

Preliminär utgåva

DOMSTOLENS DOM (fjärde avdelningen)

den 4 maj 2023(\*)

”Begäran om förhandsavgörande – Beskattning – Mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Artikel 135.2 första stycket c – Transaktioner som inte omfattas av undantaget från skatteplikt i artikel 135.1 I – Uthyrning av varaktigt installerad utrustning och varaktigt installerade maskiner i samband med utarrendering av en jordbruksbyggnad”

I mål C-516/21,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Bundesfinanzhof (Federala skattedomstolen, Tyskland) genom beslut av den 26 maj 2021, som inkom till domstolen den 20 augusti 2021, i målet

**Finanzamt X**

mot

**Y,**

meddelar

DOMSTOLEN (fjärde avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden C. Lycourgos samt domarna L.S. Rossi, J.-C. Bonichot, S. Rodin och O. Spineanu-Matei (referent),

generaladvokat: G. Pitruzzella,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Tysklands regering, genom J. Möller och A. Hoesch, båda i egenskap av ombud,
- Europeiska kommissionen, genom R. Pethke och V. Uher, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 8 december 2022 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

**Dom**

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 135.2 första stycket c i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1) (nedan kallat mervärdesskattedirektivet).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Finanzamt X (skattekontoret i X, Tyskland) (nedan kallat skattekontoret i X) och Y angående skyldigheten att betala mervärdesskatt för tillhandahållande av utrustning och maskiner i samband med utarrendering av en jordbruksbyggnad.

## **Tillämpliga bestämmelser**

### ***Unionsrätt***

#### *Mervärdesskattedirektivet*

3 Avdelning IX i mervärdesskattedirektivet innehåller ett kapitel 3, vars rubrik lyder "Undantag för andra verksamheter". Där återfinns artikel 135, som har följande lydelse:

"1. Medlemsstaterna skall undanta följande transaktioner från skatteplikt:

...

l) Utarrendering och uthyrning av fast egendom.

2. Följande transaktioner skall inte omfattas av undantaget från skatteplikt i punkt 1 l:

...

b) Uthyrning av lokaler och platser för parkering av fordon.

c) Uthyrning av varaktigt installerad utrustning och maskiner.

...

Medlemsstaterna får besluta om ytterligare begränsningar av tillämpningsområdet för undantaget i punkt 1 l."

#### *Genomförandeförordning nr 282/2011*

4 I artikel 13b d i rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 av den 15 mars 2011 om fastställande av tillämpningsföreskrifter för direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 77, 2011, s. 1), i dess lydelse enligt rådets genomförandeförordning (EU) nr 1042/2013 av den 7 oktober 2013 (EUT L 284, 2013, s. 1) (nedan kallad genomförandeförordning nr 282/2011), föreskrivs följande:

"Vid tillämpningen av [mervärdesskattedirektivet] ska med fast egendom avses följande:

...

d) Varje föremål, utrustning eller maskin som är varaktigt installerad i en byggnad eller konstruktion och som inte kan flyttas utan att byggnaden eller konstruktionen förstörs eller förändras."

5 Enligt artikel 3 tredje stycket i förordning nr 1042/2013 blev artikel 13b i genomförandeförordning nr 282/2011 tillämplig den 1 januari 2017.

### ***Tysk rätt***

6 I 4 § punkt 12 första meningen i Umsatzsteuergesetz (mervärdesskattelagen) av den 21 februari 2005 (BGBl. 2005 I, s. 386), i den lydelse som är tillämplig i det nationella målet, föreskrivs följande:

”Bland de transaktioner som avses i 1 § stycke 1 punkt 1 i denna lag undantas följande:

...

12. a. Uthyrning och utarrendering av fast egendom, ...”

7 I 4 § punkt 12 andra meningen i mervärdesskattelagen, i den lydelse som är tillämplig i det nationella målet, preciseras att ”[u]ndantag från skatteplikt [inte] gäller för uthyrning och utarrendering av maskiner och annan utrustning oavsett slag som tillhör en rörelseanläggning (anläggningstillgångar), inte ens om de utgör väsentliga beståndsdelar i fast egendom”.

### **Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan**

8 Under åren 2010–2014 hyrde Y inom ramen för ett arrendeavtal ut en byggnad för kalkonuppfödning jämte utrustning och maskiner som varaktigt hade installerats. Enligt den hänskjutande domstolen innefattade denna utrustning och dessa maskiner bland annat en industriell spiraltransportör, som användes för att utfodra kalkonerna, samt ett uppvärmnings-, ventilations- och belysningsssystem. Med hjälp av detta system var det möjligt att anpassa temperatur- och belysningsförhållanden efter kalkonernas tillväxt, för att därigenom garantera sådana uppfödningförhållanden som krävdes för att kalkonerna skulle bli slaktmogna inom den föreskrivna tiden. Nämda utrustning och maskiner var särskilt anpassade för användningen av byggnaden för uppfödning av sådana fjäderfän.

