

Mål C-461/08

Don Bosco Onroerend Goed BV

mot

Staatssecretaris van Financiën

(begäran om förhandsavgörande från Hoge Raad der Nederlanden)

”Sjätte mervärdesskattedirektivet – Tolkning av artiklarna 13 B g och 4.3 a – Tillhandahållande av mark på vilken står en byggnad som delvis rivits för att lämna plats för uppförande av en ny byggnad – Undantag från mervärdesskatteplikt”

Sammanfattning av domen

Bestämmelser om skatter och avgifter – Harmonisering av lagstiftning – Omsättningsskatt – Gemensamt system för mervärdesskatt – Undantag som anges i sjätte direktivet – Undantag avseendet tillhandahållande av byggnader och den mark på vilken de står

(Rådets direktiv 77/388, artiklarna 4.3 a och 13 B g)

Artikel 13 B g i sjätte direktivet 77/388 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter, jämförd med artikel 4.3 a i detsamma, ska tolkas så, att tillhandahållandet av mark, med en fallfärdig byggnad som ska rivas för att lämna plats för uppförande av en ny byggnad och beträffande vilken rivningsarbetena redan påbörjats av säljaren före detta tillhandahållande, inte omfattas av det undantag från mervärdesskatteplikt som anges i artikel 13 B g. Sådana tillhandahållanden och rivningsarbeten utgör i mervärdesskattehänseende en enda transaktion som i sin helhet har till syfte att tillhandahålla obebyggd mark, inte att tillhandahålla den befintliga byggnaden och den mark på vilken den står, oavsett hur långt rivningsarbetena av den äldre byggnaden kommit då marken faktiskt tillhandahölls.

(se punkt 44 och domslutet)

DOMSTOLENS DOM (fjärde avdelningen)

den 19 november 2009 (*)

”Sjätte mervärdesskattedirektivet – Tolkning av artiklarna 13 B g och 4.3 a – Tillhandahållande av mark på vilken står en byggnad som delvis rivits för att lämna plats för uppförande av en ny byggnad – Undantag från mervärdesskatteplikt”

I mål C-461/08,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 234 EG, framställd av Hoge Raad der Nederlanden (Nederländerna) genom beslut av den 3 oktober 2008, som inkom till domstolen den 23 oktober 2008, i målet

Don Bosco Onroerend Goed BV

mot

Staatssecretaris van Financiën,

meddelar

DOMSTOLEN (fjärde avdelningen)

sammansatt av ordföranden på tredje avdelningen K. Lenaerts, tillförordnad ordförande på fjärde avdelningen, samt domarna R. Silva de Lapuerta, G. Arestis, J. Malenovský och T. von Danwitz (referent),

generaladvokat: V. Trstenjak,

justitiesekreterare: förste handläggaren M. Ferreira,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 9 september 2009,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Don Bosco Onroerend Goed BV, genom W. Ambergen, belastingadviseur,
- Nederländernas regering, genom C. Wissels, M. Noort och M. de Grave, samtliga i egenskap av ombud,
- Irland, genom D. O'Hagan, i egenskap av ombud, biträdd av G. Clohessy, SC,
- Europeiska gemenskapernas kommission, genom D. Triantafyllou, M. van Beek och W. Wils, samtliga i egenskap av ombud,

med hänsyn till beslutet, efter att ha hört generaladvokaten, att avgöra målet utan förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 13 B g i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28) (nedan kallat sjätte direktivet), jämförd med artikel 4.3 a i detsamma.

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Don Bosco Onroerend Goed BV (nedan kallat Don Bosco) och Staatssecretaris van Financiën (statssekreteraren i finansministeriet). Målet rör undantag från skyldighet att betala stämpelskatt för förvärv av fast egendom, varvid en

förutsättning för detta undantag från skatteplikt enligt nederländsk rätt är att transaktionen är mervärdesskattepliktig.

Tillämpliga bestämmelser

Den gemenskrätsrättsliga lagstiftningen

3 Enligt artikel 2.1 i sjätte direktivet ska mervärdesskatt betalas för "leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium av en skattskyldig person i denna egenskap".

