

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT

M. BOBEK

fremsat den 19. marts 2019 (1)

Sag C-71/18

Skatteministeriet

mod

KPC Herning

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Vestre Landsret (Danmark))

»Merværdiafgift (moms) – levering af en fast ejendom med en bygning, som skal rives delvist ned og erstattes af en nyopført bygning – artikel 12 i direktiv 2006/112/EF – artikel 135, stk. 1, litra j) og k), i direktiv 2006/112 – momsfratagelse – parternes hensigt – objektiv vurdering – begrebet »bygning««

1. Udgør overdragelse af en fast ejendom i form af en grund med en eksisterende bygning, hvor parterne på overdragelsestidspunktet klart har til hensigt, at køber eller en efterfølgende erhverver af ejendommen vil nedrive den eksisterende bygning med henblik på at opføre en ny bygning, en transaktion, som er fritaget for merværdiafgift (herefter »moms«) i overensstemmelse med momsdirektivets artikel 12 og artikel 135, stk. 1, litra j) og k) (2)?

2. Dette er kort fortalt det spørgsmål, som Vestre Landsret (Danmark) har forelagt Domstolen. Det bredere principielle spørgsmål, der rejses i denne sag, er, hvilken rolle parternes hensigt om at kvalificere en transaktion i henseende til momsdirektivet spiller.

I. Retsforskrifter

A. EU-retten

3. Momsdirektivets artikel 12 bestemmer:

»1. Medlemsstaterne kan som afgiftspligtig person anse enhver, der lejlighedsvis udfører en transaktion henhørende under de i artikel 9, stk. 1, andet afsnit, omhandlede former for virksomhed og 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.

2. Ved anvendelsen af stk. 1, litra a), forstås ved »bygning« enhver grundfast konstruktion.

[...]

3. Ved anvendelsen af stk. 1, litra b), forstås ved »byggegrunde« grunde, hvad enten de er byggemodnet eller ikke, når de af medlemsstaterne betragtes som sådanne.«

4. Momsdirektivets artikel 135, stk. 1, har følgende ordlyd:

»Medlemsstaterne fritager følgende transaktioner:

[...]

j) levering af bygninger eller dele heraf med tilhørende jord bortset fra levering omhandlet i artikel 12, stk. 1, litra a)

k) levering af ubebygget fast ejendom bortset fra de i artikel 12, stk. 1, litra b), nævnte byggegrunde

[...]«

B. National ret

5. § 13, stk. 1, nr. 9), og § 13, stk. 3, i lovebekendtgørelse nr. 760 af 21. juni 2016 om merværdiafgift (herefter »momsloven«) bestemmer:

»1. Følgende varer og ydelser er fritaget for afgift:

[...]

9) Levering af fast ejendom. Fritagelsen omfatter dog ikke:

a) Levering af en ny bygning eller en ny bygning med tilhørende jord.

b) Levering af en byggegrund, uanset om den er byggemodnet, og særskilt levering af en bebygget grund.

[...]

3. Skatteministeren kan fastsætte nærmere regler om afgrænsningen af fast ejendom i henhold til stk. 1, nr. 9.«

6. § 54, stk. 1, i bekendtgørelse nr. 808 af 30. juni 2015 om merværdiafgift (herefter »momsbekendtgørelsen«) har følgende ordlyd:

»Ved begrebet bygning i momslovens § 13, stk. 1, nr. 9, litra a, forstås grundfaste konstruktioner, som er færdiggjorte til det formål, de er bestemt til. Levering af dele af en sådan bygning anses ligeledes for at være levering af en bygning.«

7. Momsbekendtgørelsens § 56, stk. 1, har følgende ordlyd:

»Ved en byggegrund i momslovens § 13, stk. 1, nr. 9, litra b, forstås et ubebygget areal, som efter lov om planlægning eller forskrifter udstedt i medfør heraf er udlagt til formål, som muliggør opførelse af bygninger, jf. § 54 i denne bekendtgørelse.«

8. Afsnit 2.2 i Skatteministeriets vejledning om moms på salg af nye bygninger og byggegrunde har følgende ordlyd:

»Levering af bygninger med tilhørende grundareal, som ikke er nye bygninger, er ikke omfattet af momspligten.

Hvis leveringen sker med henblik på opførelse af en ny bygning, skal leveringen dog anses for levering af en byggegrund.

[...]

Hvis det er aftalt, at bygningen skal nedrives af sælger, eller det fremgår af købsaftalen, at bygningerne erhverves med henblik på nedrivning af køber, er der tale om salg af en byggegrund.

I andre tilfælde kan købers hensigt ikke tillægges afgørende vægt ved vurderingen af, om der foreligger levering af en byggegrund.

De momenter, som enkeltvis eller sammenlagt kan tillægges vægt ved afgørelsen af, om der er tale om levering af en byggegrund, kan fx være prisfastsættelsen i købsaftalen sammenholdt med normalværdien af tilsvarende ejendomme, bebyggelsens karakter (»skur«), manglende tilslutning til offentlig/privat forsyning, ejendommens tidligere anvendelse og bebyggelsens karakter (fx »lade« til opbevaring, og som ikke opfylder helt grundliggende krav til den fremtidige anvendelse).

Hvis det herefter må lægges til grund, at leveringen er sket med henblik på opførelse af en ny bygning, skal leveringen anses for levering af en byggegrund.

[...]«

II. Faktiske omstændigheder, retsforhandlinger og det præjudicielle spørgsmål

9. I april 2012 vedtog byrådet i Odense Kommune en lokalplan for et område i havnen, der omfatter ejendommen kaldet Finlandkaj 12 (herefter »den omhandlede ejendom«). Af lokalplanen fremgik bl.a., at pakhuset på den omhandlede ejendom så vidt muligt skulle bevares.