9 Enligt bestämmelserna i arrendeavtalet erhöll Y en engångsersättning för att ställa uppfödningbyggnaden, utrustning och maskiner till förfogande. Y ansåg att hela utarrenderingstjänsten var undantagen från mervärdesskatt.

10 Skattekontoret i X ansåg däremot att utarrenderingen av ifrågavarande utrustning och maskiner inte var undantagen från mervärdesskatt och att den överenskomna engångsersättningen, som till 20 procent motsvarade utarrendering av maskinerna och utrustningen, i motsvarande grad var mervärdesskattepliktig. Skattekontoret i X utfärdade därför ändrade taxeringsbeslut för de omtvistade åren.

11 Finanzgericht (Skattedomstol, Tyskland) biföll Y:s överklagande av besluten genom att slå fast att utarrenderingstjänsten i fråga i sin helhet var undantagen från mervärdesskatt, varvid den hänvisade till praxis både från EU-domstolen och från Bundesfinanzhof (Federala skattedomstolen, Tyskland). Enligt denna domstol var ställandet till förfogande av utrustningen och maskinerna att betrakta som en tjänst av underordnad karaktär i förhållande till ställandet till förfogande av uppfödningbyggnaden, varför det borde undantas från skatteplikt på samma sätt som det senare.

12 Skattekontoret i X överklagade denna dom till Bundesfinanzhof (Federala skattedomstolen), som är hänskjutande domstol i målet.

13 Den hänskjutande domstolen vill få klarhet i hur artikel 135.2 första stycket c i mervärdesskattedirektivet ska tolkas.

14 Den hänskjutande domstolen har för det första, med hänvisning till domen av den 19 december 2018, Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038), angett att utarrendering av industriella

spiraltransportörer, av uppvärmnings- och ventilationstillbehör och av belysningsystem är undantaget från mervärdesskatt i kraft av artikel 135.1 I i mervärdesskattedirektivet. En sådan tolkning vinner enligt den hänskjutande domstolen stöd i artikel 13b d i genomförandeförordning nr 282/2011, liksom av den tyska civilrätten, enligt vilken föremål som varaktigt har installerats i en djuruppfödningbyggnad är att anse som väsentliga beståndsdelar i den byggnaden.

15 För det andra anser den hänskjutande domstolen att utarrendering och uthyrning ska behandlas på samma sätt vid tolkningen av artikel 135.2 första stycket c i mervärdesskattedirektivet, trots skillnaden i lydelse mellan artikel 135.1 I och artikel 135.2 första stycket c och oberoende av skillnaderna mellan de olika språkversionerna av direktivet.

16 För det tredje har den hänskjutande domstolen påpekat att det framgår av domen av den 4 mars 2021, Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2021:167), att det, när det gäller en ekonomisk transaktion som består av ett antal tjänster, är nödvändigt att göra en helhetsbedömning för att avgöra om en eller flera av dessa tjänster kan särskiljas, varvid var och en av tjänsterna i allmänhet ska betraktas som en fristående och självständig tjänst i mervärdesskattehänseende, eller om tjänsterna bildar en odelbar helhet som inte kan delas upp på ett konstlat sätt.

17 Den hänskjutande domstolen har preciserat att Finanzgericht (Skattedomstolen), på grundval av dessa principer i rättspraxis, i förevarande fall fann att ställandet till förfogande av utrustningen och maskinerna, som var specialanpassade och inte tjänade någon annan funktion än att möjliggöra ett nyttjande på optimala villkor av kalkonuppfödningbyggnaden, utgjorde en tjänst av underordnad karaktär i förhållande till utarrenderingen av den fasta egendomen, som utgjorde den huvudsakliga tjänsten. Den hänskjutande domstolen har med hänvisning till domen av den 19 december 2018, Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038), gjort gällande att en sådan bedömning, som innebär att den tillhandahållna tjänsten anses som en enda tjänst, är förenlig med EU-domstolens rättspraxis.

18 Enligt den hänskjutande domstolen finns det i det aktuella sammanhanget två möjliga tolkningar av artikel 135.2 första stycket c i mervärdesskattedirektivet.

