

Arrêt de la Cour
Mål C-269/03

Storhertigdömet Luxemburg, Administration de l'enregistrement et des domaines
mot

Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg Sàrl

(begäran om förhandsavgörande från Cour d'appel (Luxemburg))

"Sjätte mervärdesskattedirektivet – Artikel 13 C – Undantag från skatteplikt för utarrendering och uthyrning av fast egendom – Rätt till valfrihet för beskattning – Avdrag för ingående mervärdesskatt – Utverkande av skattemyndighetens godkännande i förväg"

Sammanfattning av domen

Bestämmelser om skatter och avgifter – Harmonisering av lagstiftning – Omsättningsskatt – Gemensamt system för mervärdesskatt – Undantag som föreskrivs i sjätte direktivet – Undantag från skatteplikt för utarrendering och uthyrning av fast egendom – Valmöjlighet för skattskyldiga personer – Avdragsrätt villkorad av godkännande i förväg – Tillåtlighet

(Rådets direktiv 77/388, artikel. 13 C)

Bestämmelserna i artikel 13 C första stycket a och andra stycket i rådets sjätte direktiv 77/388/ om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter hindrar inte en medlemsstat, som har utnyttjat befogenheten att ge sina skattskyldiga rätt till valfrihet för beskattning av verksamhet som avser utarrendering och uthyrning av fast egendom, från att anta en lagstiftning som innebär att avdrag för hela den ingående mervärdesskatten villkoras av att ett icke retroaktivt godkännande i förväg har utverkats från skattemyndigheten.

(se punkt 30 och domslutet)

DOMSTOLENS DOM (första avdelningen)
den 9 september 2004(1)

Sjätte mervärdesskattedirektivet – Artikel 13 C – Undantag från skatteplikt för utarrendering och uthyrning av fast egendom – Rätt till valfrihet för beskattning – Avdrag för ingående mervärdesskatt – Utverkande av skattemyndighetens godkännande i förväg

I mål C-269/03,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 234 EG, som framställts av Cour d'appel (Luxemburg), genom beslut av den 18 juni 2003, som inkom till domstolen den 20 juni 2003, i målet mellan

Storhertigdömet Luxemburg, Administration de l'enregistrement et des domaines,

och

Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg Sàrl,
meddelar

DOMSTOLEN (första avdelningen),

sammansatt av avdelningsordföranden P. Jann samt domarna A. Rosas och S. von Bahr (referent),

generaladvokat: L.A. Geelhoed,

justitiesekreterare: avdelningsdirektören Múgica Arzamendi,

med beaktande av det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgivits av:

– l'administration de l'enregistrement et des domaines och Luxemburgs regering, genom F. Kremer, avocat,

– Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg Sàrl, genom P. Kinsch, avocat,

– Europeiska gemenskapernas kommission, genom E. Traversa och G. Berscheid, i egenskap av ombud,

och efter att den 25 mars 2004 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av bestämmelserna i artikel 13 C 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).

2 Begäran har framställts i en tvist mellan å ena sidan l'administration de l'enregistrement et des domaines (nedan kallat myndigheten) och Storhertigdömet Luxemburg och å andra sidan bolaget Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg Sàrl (nedan kallat VOK), som är ett bolag med begränsat ansvar med säte i Luxemburg (Luxemburg), angående det mervärdesskattebelopp som VOK dragit av vid uthyrningen av fast egendom.

Gemenskapslagstiftningen

3 I artikel 13 B b och C i sjätte direktivet föreskrivs följande:

”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:

...

b) Utarrendering och uthyrning av fast egendom ...

...

C. Valfrihet

Medlemsstaterna får medge skattskyldiga en rätt till valfrihet för beskattning i följande fall:

a) Utarrendering och uthyrning av fast egendom.

...

Medlemsstaterna får inskränka denna rätt till valfrihet och skall närmare bestämma om dess användning."

