

61989J0186

DOMSTOLENS DOM (TREDJE AFDELING) AF 4. DECEMBER 1990. - W. M. VAN TIEM MOD STAATSSECRETARIS VAN FINANCIEN. - ANMODNING OM PRAEJUDICIEL AFGOERELSE: HOGE RAAD - NEDERLANDENE. - BERIGTIGELSE AF OMSAETNINGSAFGIFT - SJETTE MOMSDIREKTIV. - SAG C-186/89.

Samling af Afgørelser 1990 side I-04363

Sammendrag

Dommens præmisser

Afgørelse om sagsomkostninger

Afgørelse

Nøgleord

++++

1. Afgiftsbestemmelser - harmonisering af lovgivningerne - omsætningsafgifter - fælles merværdiafgiftssystem - økonomisk virksomhed ifølge det sjette direktivs artikel 4 - overdragelse af en arealudnyttelsesret til en fast ejendom

(Raadets direktiv 77/388, art. 4, stk. 2)

2. Afgiftsbestemmelser - harmonisering af lovgivningerne - omsætningsafgifter - fælles merværdiafgiftssystem - levering af goder - overdragelse af retten til at raade over et materielt gode - stiftelse af en tinglig rettighed som giver brugsret til en fast ejendom i en medlemsstat, der ligestiller en saadan rettighed med materielle goder - omfattet af begrebet overdragelse

[Raadets direktiv 77/388, art. 5, stk. 1, og stk. 3,

litra b)]

3. Afgiftsbestemmelser - harmonisering af lovgivningerne - omsætningsafgifter - fælles merværdiafgiftssystem - afgiftspligtige personer - begreb - udtoemmende definition i det sjette direktivs artikel 4 - medlemsstats udnyttelse af befoejelsen i artikel 5, stk. 3 - uden betydning

[Raadets direktiv 77/388, artikel 4 og artikel 5, stk. 3, litra b)]

Sammendrag

1. Der foreligger en oekonomisk virksomhed som defineret i artikel 4, stk. 2, i det sjette direktiv 77/388 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter, naar en ejer af en fast ejendom overdrager arealudnyttelsesretten til grunden til en anden, saaledes at denne mod vederlag erhverver brugsret til ejendommen i en bestemt periode. En saadan transaktion indebaerer nemlig udnyttelse af et materielt gode med henblik paa opnaaelse af indtaegter af en vis varig karakter, saaledes som dette forstaas efter bestemmelsens sidste punktum.

2. Ifoelge artikel 5, stk. 1, i det sjette direktiv 77/388 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter bestaar "levering af et gode" i "overdragelse af retten til som ejer at raade over et materielt gode". Naar en medlemsstat har gjort brug af sin mulighed efter naevnte bestemmelses stk. 3, litra b), for at anse tinglige rettigheder, som giver indehaveren heraf brugsret til en fast ejendom, for materielle goder, skal begrebet overdragelse i samme artikels stk. 1 fortolkes saaledes, at det ogsaa omfatter stiftelsen af en saadan tinglig rettighed.

3. I overensstemmelse med formaalet med det sjette direktiv 77/388, som bl.a. er, at det faelles merværdiafgiftssystem baseres paa en ensartet definition af begrebet "afgiftspligtige personer", paavirkes anvendelsesområdet for bestemmelsen om afgiftspligtige personer i artikel 4 ikke af, om en medlemsstat har gjort brug af sin mulighed efter direktivets artikel 5, stk. 3, litra b), for at ligestille stiftelsen af en arealudnyttelsesret til fast ejendom med leveringen af et gode.

Dommens præmisser

1 Ved dom af 24. maj 1989, indgaaet til Domstolen den 29. maj s.aa., har Nederlandenes Hoge Raad i medfoer af EOEF-Traktatens artikel 177 forelagt tre praejudicielle spoergsmaal vedroerende fortolkningen af artikel 4, stk. 2, og artikel 5, stk. 3, litra b), i Raadets sjette direktiv 77/388/EOEF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter - Det faelles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1), (herefter benaevnt: det sjette direktiv).

2 Spoergsmaalene er stillet under en tvist mellem van Tiem og den nederlandske finansminister (Staatssecretaris van Financiën) vedroerende efteropkraevning af omsætningsafgift.

3 Det fremgaar af sagens akter, at van Tiem den 29. september 1980 privat koebte en byggegrund, for hvilken han blev faktureret en omsætningsafgift paa 10 677,97 HFL.

4 Samme dag overdrog han arealudnyttelsesretten til grunden ("recht van opstal") til selskabet Tiem's Electro Technisch Installatiebureau BV for et tidsrum paa 18 aar mod et aarligt vederlag paa 3 000 HFL inkl. moms. En "recht van opstal" er ifoelge artiklerne 758, 759 og 765 i den nederlandske borgerlige lovbog "en tinglig ret til at have bygninger, andre anlaeg og beplantninger paa en andens grund".