19 Enligt den första tolkningen skulle de av EU-domstolen fastslagna principerna för fastställande av huruvida det föreligger en enda ekonomisk transaktion möjliggöra att en tjänst, som enligt artikel 135.2 första stycket c i mervärdesskattedirektivet i princip skulle omfattas av mervärdesskatt, undantas från mervärdesskatteplikt när tjänsten utgör en underordnad tjänst i förhållande till en tjänst som är undtagen från mervärdesskatt. Denna tolkning har enligt den hänskjutande domstolen stöd i EU-domstolens rättspraxis, särskilt i domen av den 13 juli 1989, Henriksen (173/88, EU:C:1989:329, punkterna 17 och 18), domen av den 19 december 2018, Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038), som bland annat rörde överlåtelse av lager i samband med uthyrning av en restaurang, samt domen av den 18 januari 2018, Stadion Amsterdam (C-463/16, EU:C:2018:22), enligt vilken en enda tjänst ska omfattas av den mervärdesskattesats som bestäms utifrån den huvudsakliga tjänsten.

20 Härav följer enligt den hänskjutande domstolen att tillämpningen av artikel 135.2 första stycket c i mervärdesskattedirektivet är begränsad till fall där tillhandahållandet av varaktigt installerad utrustning och varaktigt installerade maskiner är oberoende av om en byggnad eller mark ställs till förfogande.

21 Enligt den andra tolkningen skulle artikel 135.2 första stycket c i mervärdesskattedirektivet innebära att vad som utgör en enda ekonomisk transaktion delas upp i en del som undantas från mervärdesskatt i kraft av artikel 135.1 I och en del som är mervärdesskattepliktig i kraft av artikel 135.2 första stycket c i direktivet.

22 Även en sådan tolkning har enligt den hänskjutande domstolen stöd i EU-domstolens praxis, framför allt i domen av den 2 juli 2020, Veronsaajien oikeudenvaltavontayksikkö (Enheten för bevakning av skattetagarnas rätt) (C-215/19, EU:C:2020:518, punkt 43). Enligt denna dom är det undantag från skatteplikt för uthyrning av fast egendom som grundar sig på ett erkännande av att uthyrningen har passiv karaktär inte längre befogat när uthyrningen kombineras med annan näringsverksamhet, såsom övervakning, förvaltning och löpande underhåll som utförs av ägaren till den fasta egendomen, eller med ett ställande till förfogande av andra installationer, så att uthyrningen, i avsaknad av mycket speciella omständigheter, inte längre kan anses utgöra den dominerande aspekten av tjänsten. Detta skulle kunna innebära att det tillhandahållande av utrustning och maskiner som avses i artikel 135.2 första stycket c i mervärdesskattedirektivet inte sker passivt, utan huvudsakligen kännetecknas av att utrustningen och maskinerna hålls i funktionsdugligt skick.

23 Mot denna bakgrund beslutade Bundesfinanzhof (Federala skattedomstolen) att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfråga till EU-domstolen:

”Ska artikel 135.2 [första stycket] c i [mervärdesskattedirektivet] tolkas så, att skatteplikten för uthyrning av varaktigt installerad utrustning och varaktigt installerade maskiner omfattar

- enbart fristående (separat) uthyrning av sådan utrustning och sådana maskiner, eller även
- sådan uthyrning (utarrendering) av utrustning och maskiner som omfattas av undantaget från skatteplikt till följd av ett avtal mellan samma parter avseende utarrendering av byggnader (i form av en underordnad tjänst) i enlighet med artikel 135.1 I i [mervärdesskattedirektivet]?”

### **Prövning av tolkningsfrågan**

24 Den hänskjutande domstolen har ställt sin tolkningsfråga för att få klarhet i huruvida artikel 135.2 första stycket c i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att den inte är tillämplig på uthyrning av varaktigt installerad utrustning och varaktigt installerade maskiner, när denna uthyrning utgör en underordnad tjänst i förhållande till den huvudsakliga tjänsten utarrendering av en byggnad, utförd inom ramen för ett mellan samma parter ingånget arrendeavtal och undantagen från skatteplikt enligt artikel 135.1 I i mervärdesskattedirektivet, och när dessa tjänster utgör en enda ekonomisk transaktion.

25 I artikel 135.2 första stycket c i mervärdesskattedirektivet föreskrivs att uthyrning av varaktigt installerad utrustning och varaktigt installerade maskiner inte omfattas av det undantag från mervärdesskatteplikt för utarrendering och uthyrning av fast egendom som föreskrivs i artikel 135.1 I i direktivet.

