, sag C-57/93, Vroege, Sml. I, s. 4541, præmis 21.

103. Domstolen har kun anvendt en sådan løsning »under ganske bestemte omstændigheder, hvor der ellers var risiko for alvorlige økonomiske følger, navnlig fordi der var stiftet mange retsforhold i god tro i henhold til de pågældende retsforskrifter, som blev anset for at være lovligt i kraft, og fordi det fremgik, at borgerne og de nationale myndigheder var blevet tilskyndet til at følge en adfærd, som ikke var i overensstemmelse med Fællesskabets retsforskrifter, på grund af en objektiv og betydelig usikkerhed vedrørende fællesskabsforskrifternes rækkevidde, en usikkerhed, som de øvrige medlemsstater eller Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber eventuelt selv havde bidraget til med den af dem fulgte adfærd« [51].

104. Det fremgår desuden af fast retspraksis, at de økonomiske følger, som en præjudiciel dom kan få for en medlemsstat, ikke i sig selv kan begrunde en begrænsning af dommens tidsmæssige virkninger [52].

105. I den forbindelse mener jeg først og fremmest, at der ikke vil opstå de økonomiske konsekvenser, som den tyske regering nævner i sine bemærkninger, eller i det mindste ikke i det angivne omfang. Transaktioner, som den, der er genstand for nærværende sag, bør generelt betragtes som tjenesteydelser og være omfattet af beslutning 2004/290, hvilket også betyder anvendelse af systemet med omvendt momspligt, idet det drejer sig om bygningsarbejder [53]. Under alle omstændigheder kan afgiften i de sjældne tilfælde, hvor det ikke er muligt at benytte sig af den omvendte momspligt, opkræves af tjenesteyderen, som det understreges af den finske regering, som har fremhævet, at der ville opstå et hul på skatteområdet, hvis afgiften ikke længere skulle betales af modtageren af transaktionen, og betalingen ikke blev foretaget af den, der har udført transaktionen, idet en sådan transaktion ikke ville blive pålagt afgift, og de berørte parter ville få en ikke-berettiget fordel [54].

106. På grundlag af det ovenstående, som jeg tilslutter mig fuldt ud, ser jeg intet tegn på god tro hos myndighederne eller de berørte økonomiske aktører, eftersom det allerede af Rådets beslutning 2002/880 vedrørende Østrig (som der udtrykkeligt henvises til i beslutning 2004/290) [55] fremgår, hvilke transaktioner det drejer sig om, og det fremgår klart af beskrivelsen af dem, at der er tale om tjenesteydelser.

107. Der skal også tages hensyn til Kommissionens efterfølgende arbejdsdokument af 10. juni 2004 (punkt 75 i forslaget til afgørelse) i hvert fald fra denne dato [56], hvor Kommissionen klarlagde, at de pågældende arbejder grundlæggende var tjenesteydelser.

108. Ordlyden i sjette direktivs artikel 5, stk. 5, var således tydeligt til hinder for at kvalificere byggearbejder og bygningsarbejder som levering af varer, navnlig hvis man tager højde for, at sjette direktiv ikke indeholder ovennævnte bestemmelse i andet direktiv og i forslaget til sjette direktiv, som anså sådanne arbejder for levering af varer.

109. Jeg mener derfor, at der ikke foreligger nogen gyldige begrundelser for, at Domstolen begrænser de tidsmæssige virkninger af sin afgørelse.

51 — Dom af 27.4.2006, sag C-423/04, Richards, Sml. I, s. 3585, præmis 42.

52 — Dommen i sagen Regionalna Mitnicheska Direktsia – Plovdiv, nævnt ovenfor i fodnote 50, præmis 52, og dom af 15.3.2005, sag C-209/03, Bidar, Sml. I, s. 2119, præmis 68.

53 — Det er muligt, at retsinstanserne ikke finder, at der er tale om bygningsarbejder efter en undersøgelse af alle sagens omstændigheder, men jeg mener, at transaktioner, der allerede er underlagt den omvendte momspligt, i næsten alle tilfælde vil blive ved med at være det, uden at der behov for skattemæssige ændringer.

54 — Jeg tror ikke, at tjenesteyderne vil lide det tab, der antydes af den tyske regering. På trods af at denne hypotese overvejende er teoretisk, vil jeg bemærke, at det dog alligevel vil være det almindelige momsopkrævningssystem, som virksomhederne normalt underlægges, der finder anvendelse. Eventuelle tvister vil nemt kunne løses af parterne ved en ret uden følger for skattesystemet.

55 — Jf. punkt 77 og 78.

56 — Beslutning 2004/290 blev vedtaget den 30.3.2004.

## VII – Forslag til afgørelse

110. På grundlag af de anførte betragtninger foreslår jeg Domstolen at besvare Bundesfinanzhofs spørgsmål på følgende måde:

»1) Begrebet bygningsarbejder, som omhandlet i artikel 2, stk. 1, i beslutning 2004/290/EØF, omfatter udelukkende levering af tjenesteydelser, navnlig på grund af virksomhedsorganisationens og arbejdets fremherskende karakter i forhold til levering af materialer.

2) I bedømmelsen af, hvorvidt en transaktion er et bygningsarbejde og dermed levering af en tjenesteydelse eller levering af varer, skal retsinstansen tage højde for alle elementer i den pågældende sag.

3) EU-retten er til hinder for en national lovgivning og en retspraksis, der med henblik på den omhandlede sondring udelukkende lægger vægt på ét element, navnlig den omstændighed, at entreprenøren har leveret egne materialer, og at det automatisk er afgørende for sondringen mellem levering af tjenesteydelser og levering af varer.

4) Den nationale lovgiver kan godt angive de kriterier, der skal følges af retsinstanserne i sondringen mellem levering af varer og tjenesteydelser, men lovgiver kan ikke begrænse retternes kompetence til at sondre mellem levering af varer og tjenesteydelser ved konkret at analysere alle sagen aspekter.«