Den nationella lagstiftningen

4 I artikel 44.1 g i mervärdesskattelag av den 12 februari 1979 (*Mémorial* A 1979, s. 451), i dess ändrade lydelse, föreskrivs följande:

"Undantag från skatteplikt kan med de begränsningar och på de villkor som fastställs i storhertiglig förordning medges för:

...

g) Utarrendering och uthyrning av fast egendom ..."

5 I artikel 45 i denna lag föreskrivs en möjlighet att inte tillämpa detta undantag under förutsättning att bestämmelserna i tillämpningsförförordning för denna lag iakttas.

6 Den storhertigligen förordningen av den 7 mars 1980 om fastställelse av begränsningar och villkor för utövandet av valfriheten för mervärdesbeskattning av transaktioner avseende fastigheter (*Mémorial* A 1980, s. 242) (nedan kallad den storhertigligen förordningen), antogs med tillämpning av lagen av den 12 februari 1979. Enligt dess artikel 1 har en skattskyldig person rätt att "välja att nedan angivna verksamheter rörande fastigheter skall mervärdesbeskattas:

[...]

b) den som genom ett ömsesidigt förpliktande skriftligt avtal utarrenderar eller uthyr fast egendom till en skattskyldig."

7 I artikel 3 första stycket i den storhertigligen förordningen föreskrivs följande:

"Rätten till valfrihet får endast utnyttjas för en fastighet som ... hyresgästen ... helt eller, vid blandad användning, till övervägande del utnyttjar vid utövandet av sin verksamhet som medför avdragsrätt för ingående mervärdesskatt."

8 Enligt artikel 5 i den storhertigligen förordningen gäller följande:

"Den som utnyttjar rätten till valfrihet skall för godkännande förete en skriftlig ansökan om frivillig skattskyldighet för registreringsmyndigheten.

Vid fall av oneröst tillhandahållande skall godkännande utverkas innan originalhandlingen utfärdas. Myndigheten skall under den månad då ansökan om frivillig skattskyldighet inges fatta beslut i ärendet.

Vid uthyrning inträder den frivilliga skattskyldigheten från och med den första dagen i den månad som följer efter den månad då ansökan om frivillig skattskyldighet godkändes. Det administrativa beslutet skall fattas under den månad när ansökan inkommer."

Tvisten i målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

9 VOK uppförde i Luxemburg en kontorsbyggnad som det hyrde ut till en företagsredovisningsbyrå från den 1 januari 1993, då byggnaden färdigställdes. Från uthyrningens början ställde VOK ut månatliga fakturor till denna byrå, i vilka mervärdesskatt specificerades.

10 VOK utnyttjade rätten till valfrihet för mervärdesbeskattning genom ansökan till myndigheten av den 29 juni 1993 om godkännande av sådan frivillig skattskyldighet. VOK:s ansökan beviljades den 30 juni 1993 med verkan från och med den 1 juli 1993.

11 VOK yrkade i sina mervärdesskattedeklarationer avdrag för hela den mervärdesskatt som det erlagt för byggnadsarbetena.

12 Myndigheten beslutade emellertid att med stöd av artikel 5 i den storhertigligen förordningen inte medge avdrag för 50 procent av den ingående mervärdesskatten. Som skäl därför angavs att uthyrningen under de sex månader som löpt från januari till juni år 1993 var undantagen från skatteplikt då den inte omfattades av godkännandet. Myndigheten beslutade därför ex officio att underkänna mervärdesskattedeklarationerna.

13 VOK begärde omprövning hos direktören för myndigheten.

14 Direktören fattade ett beslut i januari 1998, vilket användes som underlag för nya beslut om rättelse i februari månad samma år. Direktören fann för det första att den 1 januari 1993 utgjorde det datum då fastigheten togs i bruk. Då den frivilliga skattskyldigheten inte inträdde förrän den 1 juli 1993 var uthyrningen av fastigheten inte mervärdesskattepliktig under halva 1993, och endast 50 procent av den ingående mervärdesskatten var således avdragsgill, vilket motiverade rättelsen av 1993 års deklaration. Direktören fann för det andra att utnyttjandet av valmöjligheten borde föranleda en andra rättelse år 1994, det vill säga att VOK skulle medges avdrag för 9/10 av den mervärdesskatt som inte var avdragsgill år 1993. Sålunda kvarstod slutgiltigt 5 procent av den ingående mervärdesskatten som icke avdragsgill, vilken alltså skulle betalas av VOK.