10. KPC Herning A/S (en projektudviklings- og entreprenørvirksomhed) (herefter »KPC«) og Boligforeningen Kristiansdal arbejdede sammen om et idékoncept fra maj 2013 om opførelse af ungdomsboliger på Odense Havn. Projektet blev udviklet i samarbejde med Odense Kommune og Odense Havn.

11. I juli 2013 blev der udarbejdet et forslag til et tillæg til lokalplanen for at muliggøre opførelse af boliger inden for afgrænsningen af det eksisterende pakhushus på den omhandlede ejendom. I henhold til dette tillæg, der blev vedtaget af byrådet i Odense Kommune den 4. december 2013, skulle den midterste del af pakhusets østgavl bevares.

12. I november 2013 – efter at forslaget til lokalplantillæg var sendt i høring, men før dets formelle vedtagelse – købte KPC ved betinget købsaftale den omhandlede ejendom af Odense Havn (herefter »det første salg af den omhandlede ejendom«). Parterne forudsatte, at transaktionen var momsfri, men såfremt transaktionen skulle vise sig at være momspligtig, skulle en eventuel moms ifølge aftalen erlægges af KPC. Købsaftalen var bl.a. betinget af, at KPC indgik aftale med

en almen boligforening om opførelse af et ungdomsboligprojekt på ejendommen, og at Odense Kommune vedtog en endelig lokalplan, der muliggjorde det pågældende projekt.

13. Den 5. december 2013 indgik KPC tre aftaler med Boligforeningen Kristiansdal. Det drejede sig om: i) en betinget rammeaftale vedrørende salg af ejendommen med det eksisterende pakhus (herefter »videresalget af den omhandlede ejendom«) og efterfølgende ombygning heraf til ungdomsboliger, ii) en betinget købsaftale vedrørende salg af den omhandlede ejendom og iii) en totalentreprisefortale i forbindelse med ombygningen af den omhandlede ejendom.

14. Det fremgår af den betingede rammeaftale, at den sammen med de to andre aftaler udgør én samlet aftalemæssig ramme, der aftalemæssigt udgør en helhed. Af rammeaftalen fremgår, at Boligforeningen Kristiansdal var indstillet på at erhverve ejendommen for som bygherre og driftsherre at ombygge denne til boliger og efterfølgende udleje og administrere disse, og at KPC som vilkår for salg af ejendommen betingede sig at forestå projektering og ombygning af ejendommen til boliger som totalentreprenør. Rammeaftalen var bl.a. betinget af, at KPC endeligt erhvervede ejendommen fra Odense Havn.

15. Ifølge den betingede købsaftale blev købesummen anset for moms fritaget, idet overdragelsen vedrørte en bebygget ejendom. KPC bar ifølge aftalen risikoen for, at overdragelsen – mod parternes forventning – skulle vise sig at være momspåligtig. Købsaftalen var betinget af de samme forhold som rammeaftalen. Af den betingede totalentreprisefortale fremgik, at KPC skulle udføre alle arbejdsydelser, der var nødvendige for at aflevere byggeriet i fuldstændig og færdiggjort stand; Boligforeningen Kristiansdal skulle dog selv forestå nedrivningen af det på ejendommen eksisterende pakhus. Udgiften hertil var anslået til at udgøre 625 000 DKK inklusive moms.

16. Boligforeningen Kristiansdal indgik den 7. marts 2014 en aftale med et andet selskab om nedrivning af pakhuset (undtagen den midterste del af østgavlen, der skulle bevares). KPC deltog ikke i nedrivningen af pakhuset, der blev iværksat af Boligforeningen Kristiansdal for egen regning og risiko.

17. Den 15. august 2015 stod boligerne på ejendommen indflytningsklar.

18. Ifølge den forelæggende ret havde pakhuset af Odense Havn været udlejet indtil salget til KPC og var skattemæssigt vurderet til 814 000 DKK. På tidspunktet for både salget og det efterfølgende videresalg var pakhuset fuldt funktionsdygtigt og kunne have været anvendt til eksempelvis kulturelle aktiviteter og sportsaktiviteter. Pakhuset var imidlertid ikke egnet til boliger. Det er ubestridt, at Odense Havn, KPC og Boligforeningen Kristiansdal på tidspunktet for de omhandlede transaktioner har haft en fælles forståelse om, at pakhuset – bortset fra en del af østgavlen – skulle rives ned, for at boligprojektet kunne blive realiseret.

19. KPC anmodede den 10. december 2013 Skatterådet om bindende svar på, om Odense Havns første salg af den omhandlede ejendom og videresalget af den omhandlede ejendom til Boligforeningen Kristiansdal var momsfrit. Ved skrivelse af 24. juni 2014 afgav Skatterådet bindende svar, hvorved begge spørgsmål blev besvaret benægtende.

20. KPC indbragte Skatterådets afgørelse for Landsskatteretten, der ved afgørelse af 9. december 2015 fandt, at der ikke var grundlag for at karakterisere ejendommen som en byggegrund, da der på ejendommen ved begge salg var opført en bygning, og det efterfølgende nedrivningsarbejde skete uden deltagelse fra KPC, men i stedet blev udført af boligforeningen for egen regning og risiko.