4 Artikel 4.3 i direktivet har följande lydelse:

"Medlemsstaterna kan även anse såsom skattskyldig var och en som tillfälligtvis utför en transaktion som avser sådana verksamheter som avses i punkt 2 och särskilt någon av följande:

a) Tillhandahållande före första inflyttning av byggnader eller delar av byggnader och den mark de står på. Medlemsstaterna får bestämma villkoren för tillämpning av detta kriterium på omvandlingar av byggnader och den mark de står på.

Medlemsstaterna får tillämpa andra kriterier än villkoret om första inflyttning, såsom den tid som förflyter mellan den dag då byggnaden färdigställs och dagen för första tillhandahållande eller den tid som förflyter mellan dagen för första inflyttning och dagen för senare tillhandahållande, om dessa perioder inte överstiger fem respektive två år.

Med 'byggnad' skall avses varje anordning fäst vid eller i marken.

b) Tillhandahållande av mark för bebyggelse.

Med 'mark för bebyggelse' avses råmark eller iordningställd mark som definierats som sådan mark av medlemsstaterna."

5 Artikel 13 i sjätte direktivet, som har rubriken "Undantag inom landets territorium", har följande lydelse:

"...

B. Övriga undantag från skatteplikt

Utan att det påverkar tillämpningen av övriga gemenskapsbestämmelser, skall medlemsstaterna undanta följande verksamheter från skatteplikt och fastställa de villkor som krävs för att säkerställa en riktig och enkel tillämpning och förhindra eventuell skatteflykt, skatteundandragande eller missbruk:

...

g) Tillhandahållande av byggnader eller delar därav och den mark på vilken de står, utom sådant som beskrivs i artikel 4.3 a.

h) Tillhandahållande av annan obebyggd mark än sådan mark för bebyggelse som anges i artikel 4.3 b.

..."

6 I artikel 13 C första stycket b i direktivet föreskrivs att "[m]edlemsstaterna får medge

skattskyldiga en rätt till valfrihet för beskattning i följande fall: ... Tjänster som omfattas av B d, g och h ovan”.

Den nationella lagstiftningen

7 I artikel 11 i 1968 års lag om omsättningsskatt (Wet op de omzetbelasting 1968), enligt den lydelse som gällde år 1999 (nedan kallad lagen om omsättningsskatt), föreskrivs följande:

”1. I enlighet med de villkor som anges i förordning undantas följande från skatteplikt:

a) Tillhandahållande av fastigheter och avgifter för sådana fastigheter, förutom

1) tillhandahållande – före första inflyttning eller högst två år efter första inflyttning – av byggnader eller delar av byggnader och den mark de står på, samt tillhandahållande av mark för bebyggelse,

2) annat tillhandahållande än det som avses i punkt 1 ovan till personer som använder fastigheten på sådant sätt som helt eller delvis berättigar till skatteavdrag enligt artikel 15, dock under förutsättning att den som gör tillhandahållandet och den som tar emot detsamma gemensamt har inkommit med en sådan ansökan till skattemyndigheten och iakttagit de villkor som föreskrivs i ministerdekret.

...

3. Vid tillämpningen av punkt 1 a 1) gäller följande:

a) Med byggnad ska avses varje anordning fäst vid eller i marken.

b) Med första inflyttning ska avses inflyttning i en byggnad efter att den byggts om eller renoverats om ombyggnationen eller renoveringen gett upphov till förfärdigad egendom.

c) Med den mark byggnaderna står på ska avses all mark som vanligtvis kan anses höra till byggnaden eller vara till dess tjänst.

4. Vid tillämpningen av punkt 1 a 1) ska med mark för bebyggelse avses all obebyggd mark

a) som bebyggs eller har byggts,

b) som iordningställs eller har iordningställts enbart i syfte att marken ska användas,

c) i närheten av vilken mark iordningställs eller har iordningställts,

d) för vilken bygglov har meddelats,

för att byggnader ska uppföras på marken.”