15 I mars 1998 överklagade VOK det beslut som fattats av direktören för myndigheten. I dom av den 7 november 2001 biföll Tribunal d'arrondissement de Luxembourg (Luxemburg) VOK:s talan, varvid domstolen fann att artikel 5 i den storhertigligen förordningen inte var tillämplig, samt att VOK hade bedrivit mervärdesskattepliktig verksamhet under hela år 1993.

16 Myndigheten och luxemburgska staten överklagade denna dom den 14 mars 2002.

17 Cour d'appel fann det oklart huruvida ett sådant förfarande för godkännande som det som föreskrivs i den luxemburgska lagstiftningen är lagenligt, med beaktande av bestämmelserna i artikel 13 C i sjätte direktivet, avseende utarrendering och uthyrning av fast egendom, betraktade utifrån principen om avdragsrätt. Cour d'appel beslutade av denna anledning genom dom av den 18 juni 2003 att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfråga till domstolen:

”Medger artikel 13 [C första stycket a] i sjätte direktivet ... att en medlemsstat, som har utnyttjat befogenheten att ge skattskyldiga rätt till valfrihet för beskattning vid utarrendering och uthyrning av fast egendom, villkorar rätten till avdrag för hela den ingående mervärdesskatten av att ett icke retroaktivt godkännande i förväg har utverkats från skattemyndigheten?”

Bedömningen av tolkningsfrågan

18 VOK och kommissionen har hävdat att bestämmelserna i artikel 13 C i sjätte direktivet avseende utarrendering och uthyrning av fast egendom inte kan tolkas så att de ger medlemsstaterna möjlighet att anta en sådan lagstiftning som är i fråga i förevarande mål, i vilken det föreskrivs ett förfarande med godkännande i förväg som i vissa fall gör det omöjligt att dra av hela den ingående mervärdesskatten.

19 Det skall i detta avseende erinras om att avdragsrätten utgör en grundläggande princip inom mervärdesskattesystemet. Det skall prövas huruvida ett sådant förfarande för godkännande som det som antagits av Storhertigdömet Luxemburg innebär ett åsidosättande av denna princip och därmed utgör ett felaktigt genomförande av den rätt till valfrihet för beskattning som föreskrivs i bestämmelserna i artikel 13 C i sjätte direktivet.

20 Av bestämmelserna framgår att lagstiftaren genom avsteg från den allmänna bestämmelsen i artikel 13 B b i sjätte direktivet, där det föreskrivs att verksamheter avseende utarrendering och uthyrning i princip undantas från skatteplikt, har givit medlemsstaterna befogenhet att beskatta sådan utarrendering och uthyrning. Avdragsrätten utnyttjas alltså inte automatiskt i detta sammanhang, utan bara när medlemsstaterna har använt sig av den befogenhet som föreskrivs i artikel 13 C i sjätte direktivet, och då med förbehåll för att de skattskyldiga personerna utnyttjar den rätt till valfrihet som de tillskrivits.

21 Som domstolen redan har slagit fast kan medlemsstaterna med stöd av denna befogenhet tillåta de personer som omfattas av det undantag från skatteplikt som föreskrivs i sjätte direktivet att avstå från undantag i samtliga fall, inom vissa gränser eller enligt vissa närmare föreskrifter. Härav följer att medlemsstaterna har ett stort utrymme för egna bedömningar inom ramen för bestämmelserna i artikel 13 B och C i sjätte direktivet (se dom av den 3 december 1998 i mål C-381/97, Belgocodex, REG 1998, s. I-8153,

punkterna 16 och 17).