21. Ved stævning af 9. marts 2016 indbragte Skatteministeriet Landsskatterettens afgørelse for

Retten i Herning, der henviste sagen til Vestre Landsret. Da den forelæggende ret imidlertid ønsker nærmere oplysning om den rette fortolkning af visse bestemmelser i momsdirektivet, har den ved kendelse af 15. maj 2017 besluttet at udsætte sagen og at forelægge følgende præjudicielle spørgsmål for Domstolen:

»Er det foreneligt med momsdirektivets artikel 135, stk. 1, litra j), og artikel 12, stk. 1, litra a), og stk. 2, på den ene side og med artikel 135, stk. 1, litra k), og artikel 12, stk. 1, litra b), og stk. 3, på den anden side, at en medlemsstat under omstændigheder som de i hovedsagen foreliggende betragter en levering af en fast ejendom, hvorpå der på leveringstidspunktet er opført en bygning, som et momspligtigt salg af en byggegrund, når det er parternes hensigt, at bygningen skal rives helt eller delvist ned for at gøre plads til en ny bygning?«

22. Skriftlige indlæg er indgivet af KPC, den danske regering og Europa-Kommissionen. Disse procesdeltagere har desuden afgivet mundtlige indlæg i retsmødet den 30. januar 2019.

III. Bedømmelse

23. Med sit spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om en national bestemmelse, hvorefter en levering af en fast ejendom, hvorpå der er opført en bygning, udgør et momspligtigt salg af en byggegrund, hvis det er parternes hensigt, at bygningen skal nedrives for at muliggøre opførelse af en ny bygning, er forenelig med momsdirektivets artikel 12 og artikel 135, stk. 1, litra j) og k).

24. De procesdeltagere, der har afgivet indlæg i den foreliggende sag, har forskellige opfattelser i denne henseende.

25. Efter KPC's opfattelse skal spørgsmålet besvares benægtende. KPC har navnlig gjort gældende, at begge de i hovedsagen omhandlede transaktioner (det første salg og videresalget af den omhandlede ejendom) er momsfritaget, for så vidt som der er tale om »levering af bygninger eller dele heraf med tilhørende jord« i henhold til momsdirektivets artikel 135, stk. 1, litra j). Kommissionen er for sit vedkommende enig med KPC med hensyn til den første transaktion, men anser den efterfølgende række af transaktioner mellem KPC og Boligforeningen Kristiansdal (som efter dens opfattelse skal vurderes samlet) for at udgøre levering »af en bygning eller en del af en bygning med tilhørende jord inden første indflytning«. Sidstnævnte vil derfor være momspligtig i henhold til momsdirektivets artikel 12, stk. 1, litra a). Den danske regering har imidlertid foreslået et bekræftende svar på det præjudicielle spørgsmål. Efter dens opfattelse har medlemsstaterne i henhold til momsdirektivets artikel 12, stk. 3, ret til at anse en grund som den omhandlede for at være en »byggegrund«. Salget af en sådan grund ville som følge heraf være momspligtig i henhold til momsdirektivets artikel 12, stk. 1, litra b).

26. Jeg er af den opfattelse, at det præjudicielle spørgsmål principielt bør besvares benægtende. Bedømmelsen af en potentiel levering af en byggegrund i henhold til momsdirektivet skal følge den samme logik som vurderingen af enhver anden transaktion i henhold til direktivet: Transaktionens *objektive karakter på tidspunktet for leveringen* skal vurderes. Inden for en sådan ramme er parternes *subjektive* hensigt vedrørende ejendommens fremtidige anvendelse absolut af relevans. Det kan imidlertid i og af sig selv næppe være afgørende og veje tungere end eventuelle – eller snarere alle – andre objektive faktorer i forbindelse med en levering.

27. Jeg vil i det følgende primært have fokus på de nationale bestemmelser og anvendelsen heraf ved kvalifikationen af visse transaktioner. Det tilkommer fortsat den nationale ret at løse det konkrete tilfælde. Det er imidlertid indledningsvis nødvendigt med en foreløbig præcisering: Hvilke transaktioner skal rent faktisk vurderes?

A. Hvilke(n) transaktion(er)?

28. I forelæggelsesafgørelsen og i nogle af parternes indlæg bliver de to transaktioner, der består af henholdsvis det første salg af den omhandlede ejendom (fra Odense Havn til KPC) og videresalget af den omhandlede ejendom (fra KPC til Boligforeningen Kristiansdal), undersøgt samlet, uden at der foretages en sondring mellem dem. Disse to salgstransaktioner er forbundet med det net af yderligere aftaler mellem KPC og Boligforeningen Kristiansdal, som er beskrevet i punkt 13 ovenfor i nærværende forslag til afgørelse. Antagelsen synes at være, at hvis disse transaktioner, navnlig de to salgstransaktioner, ikke vurderes samlet, skal de i det mindste dele samme skæbne med hensyn til den momsmæssige behandling af dem.

29. Det er ubestridt, at de to salgstransaktioner er forbundet. Det første salg af den omhandlede ejendom var betinget af, at KPC indgik aftale med en almen boligforening om opførelse af et ungdomsboligprojekt på ejendommen. Videresalget af den omhandlede ejendom var på sin side betinget af, at KPC erhvervede denne ejendom fra Odense Havn.

30. Domstolen har allerede fastslået, at en række transaktioner, der formelt set er særskilte og kan leveres enkeltvis, under visse omstændigheder skal anses for at udgøre én enkelt transaktion, når de ikke er uafhængige af hinanden. Dette er bl.a. tilfældet, når to eller flere elementer eller handlinger, som en afgiftspligtig person leverer til kunden, er så nært forbundet, at de objektivt set udgør en enkelt udelelig økonomisk ydelse, som det ville være kunstigt at opdele. Dette er desuden tilfældet, når en eller flere ydelser udgør en hovedydelse, og den eller de øvrige ydelser udgør en eller flere sekundære ydelser, der afgiftsmæssigt følger hovedydelsen. En ydelse skal navnlig anses for sekundær i forhold til en hovedydelse, når den ikke for kunderne udgør et mål i sig selv, men et middel til at udnytte tjenesteyderens hovedydelse på de bedst mulige betingelser (3).