26 Det framgår av beslutet om hänskjutande att den hänskjutande domstolen inte hyser några tvivel om huruvida artikel 135.2 första stycket c i mervärdesskattedirektivet är tillämplig på en situation där uthyrning av varaktigt installerad utrustning och maskiner är oberoende av all uthyrning och utarrendering av fast egendom.

27 Den hänskjutande domstolen anser emellertid att tillhandahållandet av varaktigt installerad utrustning och varaktigt installerade maskiner i det nationella målet är en underordnad tjänst i förhållande till den huvudsakliga tjänsten, som består i att ställa byggnaden till förfogande, och att den underordnade tjänsten inte kan skiljas från den huvudsakliga; de utgör således ett enda tillhandahållande i mervärdesskattehänseende.

28 Det framgår av EU-domstolens praxis att när en transaktion utgörs av flera olika delar och

handlingar ska en samlad bedömning göras av de omständigheter som kännetecknar transaktionen i fråga, för att avgöra om det, från ett mervärdesskattoperspektiv, rör sig om två eller flera fristående tillhandahållanden eller ett enda (dom av den 25 mars 2021, Q-GmbH (Försäkring för särskilda risker), C?907/19, EU:C:2021:237, punkt 19 och där angiven rättspraxis).

29 Även om varje transaktion regelmässigt ska anses som fristående och självständig i mervärdesskattehanseende, får en transaktion som i ekonomiskt hänseende består av ett enda tillhandahållande inte delas upp på ett konstlat sätt så att mervärdesskattesystemets funktion undergrävs. Det ska anses föreligga ett enda tillhandahållande när flera delar eller handlingar, som en beskattningsbar person utför för en kund, har ett så nära samband att de tillsammans objektivt sett utgör ett enda odelbart ekonomiskt tillhandahållande och det därför vore konstlat att skilja dem åt (se, för ett liknande resonemang, dom av den 25 mars 2021, Q-GmbH (Försäkring för särskilda risker), C?907/19, EU:C:2021:237, punkt 20 och där angiven rättspraxis).

30 Så är bland annat fallet när en eller flera delar ska anses utgöra den huvudsakliga tjänsten, medan andra delar däremot ska betraktas som en eller flera underordnade tjänster som skattemässigt ska behandlas på samma sätt som den huvudsakliga. En tjänst ska betraktas som underordnad en huvudsaklig tjänst när kunderna inte efterfrågar den i sig, utan tjänsten för dem endast är ett medel att på bästa sätt åtnjuta den huvudsakliga tjänst som tillhandahålls (dom av den 25 mars 2021, Q-GmbH (Försäkring för särskilda risker), C?907/19, EU:C:2021:237, punkt 21 och där angiven praxis).

31 Inom ramen för en sådan enda ekonomisk transaktion ska den underordnade tjänsten behandlas på samma sätt som den huvudsakliga tjänsten i mervärdesskattehanseende (se, för ett liknande resonemang, dom av den 25 februari 1999, CPP, C?349/96, EU:C:1999:93, punkt 32, och dom av den 21 juni 2007, Ludwig, C?453/05, EU:C:2007:369, punkt 20).

32 Domstolen har i detta avseende slagit fast att uthyrning av fast egendom som omfattas av artikel 135.1 I i mervärdesskattedirektivet, och tillhandahållande av tjänster i samband med denna uthyrning, i mervärdesskattehanseende kan utgöra en enda transaktion bestående av uthyrning av fast egendom (se, för ett liknande resonemang, dom av den 27 september 2012, Field Fisher Waterhouse, C?392/11, EU:C:2012:597, punkt 28). I domen av den 19 december 2018, Mailat (C?17/18, EU:C:2018:1038, punkterna 39–41), slog domstolen dessutom fast att artikel 135.1 I i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att ett hyresavtal avseende fast egendom som används i den kommersiella driften av en restaurang samt utrustning och inventarier som behövs för denna drift utgör en enda tjänst inom ramen för vilken uthyrningen av den fasta egendomen är den huvudsakliga tjänsten.

33 Vid tolkningen av bestämmelserna 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, 1977, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28), formulerade i termer som i huvudsak är identiska med dem i artikel 135.1 I och 135.2 första stycket i mervärdesskattedirektivet, slog domstolen fast att eftersom begreppet uthyrning av fast egendom med nödvändighet innefattade uthyrning av den egendom som utgjorde huvudobjektet för denna uthyrning och uthyrning av all därtill underordnad egendom, var uthyrning av parkeringsplatser inte undantagen från momsbefrielsen för uthyrning av fast egendom när den var nära knuten till uthyrningen av sådan egendom, så att de två uthyrningarna utgjorde en enda ekonomisk transaktion (se, för ett liknande resonemang, dom av den 13 juli 1989, Henriksen, 173/88, EU:C:1989:329, punkterna 14–17).