8 Artikel 2.1 i lagen om beskattning av juridiska transaktioner (Wet op belastingen van rechtsverkeer) föreskrivs att ”’stämpelskatt’ är en skatt som ska erläggas för förvärv av fast egendom i Nederländerna eller av därtill knutna rättigheter”.

9 Enligt artikel 15.1 a i nämnda lag undantas – enligt de villkor som anges i förordning – från skatteplikt förvärv ”genom tillhandahållande i den mening som avses i artikel 11.1 a 1) i [lagen om omsättningsskatt] ... som är omsättningsskattepliktigt, med mindre [än att] egendomen används som exploateringsmedel och förvärvaren helt eller delvis kan dra av omsättningsskatten enligt artikel 15 i [lagen om omsättningsskatt]”.

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

10 År 1998 sålde Stichting Leusderend (nedan kallad säljaren) till Don Bosco ett markområde (nedan kallad den fasta egendomen) på vilket två fallfärdiga byggnader fanns uppförda (vilka tidigare hade använts som skola med internat).

11 Don Boscos avsikt var att helt riva de båda byggnaderna för att därefter uppföra nya byggnader. Av denna anledning enades Don Bosco och säljaren om att den sistnämnda skulle ansöka om rivningslov, ingå ett avtal om rivning med ett företag och låta företaget fakturera säljaren för rivningskostnaderna samt om att de aktuella kostnaderna skulle bäras av Don Bosco och läggas till köpeskillingen. Undantag skulle göras för kostnaderna för att ta bort asbest, vilka skulle bäras av säljaren.

12 Den 27 augusti 1999 utfärdade kommunen Leusden (Nederländerna) rivningslov till säljaren. Rivningsarbetet fick påbörjas först efter det att asbesten hade tagits bort.

13 Den 21 september 1999 skickade byggmästaren ett kostnadsförslag till säljaren för asbestsanerings- och rivningsarbetena. På morgonen den 30 september 1999 inleddes byggarbetena.

14 Klockan tolv samma dag tillhandahölls Don Bosco den fasta egendomen. Vid det laget hade en del av vägbeläggningen mellan byggnaderna tagits bort, en del av sidofasaden på en av byggnaderna hade rivits med hjälp av en hydraulisk kran, och fönsterkarmar, dörrposter och murverk hade till viss del rivits och fraktats bort.

15 Arbetet med att ta bort asbest påbörjades först efter tillhandahållandet. Först efter det att detta arbete hade avslutats återupptog en byggmästare arbetet med att riva de existerande byggnaderna. Därefter uppfördes nya byggnader (avsedda för kontor) på marken. Detta skedde på Don Boscos begäran och för dennes räkning.

16 Med anledning av att Don Bosco hade förvärvat den fasta egendomen, fick företaget ett meddelande om att stämpelskatt skulle betalas. Don Bosco begärde omprövning, men skattemyndigheten fann vid omprövning inte skäl att ändra det tidigare beslutet.

17 Don Bosco överklagade skattemyndighetens beslut. Don Bosco gjorde därvid gällande att tillhandahållandet av den fasta egendomen var mervärdesskattepliktigt och att företaget därför inte behövde betala någon stämpelskatt enligt artikel 15.1 a i lagen om beskattning av juridiska transaktioner.

18 Gerechtshof te Amsterdam (appellationsdomstolen i Amsterdam) avslog överklagandet. Som skäl angav Gerechtshof att tillhandahållandet av den fasta egendomen var undantaget från omsättningsskatt enligt artikel 11.1 a i lagen om omsättningsskatt.

19 Don Bosco överklagade Gerechtshof te Amsterdams dom till Hoge Raad, och gjorde gällande att sjätte direktivet, i synnerhet artiklarna 13 B h och 4.3 b, borde tolkas på så sätt att tillhandahållandet av den fasta egendomen är mervärdesskattepliktigt.