31. Jeg har imidlertid vanskeligt ved at se, hvordan dette ræsonnement, der normalt finder anvendelse på et kompleks eller net af aftaler mellem de samme parter, kunne finde anvendelse på de omhandlede transaktioner. For det første blev disse transaktioner indgået på forskellige tidspunkter af forskellige parter (Odense Havn og KPC på den ene side og KPC og Boligforeningen Kristiansdal på den anden side) (4). For det andet kan disse transaktioner ikke, navnlig ikke de to på hinanden følgende salgstransaktioner, anses for at være sekundære i forhold til hinanden. I lyset af dets kommercielle formål og økonomiske begrundelse er det første salg af den omhandlede ejendom i og af sig selv en »hovedtransaktion«, og det samme er tilfældet med hensyn til videresalget af denne ejendom. Om end disse to transaktioner er forbundet, kan de egentlig ikke siges at være en del af en enkelt pakke.

32. Hver af disse salgstransaktioner skal derfor i overensstemmelse med momsdirektivets artikel 1, stk. 2, anses for en særskilt og uafhængig transaktion (5). Hver transaktion skal således i relation til momsbestemmelserne vurderes for sig selv og i lyset af sine særlige karakteristika.

33. Den omstændighed, at de to salgstransaktioner ikke kan anses for at udgøre én enkelt transaktion, er dog ikke til hinder for, at deres momsmæssige behandling – ved den på hinanden følgende anvendelse af de samme kriterier – i sidste ende er den samme. Indholdet af de to transaktioner og de omstændigheder, hvorunder disse transaktioner blev indgået, ligner således i vidt omfang hinanden. Hvorvidt dette imidlertid er tilfældet, og navnlig om de tre transaktioner, der blev indgået mellem KPC og Boligforeningen Kristiansdal den 5. december 2013 (6), bør betragtes som én enkelt transaktion i momsmæssig henseende, tilkommer det den forelæggende ret at efterprøve (7).

B. Den i hovedsagen omhandlede nationale bestemmelse

34. Jeg vil indledningsvis gerne fremhæve to centrale elementer for vurderingen af transaktioner i henhold til momsdirektivet: Det tidspunkt, hvor denne vurdering skal foretages, og denne vurderings karakter.
35. For det første indtræder afgiftspligten, og afgiften forfalder i henhold til momsdirektivets artikel 63 på det tidspunkt, »hvor levering af varer eller ydelser finder sted«. Med henblik på at fastslå, om en transaktion er momspligtig, er det *tidspunkt*, hvor en transaktion skal vurderes, i princippet det tidspunkt, hvor *levering* af den pågældende vare eller tjenesteydelse *finder sted*. Det skal i denne henseende bemærkes, at i henhold til momsdirektivets artikel 14, stk. 1, skal »»ved levering af et gode« forstår overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode«.
36. For det andet med hensyn til den måde, hvorpå denne vurdering skal foretages, bør dens *objektive* karakter fremhæves. Formålet hermed er at undersøge den *økonomiske og kommercielle virkelighed* af den pågældende transaktion (8) ved at se nærmere på samtlige relevante faktorer (9). Der skal tages udgangspunkt i perspektivet hos en uafhængig iagttagere, der søger at identificere en transaktions egentlige karakter og formål ved at tage hensyn til alle objektive omstændigheder (10).
37. Disse omstændigheder omfatter navnlig den leverede vares eller tjenesteydelses særlige karakteristika, den måde, hvorpå leveringen finder sted, og mere generelt transaktionens omstændigheder. I denne forbindelse kan parternes hensigt også være et relevant element. Det følger af Domstolens faste praksis, at »parternes erklærede hensigt vedrørende pligten til at betale moms af en transaktion skal tages i betragtning i forbindelse med en samlet vurdering af en sådan transaktions omstændigheder, under forudsætning af, at de understøttes ved objektive beviser« (11).
38. Den standardregel, der skal anvendes ved vurderingen af en transaktion, er således evalueringen af *alle objektive elementer på tidspunktet for leveringen*.
39. På denne baggrund synes foreneligheden af en national bestemmelse som (en del af) afsnit 2.2 i Skatteministeriets vejledning om moms på salg af nye bygninger og byggegrunde (herefter »afsnit 2.2«) problematisk.
40. Generelt synes bestemmelsen i afsnit 2.2 at afspejle den ovenfor beskrevne tilgang, nemlig som standard: »Levering af bygninger med tilhørende grundareal, som ikke er nye bygninger, er ikke omfattet af momspligten.« Endvidere bestemmer resten af bestemmelsen, at i (andre) generelle tilfælde kan »købers hensigt ikke tillægges afgørende vægt ved vurderingen af, om der foreligger levering af en byggegrund«, idet en række (objektive) momenter skal tillægges vægt i forbindelse med denne vurdering.
41. Der er imidlertid også den særlige kategori, der er indføjet i afsnit 2.2, hvor det er fastsat, at »[h]vis det er aftalt, at bygningen skal nedrives af sælger, eller det fremgår af købsaftalen, at bygningerne erhverves med henblik på nedrivning af køber, er der tale om salg af en byggegrund«.
42. Denne specifikke nationale bestemmelse (eller snarere denne specifikke undtagelse fra den generelle nationale bestemmelse) synes at afvige fra de ovenfor beskrevne momsretlige principper i to vigtige henseender. Om en transaktion er momspligtig, bestemmes i henhold til afsnit 2.2 for det første ikke på grundlag af situationen på det tidspunkt, hvor leveringen finder sted, men på grundlag af de begivenheder, der formodes at finde sted i fremtiden (*det tidsmæssige element*). For det andet bliver parternes hensigt, som den fremgår af aftalen,

afgørende i forbindelse med vurderingen, mens der vil blive set bort fra alle objektive karakteristika ved den omhandlede transaktion (*vurderingens karakter*).