22 Storhertigdömet Luxemburg har genom att utnyttja den befogenhet som föreskrivs i artikel 13 C andra stycket i sjätte direktivet begränsat valfriheten till att avse de fall när hyrestagaren själv är skattskyldig och därmed åtnjuter avdragsrätt, och utnyttjandet av valfriheten har villkorats av ett förfarande för godkännande i förväg.

23 Detta förfarande för godkännande i förväg utgör i likhet med vad som framgår i generaladvokatens förslag till avgörande en metod för att utnyttja valfriheten i den mening som avses i artikel 13 C andra stycket i sjätte direktivet.

24 Det skall prövas huruvida denna metod medger att valfriheten genomförs utan att avdragsrätten otillbörligen åsidosätts.

25 Enligt luxemburgska staten och myndigheten är förfarandet för godkännande nödvändigt för att myndigheten skall kunna kontrollera att lagstiftningens krav är uppfyllda, i synnerhet att hyrestagaren är en skattskyldig person. Dessa två klagande i målet vid den nationella domstolen har uppgivit att detta förfarande bidrar till rättssäkerhet genom att en ägare-hyresvärd så fort som möjligt kan informeras om den eventuella omöjligheten att mervärdesbeskatta en uthyrning av fast egendom. Klagandena har tillagt att nämnda förfarande bland annat är avsett att undvika skatteflykt eller missbruk och inte på något sätt är ägnat att begränsa avdragsrätten.

26 Det skall i detta sammanhang för det första tillstås att en medlemsstat som villkorar rätten till frivillig skattskyldighet med vissa lagkrav får möjlighet att genom ett förfarande för godkännande i förväg kontrollera huruvida dessa krav är tillgodosedda.

27 Det skall för det andra påpekas att det i målet vid den nationella domstolen är ostridigt att sökanden, VOK, endast hade behövt inge en ansökan om frivillig skattskyldighet innan uthyrningen påbörjades, i praktiken före utgången av december månad år 1992, för att kunna utverka ett godkännande under denna månad och därmed helt kunna utnyttja sin avdragsrätt från det att uthyrningen inleddes den 1 januari 1993.

28 Ett dylikt förfarande för godkännande synes alltså inte vara ägnat att åsidosätta avdragsrätten utan verkar tvärtom innebära att avdragsrätten kan utövas i sin helhet med förbehåll för att vissa krav skall vara uppfyllda, däribland att en ansökan om frivillig skattskyldighet ingivits och att godkännande har utverkats inom en viss tidsfrist.

29 Det faktum att förfarandet för godkännande inte har någon retroaktiv verkan innebär inte att det är oproportionerligt. Tvärtom kan förfarandet anses vara ändamålsenligt för att förmå hyresvärdarna att inge ansökan om frivillig skattskyldighet i förväg. Det kan nämligen inte uteslutas att ett förfarande med retroaktivt godkännande kan få motsatt effekt genom att föranleda hyresvärdarna att dröja med ingivandet av ansökningarna om frivillig skattskyldighet, varvid förfarandet inte lika väl tillgodoser säkerställandet av en korrekt tillämpning av rätten till valfrihet och uppnåendet av den rättssäkerhet som omnämns i punkt 25 i förevarande dom.

30 Frågan som ställts skall under dessa förhållanden besvaras så att bestämmelserna i artikel 13 C första stycket a och andra stycket i sjätte direktivet inte hindrar en medlemsstat, som har utnyttjat befogenheten att ge sina skattskyldiga rätt till valfrihet för beskattning av verksamhet som avser utarrendering och uthyrning av fast egendom, från att anta en lagstiftning som innebär att avdrag för hela den ingående mervärdesskatten villkoras av att ett icke retroaktivt godkännande i förväg har utverkats från skattemyndigheten.

Rättegångskostnader

31 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.

På dessa grunder beslutar domstolen (första avdelningen) följande dom:

Bestämmelserna i artikel 13 C första stycket a och andra stycket i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig

Underskrifter

1 – Rättegångsspråk: franska.