20 Hoge Raad anser det vara oklart om tillhandahållandet av en delvis riven byggnad med syftet att låta uppföra en ny byggnad fortfarande kan anses utgöra ett tillhandahållande av den tidigare byggnaden (i vilken första inflyttning redan ägt rum), eller om varje tillhandahållande under själva rivningen av nämnda byggnad eller under uppförandet av den nya byggnaden ska anses utgöra tillhandahållande av den nya byggnaden före första inflyttning.

21 Hoge Raad har därvid nämnt principen om mervärdesskatteneutralitet. Hoge Raad har påpekat att om tillhandahållande av fast egendom – från och med att rivningsarbetena avseende den äldre byggnaden påbörjats till och med första inflyttning i den nya byggnaden – är mervärdesskattepliktigt, så skulle det innebära att avdrag beviljas för mervärdesskatt som fakturerats med anledning av rivningen, byggnationsarbetena och uppförandet av nämnda byggnad. Detta skulle i sin tur innebära att varje tillhandahållande är "netto" mervärdesskatt, fram till det att första inflyttning äger rum. Om däremot tillhandahållande av mark med en delvis eller helt nedriven byggnad är undantaget från skatteplikt, ingår mervärdesskatten på rivningsarbetena i priset på den nya byggnaden.

22 Frågan om mervärdesskatteneutraliteten är emellertid enligt Hoge Raad av mindre relevans, eller av ingen relevans alls, om det är köparen – och inte säljaren som tillhandahåller den fasta egendom på vilken byggnaden ska rivas – som ger order om rivning och faktureras för kostnaderna för dessa rivningsarbeten. Så är i än högre grad fallet då det inte är säljaren, utan köparen som dragit upp planerna för den nya byggnaden. I sådant fall ligger det snarare till hands att anse att säljaren tillhandahåller den äldre byggnaden.

23 Hoge Raad der Nederlanden fann att det är nödvändigt att tolka sjätte direktivet för att kunna döma i saken. Hoge Raad beslutade därför att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfrågor till EG-domstolen:

- "1) Ska artikel 13 B g, jämförd med artikel 4.3 a, i sjätte direktivet tolkas så, att tillhandahållandet av en byggnad som till viss del har rivits för att lämna plats för uppförandet av en ny byggnad är mervärdesskattepliktigt?
- 2) Påverkas svaret på första frågan av om det är säljaren eller köparen av byggnaden som har gett order om rivning och som faktureras för kostnaderna för densamma, med beaktande av att tillhandahållandet endast är [mervärdes]skattepliktigt när det är säljaren som har gett order om rivning och som faktureras för kostnaderna för densamma?
- 3) Påverkas svaret på första frågan av om det är säljaren eller köparen av byggnaden som har dragit upp planerna för den nya byggnaden, med beaktande av att tillhandahållandet endast är [mervärdes]skattepliktigt när det är säljaren som har dragit upp planerna för den nya byggnaden?
- 4) För det fall den första frågan besvaras jakande, är alla tillhandahållanden som äger rum efter det att rivningsarbetena har påbörjats [mervärdes]skattepliktiga eller är endast tillhandahållanden som äger rum vid ett senare tillfälle, i synnerhet när arbetet med att riva byggnaden har kommit en god bit på vägen, mervärdesskattepliktiga?"

Prövning av tolkningsfrågorna

24 Domstolen kommer att pröva dessa frågor gemensamt. Den nationella domstolen har ställt frågorna för att få klarhet i huruvida artikel 13 B g i sjätte direktivet, jämförd med artikel 4.3 a i detsamma, ska tolkas så att tillhandahållandet av mark, med en byggnad som ska rivas för att lämna plats för uppförande av en ny byggnad och beträffande vilken rivningsarbetena redan påbörjats före detta tillhandahållande, ska anses vara mervärdesskattepliktigt eller ej.