43. Efter min opfattelse vil anvendelsen af en national bestemmelse som denne del af afsnit 2.2 med sandsynlighed være forbundet med urigtige vurderinger med hensyn til transaktioner som de i hovedsagen omhandlede. En nærmere analyse af de i hovedsagen omhandlede transaktioner kan i givet fald illustrere mere klart, hvorfor det præjudicielle spørgsmål efter min opfattelse bør besvares benægtende.

C. Det første salg af den omhandlede ejendom

44. Ved den første transaktion erhvervede KPC fra Odense Havn den omhandlede ejendom, der bestod af en grund, som for størstedelens vedkommende var bebygget med et pakhus. På tidspunktet for salget var dette pakhus intakt, fuldt funktionsdygtigt og ifølge SKAT's oplysninger vurderet til 814 000 DKK.

45. Hvis denne transaktion undersøges på grundlag af sine objektive karakteristika, synes den derfor klart at være omfattet af den kategori, der er omhandlet i momsdirektivets artikel 135, stk. 1, litra j), nemlig »levering af bygninger eller dele heraf med tilhørende jord«.

46. Den danske regering har imidlertid gjort gældende, at en sådan konklusion fejlagtigt ville overse det egentlige formål med transaktionen. Parternes hensigt – som afspejlet i aftalen – var utvivlsomt at overdrage ejendomsretten til en grund, hvorpå en ny bygning skulle opføres på et senere tidspunkt. Parterne var enige om, at der ikke kunne finde nogen opførelse sted, uden at pakhuset først blev nedrevet. Ifølge de planer, der var godkendt af Odense Kommune, skulle kun en meget begrænset del af denne bygning (en del af østgavlen) integreres i den nye bygning.

47. Til støtte for sit argument har den danske regering henvist til Don Bosco-dommen, hvor Domstolen fastslog, at momsfrigtagelsen for levering af ubebygget fast ejendom bortset fra byggegrunde ikke omfatter »levering af en grund, hvor der endnu står en gammel bygning, som skal rives ned, for at der i dens sted kan opføres en ny bebyggelse, og hvis nedrivning med henblik herpå, som sælgeren har påtaget sig at udføre, allerede er påbegyndt før nævnte levering« (12).

48. Den danske regerings argumentation er efter min opfattelse ikke overbevisende. Dette argument er baseret på en oppustning af den vægt, som parternes hensigt kan have med hensyn til – i relation til momsbestemmelserne – at identificere en given transaktions egentlige karakter og formål. Endvidere bringer det også Domstolens konstateringer i Don Bosco-dommen ud over den pågældende sags rækkevidde og logiske grænser.

49. Som anført i punkt 36-38 ovenfor, skal en økonomisk transaktion først og fremmest analyseres i lyset af sine objektive karakteristika. Parternes hensigt med hensyn til den vare, der leveres, kan også være et relevant element i denne forbindelse, da den kan kaste yderligere lys over den underliggende begrundelse for transaktionen.

50. Dette er imidlertid kun tilfældet, for så vidt som parternes hensigt afspejles i og/eller understreges af selve transaktionens karakteristika. Simple udtalelser fra parterne, som ikke er understøttet af konkrete beviser, kan ikke spille nogen rolle. Som noget endnu vigtigere er parternes hensigt kun relevant, når den vedrører det formål, som de forfølger *gennem* den pågældende transaktion. Parternes hensigt er omvendt af ringe eller ingen relevans, når den – som i den foreliggende sag – vedrører, hvad der formodes at ske med varen efter leveringen ved tredjeparters mellemkomst på et tidspunkt i fremtiden.

51. Parternes hensigt og planer kan med andre ord påvirke eller bekræfte en bestemt læsning af realiteten. Medmindre en afgiftsmæssig vurdering skal blive et tilfælde af metafysisk voluntarisme, hvor – for at citere Schopenhauer – transaktionen blot er vilje og forestilling (13), kan parternes hensigt imidlertid næppe veje tungere end realiteten.

52. Endvidere finder det synspunkt, som den danske regering har gjort gældende, ingen støtte i retspraksis. I eksempelvis Teleos-dommen fastslog Domstolen, at i modsætning til, hvad parterne havde hævdet, hvorefter det var tilstrækkeligt, at leverandøren og køberen havde til hensigt at gennemføre en given transaktion for at kvalificere transaktionen som sådan, »fremgår [det] af Domstolens praksis, at en forpligtelse for afgiftsmyndigheden til at gennemføre undersøgelser med henblik på at fastlægge den afgiftspligtige persons hensigt ville stride mod merværdiafgiftssystemets formål, som er at sikre retssikkerheden og lette de handlinger, som er forbundet med afgiftens anvendelse, ved – *bortset fra undtagelsestilfælde – at lægge vægt på den pågældende transaktions objektive karakter*«. Domstolen fremhævede endvidere, at kvalifikationen af en transaktion nødvendigvis må ske »på grundlag af objektive elementer« (14).