34 Såsom generaladvokaten har påpekat i punkt 39 i sitt förslag till avgörande medför artikel 135.2 i mervärdesskattedirektivet således inte något krav på att en enda ekonomisk transaktion ska delas upp i separata tjänster, i motsats till vad den tyska regeringen har gjort gällande.

35 Det framgår visserligen av fast rättspraxis att de uttryck som används för att bestämma undantagen från skatteplikt i artikel 135.1 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas restriktivt, eftersom dessa undantag utgör avsteg från den allmänna principen att mervärdesskatt ska tas ut på varje tjänst som en beskattningsbar person tillhandahåller mot vederlag (dom av den 19 december 2018, Mailat, C-17/18, EU:C:2018:1038, punkt 37 och där angiven rättspraxis). Avstegen från en sådan undantagsbestämmelse från tillämpningen av mervärdesskatt medför att de transaktioner som omfattas ska beskattas, vilket är den principiella regel som ligger till grund för direktivet, och de ska följaktligen ges en vid tolkning (beslut av den 1 december 2021, Pilsztaš zemes dienests, C-598/20, ej publicerat, EU:C:2021:971, punkt 29 och där angiven rättspraxis).

36 Dessa principer hindrar emellertid inte tillämpningen av rättspraxis enligt vilken de olika tjänster som utgör en enda ekonomisk transaktion omfattas av samma mervärdesskatteregler. Domstolen har nämligen slagit fast att om medlemsstaterna tilläts tillämpa olika mervärdesskattesatser på de olika delar som tillsammans utgör en enda tjänst, skulle de på konstgjord väg kunna dela upp tjänsten och riskera att undergräva mervärdesskattesystemets funktion (se, för ett liknande resonemang, dom av den 18 januari 2018, Stadion Amsterdam, C-463/16, EU:C:2018:22, punkt 26 och där angiven rättspraxis).

37 Det nationella målet avser utarrendering av en djuruppfödningsskåp samt av utrustning som är varaktigt installerad i denna byggnad och särskilt anpassad till djuruppfödning, varvid arrendeavtalet har ingåtts mellan samma parter och ger upphov till ett enda vederlag. Det ankommer på den hänskjutande domstolen att pröva huruvida dessa tjänster, såsom den tycks antyda, utgör en enda ekonomisk transaktion.

38 Om så är fallet följer det av rättspraxis (se punkterna 31–33 ovan) att när det är fråga om en enda ekonomisk transaktion bestående av en huvudsaklig tjänst – nämligen utarrendering eller uthyrning av fast egendom som är undantagen från skatteplikt enligt artikel 135.1 1 i mervärdesskattedirektivet – och en underordnad tjänst som inte kan skiljas från den huvudsakliga tjänsten och som i princip inte är undantagen från skatteplikt enligt artikel 135.2 första stycket c i direktivet, ska den underordnade tjänsten i skattemässigt hänseende behandlas på samma sätt som den huvudsakliga tjänsten. Det ankommer även på den hänskjutande domstolen att avgöra huruvida de tjänster som utgör en sådan enda ekonomisk transaktion är huvudsakliga eller underordnade.

39 Mot bakgrund av det ovan anförda ska tolkningsfrågan besvaras enligt följande. Artikel 135.2 första stycket c i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att den inte är tillämplig på uthyrning av varaktigt installerad utrustning och varaktigt installerade maskiner, när denna uthyrning utgör en underordnad tjänst i förhållande till den huvudsakliga tjänsten utarrendering av en byggnad, utförd inom ramen för ett mellan samma parter ingånget arrendeavtal och undantagen från skatteplikt enligt artikel 135.1 1 i mervärdesskattedirektivet, och när dessa tjänster utgör en enda ekonomisk transaktion.

## **Rättegångskostnader**

40 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande 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 135.2 första stycket c i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt**

**ska tolkas så,**

**att den inte är tillämplig på uthyrning av varaktigt installerad utrustning och varaktigt installerade maskiner, när denna uthyrning utgör en underordnad tjänst i förhållande till den huvudsakliga tjänsten utarrendering av en byggnad, utförd inom ramen för ett mellan samma parter ingånget arrendeavtal och undantagen från skatteplikt enligt artikel 135.1 I i mervärdesskattedirektivet, och när dessa tjänster utgör en enda ekonomisk transaktion.**

Underskrifter

\* Rättegångsspråk: tyska.