25 Enligt fast rättspraxis ska de uttryck som används för att bestämma undantagen från skatteplikt i artikel 13 i sjätte direktivet tolkas restriktivt, eftersom de innebär avsteg från den allmänna principen att mervärdesskatt ska tas ut på varje leverans av varor och varje tillhandahållande av tjänster från en skattskyldig person som sker mot vederlag. Tolkningen av dessa uttryck måste dock vara förenlig med ändamålen med nämnda undantag från skatteplikt och uppfylla kraven enligt principen om skatteneutralitet, vilken ligger till grund för det gemensamma systemet för mervärdesskatt. Således innebär denna regel om restriktiv tolkning inte att de ord som används för att definiera undantagen i nämnda artikel 13 ska tolkas på ett sådant sätt att undantagen förlorar sin effekt (se, för ett liknande resonemang, dom av den 14 juni 2007 i mål C-445/05, Haderer, REG 2007, s. I-4841, punkt 18, av den 11 december 2008 i mål C-407/07, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing, REG 2008, s. I-0000, punkt 30, och av den 23 april 2009 i mål C-357/07, TNT Post UK, REG 2009, s. I-0000, punkt 31).

26 För att undantaget från mervärdesskatteplikt i artikel 13 B g i sjätte direktivet ska kunna tillämpas förutsätts först att det är fråga om ett tillhandahållande av byggnader eller delar därav samt den mark på vilken de står.

27 Enligt artikel 4.3 a tredje stycket i sjätte direktivet ska med byggnad avses varje anordning fäst vid eller i marken.

28 Med beaktande av hur denna definition av begreppet byggnad är utformad, har den nederländska regeringen gjort gällande följande. När det rör sig om ett tillhandahållande av mark med en byggnad som ska lämna plats för en annan byggnad och som redan delvis har rivits i detta syfte, utgör denna byggnad en sådan anordning så länge hela byggnaden inte forslats i väg. En till viss del riven byggnad utgör alltid en äldre byggnad som redan använts, vilket innebär att tillhandahållandet av byggnaden är undantaget från mervärdesskatteplikt enligt artikel 13 B g i sjätte direktivet.

29 Europeiska gemenskapernas kommission har däremot i sitt skriftliga yttrande – och i detta avseende med stöd av Irland under förhandlingen – gjort gällande att i en sådan situation som den i föregående punkt så är det marken som är huvudföremålet för tillhandahållandet. Den befintliga byggnaden kan endast anses vara en underordnad del av tillhandahållandet. Det var nämligen så att man redan från början hade bestämt att byggnaden skulle rivas och att marken skulle överlåtas för att en ny byggnad skulle uppföras på den.

30 Domstolen kommer därför att pröva huruvida det är den faktiska förekomsten av den äldre byggnaden, eller en del därav, då den fasta egendomen tillhandahålls, som utgör det avgörande kriteriet för tillämpningen av det undantag som föreskrivs i artikel 13 B g i sjätte direktivet, eller om andra omständigheter, som dem som anges i den andra och den tredje tolkningsfrågan, kan eller ska beaktas.

31 Tolkningen av nämnda bestämmelse kan varken grundas på kommissionens ursprungliga eller på dess ändrade utkast till sjätte direktivet. Vad gäller tillhandahållanden av fast egendom innehöll dessa utkast en uttömmande reglering och i synnerhet en gemensam definition av mark för bebyggelse. Undantaget från mervärdesskatteplikt begränsade sig dessutom inte till

tillhandahållanden av obebyggd mark. Europeiska unionens råd antog emellertid ingetdera förslag, utan valde ett annat tillvägagångssätt. Vad särskilt gäller begreppet "mark för bebyggelse" överlämnade rådet till slut åt medlemsstaterna att fastställa definitioner (se, för ett liknande resonemang, dom av den 28 mars 1996 i mål C-468/93, Gemeente Emmen, REG 1996, s. I-1721, punkt 21).