53. På denne baggrund bliver det klart, hvorfor den foreliggende sag adskiller sig fra Don Bosco-sagen. I Don Bosco-sagen havde Domstolen fokus på den pågældende økonomiske transaktions realitet. Køber havde til hensigt at bygge noget nyt på den grund, der blev erhvervet, i stedet for det, der allerede var ved at blive nedrevet af sælger netop på det tidspunkt, hvor transaktionen blev indgået. I praksis erhvervede køber en grund, som stort set var klar til opførelse af en ny bygning. Det var således af ringe betydning, at denne situation først ville indtræde noget senere end det tidspunkt, hvor ejendomsretten til ejendommen blev overdraget.

54. Don Bosco-dommens præmis 39 er sigende i denne henseende. Som Domstolen bemærkede, var det økonomiske formål med sælgers handlinger (levering af en grund og færdiggørelse af nedrivningsarbejdet) »at tilvejebringe en grund, som var *klar* til at blive bebygget« (15). Domstolen bemærkede endvidere, at den gamle bygning ikke havde nogen nytteværdi for køber, og at grunden først ville få nytteværdi for denne efter færdiggørelsen af nedrivningsarbejdet (16), som sælger havde indgået aftale om og betalt (17).

55. Alt dette står i kontrast til den foreliggende sag, hvor pakhuset på tidspunktet for det første salg af den omhandlede ejendom stadig var intakt, og der endnu ikke var påbegyndt noget nedrivningsarbejde. Tidspunktet for nedrivningen var end ikke fastsat med sikkerhed, og processen skulle igangsættes af en senere køber af grunden, ikke KPC.

56. Denne fortolkning af Don Bosco-dommen bekræftes yderligere i Domstolens domme, hvorefter en levering af en fast ejendom, der består af en grund og en gammel bygning, som er under ombygning til en ny bygning, blev anset for at være moms fritaget, for så vidt som »den gamle bygning på leveringstidspunktet *kun var blevet delvist nedrevet* og i det mindste delvist stadig anvendtes som bygning« (18).

57. I den foreliggende sag var den objektive situation på tidspunktet for transaktionen, at en ændring af planen med hensyn til, hvad der skulle ske med pakhuset – hvor usandsynligt dette måtte have været efter parternes opfattelse – ikke kunne udelukkes fuldstændigt. I princippet kunne en vis forsinkelse i arbejdet eller en retstvist i forbindelse med nedrivningen af den gamle bygning eller opførelsen af den nye bygning eller blotte ændringer af lokalplanen (eksempelvis foranlediget af spørgsmål, der opstår i forbindelse med nedrivningen af pakhuset) have indvirket på anvendelsen af det eksisterende pakhús.

58. Sidstnævnte er på ingen måde blot et tænkt tilfælde. Det fremgik faktisk af den oprindelige lokalplan for området, som byrådet i Odense Kommune havde vedtaget, at det pågældende

pakhus »så vidt muligt« skulle bevares. Først efterfølgende blev lokalplanen ændret således, at den midterste del af pakhusets østgavl var det eneste arkitektoniske element af den gamle bygning, der skulle bevares. Selv om denne ændring var planlagt inden underskrivelsen af købsaftalen, blev den reelt vedtaget efterfølgende (19).

59. Et andet argument fremført af den danske regering, hvorefter den havde ret til at kvalificere den pågældende grund som »byggegrund« i betragtning af, at definitionen af dette begreb i henhold til momsdirektivets artikel 12, stk. 3, er overladt til medlemsstaterne, er efter min opfattelse heller ikke overbevisende (20). Som Kommissionen med rette har fremhævet, kan medlemsstaternes spillerum med hensyn til at definere, hvad det udgør »byggegrund«, ikke gå så vidt som til at gøre indgreb i begrebet »bygning«, der omvendt er et EU-retligt begreb (21). Dette begreb er endvidere defineret ret bredt i momsdirektivets artikel 12, stk. 2, første afsnit: »*enhver* grundfast konstruktion« (22).

60. I den forbindelse vil jeg blot tilføje, at den omstændighed, at en del af en gavl på den gamle bygning blev bevaret i den nye bygning, er uden betydning inden for rammerne af den foreliggende bedømmelse. Som jeg har forstået det, blev denne del af bygningen først fjernet for efterfølgende at blive integreret i den nye bygning. Efter min opfattelse kan begrebet »bygning« som omhandlet i momsdirektivets artikel 12, stk. 2, første afsnit, ikke på grundlag af nogen rimelig fortolkning heraf udvides til at omfatte et element af den gamle bygning, der blot senere blev integreret i eller anvendt til den nye bygning, uden nogensinde at have været grundfæstet. Til trods for, at konturerne af dette begreb var genstand for nogen diskussion mellem parterne, ser jeg derfor intet formål med at komme nærmere ind på dette spørgsmål, da det er af ringe relevans for den foreliggende sag.

61. Endelig finder det resultat, hvorved det første salg af den omhandlede ejendom næppe kunne anses for et salg af en byggegrund i relation til momsbestemmelserne, støtte i to yderligere betragtninger.

62. For det første har Domstolen allerede fastslået, at det bærende hensyn med momsdirektivets artikel 12, stk. 1, litra a), og artikel 135, stk. 1, litra j), er, at salget af en gammel bygning ikke tilfører merværdi. Domstolen har bemærket, at »salget af en bygning efter dens første levering til en endelig forbruger, som markerer afslutningen af fremstillingsprocessen, [...] tilfører [...] ikke en væsentlig merværdi og skal derfor i princippet fritages« (23).

63. Set fra denne synsvinkel kan den omhandlede transaktion næppe begrunde, at der pålægges moms: Der var ikke udført nogen aktivitet på ejendommen, der kunne forøge dens økonomiske værdi for KPC. Inden denne ejendom igen kunne indgå i en værdiforøgende produktionskæde, skulle pakhuset faktisk nedrives (24).

64. For det andet har Domstolen for nylig udtalt, at der med momsdirektivets artikel 12, stk. 1, litra), og artikel 135, stk. 1, litra j), »når de sammenholdes, [foretages] en sontring mellem, om en bygning er gammel eller ny, eftersom salget af en gammel fast ejendom *i princippet ikke er momspligtigt*« (25). I denne henseende er spørgsmålet – såfremt salget af en grund med en gammel bygning, der umiddelbart kunne udnyttes økonomisk, blev kvalificeret som et salg af en byggegrund – om dette ikke ville rejse spørgsmål i relation til princippet om afgiftsneutralitet. Analoge transaktioner ville nemlig i sidste ende kun blive momspligtige eller ?fritagne på grundlag af parternes erklærede hensigt med hensyn til bygningens fremtidige skæbne, uanset dens fysiske udseende.

65. Ved at adskille anvendelsen af bestemmelserne fra den objektive realitet kunne denne tilgang også gøre det relativt enkelt at omgå dem. Det ville nemlig være alt for let for parterne at medtage en erklæring i aftalen med hensyn til en bygnings fremtid med henblik på at opnå det

ønskede resultat i henseende til momsmæssig behandling. Jeg finder det ikke acceptabelt, at skatte- og afgiftsmyndighederne så på et senere tidspunkt vil skulle kontrollere, om og i hvilket omfang parternes erklærede hensigt i realiteten er blevet til noget.

D. Videresalget af den omhandlede ejendom

66. Efter min opfattelse kunne ovennævnte overvejelser med hensyn til salget af den omhandlede ejendom ligeledes gælde med hensyn til det efterfølgende videresalg af denne ejendom.

67. Sidstnævnte transaktion – indgået mellem KPC og Boligforeningen Kristiansdal – vedrørte, som jeg har forstået det, den selv samme ejendom, som var genstand for det første salg. Den efterfølgende transaktion vedrørte derfor også salget af en grund, hvorpå der var et pakhus, som var intakt og fuldt funktionsdygtigt og havde en vis (ikke-ubetydelig) værdi. I lighed med det, jeg har bemærket vedrørende den første transaktion, var der ikke påbegyndt noget nedrivningsarbejde på det tidspunkt, hvor sælger synes at have overdraget ejendomsretten til ejendommen til køber.

68. Kommissionen har imidlertid i retsmødet anført, at videresalget af den omhandlede ejendom ikke bør betragtes isoleret, men anses for at være en del af en række transaktioner, der på grundlag af selve aftalevilkårene skal vurderes som en helhed. Efter Kommissionens opfattelse indebærer en sådan tilgang, at transaktionerne mellem KPC og Boligforeningen Kristiansdal samlet set bør anses for at give anledning til »levering af en bygning eller en del af en bygning med tilhørende jord inden første indflytning« som omhandlet i momsdirektivets artikel 12, stk. 1, litra a).

69. Efter min opfattelse er der ikke tilstrækkelige oplysninger i sagsakterne til, at Domstolen kan tage endelig stilling til dette spørgsmål. Endvidere tilkommer det i almindelighed den nationale ret på baggrund af de af Domstolen udviklede principper (26) at fastslå, om transaktioner, som formelt set er særskilte, er så nært forbundet, at de objektivt set udgør en enkel udelelig ydelse, som det ville være kunstigt at opdele (27).

70. Jeg vil også tilføje i denne forbindelse, at den nationale rets præjudicielle spørgsmål er formuleret abstrakt og har fokus på vægten af parternes hensigt ved vurderingen i momsmæssige henseende af en overdragelse af en fast ejendom med en eksisterende bygning. Den forelæggende ret har ikke søgt afklaring fra Domstolen vedrørende det særlige spørgsmål, som Kommissionen har rejst. Der er således blot et par afsluttende bemærkninger, der kan tilbydes som bistand til den nationale ret, såfremt den skulle behøve en sådan.

71. Det synes klart at fremgå af rammeaftalen, at det var Boligforeningen Kristiansdal, der erhvervede ejendommen med henblik på efterfølgende at optræde som bygherre og driftsherre. KPC var for sit vedkommende kun identificeret som totalentreprenør med henblik på at forestå projektering og ombygning af ejendommen til boliger. Endvidere skulle Boligforeningen Kristiansdal, inden KPC kunne påbegynde byggeriet, indgå aftale om og betale for nedrivningen af det eksisterende pakhus. Det var ligeledes Boligforeningen Kristiansdal, der skulle bære et eventuelt ansvar i forbindelse med nedrivningsarbejdet.

72. På denne baggrund ser det ud til, at Boligforeningen Kristiansdal – inden boligerne blev opført – optrådte som ejer af den omhandlede ejendom, hvilket i henhold til momsdirektivets artikel 14 og 63 (28) udgør en afgiftsudløsende begivenhed. I denne henseende har Domstolen gjort det klart, at der ved begrebet »levering af et gode« skal forstås »overdragelsen af retten til som ejer at råde [over] et materielt gode«, »selv om der ikke foreligger overdragelse af den retlige [ejendomsret] til godet« (29).

73. Som i forbindelse med den første transaktion ser det endvidere ikke ud til, at der – inden videresalget fandt sted – blev udført arbejder på ejendommen, som forøgede dens værdi, hvilket således begrundes opkrævningen af moms.