32 Det framgår vidare av begäran om förhandsavgörande att säljaren inte bara sålde och tillhandahöll den mark som vid avtalsslutet var bebyggd med två byggnader. I enlighet med sitt åtagande gentemot Don Bosco, ansökte säljaren dessutom om rivningslov och ingick på egen bekostnad ett avtal med det företag som rev de båda byggnaderna. Man kom överens om att säljaren skulle faktureras för rivningskostnaderna, vilka skulle läggas till köpeskillingen. Undantag gjordes för kostnaderna för att ta bort asbest, vilka skulle bäras av säljaren. Det framgår däremot inte av begäran om förhandsavgörande att säljaren var involverad i uppförandet av den nya byggnaden.

33 I mervärdesskattelhänseende och såvitt avser säljarens förhållande gentemot Don Bosco, så var det således säljaren som tillhandahöll den fasta egendomen och lät riva befintliga byggnader.

34 Därmed kommer domstolen att pröva huruvida – särskilt för tolkningen av de bestämmelser som nämns i Hoge Raads frågor – tillhandahållandet av den fasta egendomen och rivningen av de två byggnaderna i mervärdesskattelhänseende ska anses som två fristående och självständiga transaktioner som ska bedömas separat eller som en enda transaktion sammansatt av flera delar (se, för ett liknande resonemang, dom av den 27 oktober 2005 i mål C-41/04, Levob Verzekeringen och OV Bank, REG 2005, s. I-9433, punkterna 18 och 20, samt dom av den 21 februari 2008 i mål C-425/06, Part Service, REG 2008, s. I-897, punkterna 48 och 49).

35 Det följer visserligen av artikel 2 i sjätte direktivet att varje leverans, eller tillhandahållande, i regel ska anses som fristående och självständig (se, för ett liknande resonemang, bland annat domen i det ovannämnda målet Part Service, punkt 50 och där angiven rättspraxis, samt dom av den 11 juni 2009 i mål C-572/07, RLRE Tellmer Property, REG 2009, s. I-0000, punkt 17).

36 Under vissa omständigheter ska emellertid flera formellt sett fristående transaktioner, som skulle kunna utföras separat och som därmed var för sig skulle vara skattepliktiga eller undantagna från skatteplikt, anses utgöra en enda transaktion när de inte är självständiga (se, för ett liknande resonemang, dom i de ovannämnda målen Part Service, punkt 51, och RLRE Tellmer Property, punkt 18).

37 Så är bland annat fallet när två eller flera delar eller handlingar som en skattskyldig person utför har ett så nära samband att de objektivt sett utgör en enda odelbar ekonomisk transaktion och att det därför vore konstlat att skilja dem åt (se, för ett liknande resonemang, dom av den 29 mars 2007 i mål C-111/05, Aktiebolaget NN, REG 2007, s. I-2697, punkt 23, samt dom i de ovannämnda målen Part Service, punkt 53, och RLRE Tellmer Property, punkt 19).

38 Det följer av domstolens rättspraxis att när en transaktion utgörs av en rad delar och handlingar ska det först göras en samlad bedömning av de omständigheter som kännetecknar transaktionen i fråga, för att det ska kunna avgöras om det rör sig om två eller flera fristående transaktioner eller en enda transaktion (se, för ett liknande resonemang, bland annat domarna i de ovannämnda målen Levob Verzekeringen och OV Bank, punkt 19, och Aktiebolaget NN, punkt 21). Till skillnad från vad som gjorts gällande av Don Bosco och den nederländska regeringen, finner domstolen således att man ska beakta sådana tilläggstjänster som dem som anges i den andra och den tredje tolkningsfrågan och som eventuellt tillhandahållits av den som sålt den fasta egendomen, för att avgöra om den aktuella transaktionen är undantagen från mervärdesskatteplikt.