74. Det tilkommer imidlertid den forelæggende ret at undersøge, om disse elementer – når de vurderes sammen med alle andre faktorer – kan tyde på eller ikke tyder på, at videresalget af den omhandlede ejendom i henhold til momsbestemmelserne er en »levering af bygninger eller dele heraf med tilhørende jord« som omhandlet i momsdirektivets artikel 135, stk. 1, litra j).

75. Uanset hvordan den anden transaktion i sidste ende kvalificeres, fremgår det under alle omstændigheder af ovenstående betragtninger, at en national bestemmelse, såsom en del af afsnit 2.2, hvorefter en levering af en fast ejendom, hvorpå der er opført en bygning, automatisk udgør et momspligtigt salg af en byggegrund, hvis det er parternes hensigt, at bygningen skal nedrives, således at en ny bygning kan opføres, ikke er forenelig med momsdirektivets bestemmelser.

IV. Forslag til afgørelse

76. Sammenfattende foreslår jeg, at Domstolen besvarer det præjudicielle spørgsmål, som Vestre Landsret (Danmark) har forelagt, på følgende måde:

»En national bestemmelse som den i hovedsagen omhandlede, hvorefter en levering af en fast ejendom, hvorpå der er opført en bygning, udgør et momspligtigt salg af en byggegrund, hvis det er parternes hensigt, at bygningen skal nedrives for at muliggøre opførelse af en ny bygning, er ikke forenelig med artikel 12 og artikel 135, stk. 1, litra j) og k), i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem.«

1 – Originalsprog: engelsk.

2 – Rådets direktiv 2006/112/EF af 28.11.2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1).

3 – Jf. bl.a. dom af 19.12.2018, Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038, præmis 32-34 og den deri nævnte retspraksis).

4 – Jf. vedrørende betydningen af sidstnævnte element f.eks. dom af 8.7.1986, Kerrutt (73/85, EU:C:1986:295, præmis 15), og af 29.3.2007, Aktiebolaget NN (C-111/05, EU:C:2007:195, præmis 25).

5 – Jf. i denne retning dom af 18.10.2018, Volkswagen Financial Services (UK) (C-153/17, EU:C:2018:845, præmis 30 og den deri nævnte retspraksis).

6 – Jf. punkt 13-15 ovenfor i nærværende forslag til afgørelse.

- 7 – Jeg vil behandle dette spørgsmål i det følgende, i punkt 66-73 i nærværende forslag til afgørelse.
- 8 – Jf. i denne retning dom af 22.2.2018, T-2 (C-396/16, EU:C:2018:109, præmis 43 og den deri nævnte retspraksis).
- 9 – Jf. endvidere mit forslag til afgørelse E LATS (C-154/17, EU:C:2018:226, punkt 82).
- 10 – Ibidem, punkt 77.
- 11 – Jf. dom af 12.7.2012, J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard (C-326/11, EU:C:2012:461, præmis 33 og den deri nævnte retspraksis).
- 12 – Dom af 19.11.2009, Don Bosco Onroerend Goed (C-461/08, EU:C:2009:722) (herefter »Don Bosco-dommen«).
- 13 – A. Schopenhauer, *Die Welt als Wille und Vorstellung* (første udgave i F.A. Brockhaus, Leipzig, 1819).
- 14 – Dom af 27.9.2007, Teleos m.fl. (C-409/04, EU:C:2007:548, præmis 39 og 40). Min fremhævelse.
- 15 – Don Bosco-dommen (præmis 39). Min fremhævelse.
- 16 – Ibidem.
- 17 – Don Bosco-dommen, præmis 32.
- 18 – Jf. dom af 16.11.2017, Kozuba Premium Selection (C-308/16, EU:C:2017:869, præmis 53 og den deri nævnte retspraksis). Min fremhævelse.
- 19 – Jf. punkt 11 og 12 ovenfor i nærværende forslag til afgørelse.
- 20 – Jf. ligeledes dom af 28.3.1996, Gemeente Emmen (C-468/93, EU:C:1996:139, præmis 25 og 26).
- 21 – Jf. ibidem, præmis 25 og den deri nævnte retspraksis. Ligeledes fastslog Domstolen endvidere, at begrebet »levering af bygninger eller dele heraf med tilhørende jord« ikke kan fastsættes med henvisning til national ret, men skal fortolkes ensartet; jf. bl.a. dom af 11.6.2009, RLRE Tellmer Property (C-572/07, EU:C:2009:365, præmis 15).
- 22 – Min fremhævelse.
- 23 – Jf. dom af 16.11.2017, Kozuba Premium Selection (C-308/16, EU:C:2017:869, præmis 31 og den deri nævnte retspraksis).
- 24 – I denne henseende mere generelt, jf. generaladvokat Jacobs' forslag til afgørelse Blasi (C-346/95, EU:C:1997:432, punkt 15).
- 25 – Dom af 16.11.2017, Kozuba Premium Selection (C-308/16, EU:C:2017:869, præmis 29 og 30). Min fremhævelse.
- 26 – Jf. punkt 33 ovenfor i nærværende forslag til afgørelse.

27 – Jf. i denne retning dom af 21.2.2008, Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108, præmis 51-54), og af 18.10.2018, Volkswagen Financial Services (UK) (C-153/17, EU:C:2018:845, præmis 32 og 33).

28 – Jf. punkt 35 ovenfor i nærværende forslag til afgørelse.

29 – Jf. f.eks. dom af 8.2.1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe (C-320/88, EU:C:1990:61, præmis 9).