39 När det gäller de omständigheter som är för handen i målet vid den nationella domstolen, gör domstolen följande bedömning. I mervärdesskattehänseende finns det ett nära samband mellan de handlingar som utförts av säljaren. Det är till och med så att rivningsarbetena och tillhandahållandet av marken i sig delvis sammanfaller. Det ekonomiska syftet med dessa handlingar var att överlåta mark som man kunde uppföra byggnader på. Det kan därvid inte anses – utan att man praktiserar ett konstruerat resonemang – att Don Bosco från samma person först köpt gamla byggnader och den mark på vilken de står, varvid marken i befintligt skick inte var till nytta för bolagets ekonomiska verksamhet, och först därefter betalat för rivningen av byggnaderna, som var de enda som kunde göra att marken blev till nytta för bolagets ekonomiska verksamhet (se, analogt, domen i det ovannämnda målet Aktiebolaget NN, punkt 25).

40 Tillhandahållandet av mark med en fallfärdig byggnad som ska rivas för att lämna plats för uppförande av en ny byggnad och beträffande vilken rivningsarbetena redan påbörjats före detta tillhandahållande, liksom rivningen av denna byggnad, ska således, under de förhållanden som angetts av den nationella domstolen, i mervärdesskattehänseende anses som en enda transaktion som i sin helhet har till syfte att tillhandahålla obebyggd mark, inte att tillhandahålla den befintliga byggnaden.

41 En samlad bedömning av en sådan transaktion ger således vid handen att transaktionen inte omfattas av det undantag från mervärdesskatteplikt som anges i artikel 13 B g i sjätte direktivet, oavsett hur långt rivningsarbetena av den äldre byggnaden kommit då marken faktiskt tillhandahölls.

42 Mot denna bakgrund ankommer det på den nationella domstolen att pröva om marken motsvarar begreppet "mark för bebyggelse" i den mening som avses i artiklarna 4.3 b och 13 B h i sjätte direktivet.

43 Mot bakgrund av att artikel 4.3 b i sjätte direktivet uttryckligen hänvisar till medlemsstaternas definitioner av mark för bebyggelse, erinrar domstolen om att det ankommer på medlemsstaterna att definiera den mark som ska anses vara mark för bebyggelse, såväl för tillämpningen av artikel 4.3 b som för tillämpningen av artikel 13 B h i sjätte direktivet. Medlemsstaterna ska därvid iaktta syftet med artikel 13 B h i direktivet, nämligen att endast undanta från mervärdesskatteplikt tillhandahållanden av obebyggd mark som inte är avsedd för bebyggelse (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Gemeente Emmen, punkterna 20 och 25).

44 Mot denna bakgrund ska frågorna besvaras enligt följande. Artikel 13 B g i sjätte direktivet, jämförd med artikel 4.3 a i detsamma, ska tolkas så, att tillhandahållandet av mark, med en fallfärdig byggnad som ska rivas för att lämna plats för uppförande av en ny byggnad och beträffande vilken rivningsarbetena redan påbörjats av säljaren före detta tillhandahållande, inte omfattas av det undantag från mervärdesskatteplikt som anges i artikel 13 B g. Sådana tillhandahållanden och rivningsarbeten utgör i mervärdesskattehänseende en enda transaktion som i sin helhet har till syfte att tillhandahålla obebyggd mark, inte att tillhandahålla den befintliga

byggnaden och den mark på vilken den står, oavsett hur långt rivningsarbetena av den äldre byggnaden kommit då marken faktiskt tillhandahölls.

Rättegångskostnader

45 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (fjärde avdelningen) följande:

Artikel 13 B g i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund, jämförd med artikel 4.3 a i detsamma, ska tolkas så, att tillhandahållandet av mark, med en fallfärdig byggnad som ska rivas för att lämna plats för uppförande av en ny byggnad och beträffande vilken rivningsarbetena redan påbörjats av säljaren före detta tillhandahållande, inte omfattas av det undantag från mervärdesskatteplikt som anges i artikel 13 B g. Sådana tillhandahållanden och rivningsarbeten utgör i mervärdesskattehänseende en enda transaktion som i sin helhet har till syfte att tillhandahålla obebyggd mark, inte att tillhandahålla den befintliga byggnaden och den mark på vilken den står, oavsett hur långt rivningsarbetena av den äldre byggnaden kommit då marken faktiskt tillhandahölls.

Underskrifter

* Rättegångsspråk: nederländska.