5 Den 20. oktober 1980 anmodede van Tiem de nederlandske afgiftsmyndigheder om med virkning fra den 29. september s.aa. at blive undtaget fra den gaeldende momsfrigagelse for overdragelsen af den tinglige arealudnyttelsesret til grunden.

6 Den 18. december 1980 imoedekom afgiftsmyndighederne hans anmodning, idet den fandtes at vedroere udlejning af den omhandlede byggegrund.

7 I sin momsangivelse for foerste kvartal 1981 fradrog van Tiem den omsætningsafgift, som han var blevet faktureret ved koebet af grunden.

8 Afgiftsmyndighederne anerkendte imidlertid ikke dette fradrag, men krævede efterbetaling af en omsætningsafgift på 10 678 HFL, dvs. det beløb, som han var blevet faktureret ved købet af grunden.

9 Van Tiem anlagde herefter sag ved Gerechtshof Arnhem, som opretholdt afgørelsen om efterbetaling med den begrundelse, at van Tiem ved stiftelsen af arealudnyttelsesretten ikke havde handlet som erhvervsdrivende efter betydningen i artikel 7 i den nederlandske lov om omsætningsafgift af 1968, hvorfor han ikke fandtes berettiget til at fradrage den omsætningsafgift, som han var blevet faktureret ved købet af grunden.

10 Van Tiem indgav derpå kassationsanke ved Hoge Raad til prøvelse af Gerechtshof's dom. Han gjorde herunder gældende, at overdragelsen af arealudnyttelsesretten maatte betragtes som en udnyttelse af et materielt gode med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter, således som dette begreb forstås efter den nederlandske omsætningsafgiftslovs artikel 7, stk. 2, litra b). Han mente derfor, at han maatte anses for erhvervsdrivende og som sådan var berettiget til at modregne afgiften.

11 I forelæggelsesdommen anfører Hoge Raad dels, at udtrykket "transaktioner, der omfatter udnyttelse af materielle eller immaterielle goder", som benyttes i den nederlandske lov, hidrører fra det sjette direktivs artikel 4, stk. 2, dels at Nederlandenes lovgiver har gjort brug af sin mulighed efter det sjette direktivs artikel 5, stk. 3, for at anse "tinglige rettigheder, som giver indehaveren brugsret til en fast ejendom", for materielle goder, da den nederlandske omsætningsafgiftslovs artikel 3, stk. 2, sidestiller stiftelsen af en tinglig ret over en fast ejendom med levering af et gode.

12 Hoge Raad har herefter besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen en anmodning om præjudiciel afgørelse af følgende spørgsmål:

"1) Skal det sjette direktivs artikel 4, stk. 2, 2. punktum, fortolkes således, at der foreligger en udnyttelse af et materielt gode med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter i denne direktivbestemmelses forstand, såfremt en ejer af en fast ejendom for en bestemt periode og mod et periodisk vederlag overlader brugen af ejendommen til en anden, således at denne for nævnte periode og mod nævnte vederlag indrømmer en tinglig brugsret til den faste ejendom, såsom arealudnyttelsesretten til grunden?

2) Såfremt en medlemsstat har gjort brug af sin mulighed efter det sjette direktivs artikel 5, stk. 3, litra b), for at anse de heri omhandlede tinglige brugsrettigheder for materielle goder, skal denne bestemmelses stk. 1 da fortolkes således, at begrebet 'overdragelse' også omfatter stiftelsen af en sådan ret?

3) Skal det første spørgsmål besvares anderledes, såfremt det andet spørgsmål besvares bekræftende?"

13 Vedrørende hovedsagens faktiske omstændigheder og retlige baggrund, retsforhandlingernes forløb samt de skriftlige indlæg for Domstolen henvises til retsmoderappen, som indeholder en mere udførlig gengivelse heraf. Disse omstændigheder omtales derfor kun i det følgende, såfremt det på de enkelte punkter er nødvendigt for forståelsen af Domstolens argumentation.

Første spørgsmål

14 Med det første spørgsmål ønsker den nationale ret i det væsentlige oplyst, om det er en økonomisk virksomhed i det sjette direktivs artikel 4, stk. 2's forstand, at en ejer af en fast ejendom overdrager arealudnyttelsesretten til en fast ejendom til en anden, hvorved denne mod

vederlag erhverver brugsret til ejendommen i en bestemt periode.

15 Begrebet "oekonomisk virksomhed" omfatter ifølge artikel 4, stk. 2, "alle former for virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder ...", og ifølge sidste punktum "blandt andet transaktioner, der omfatter udnyttelse af materielle eller immaterielle goder med henblik paa opnaaelse af indtaegter af en vis varig karakter".

16 For at kunne besvare det forelagte spoergsmaal maa det derfor undersoeges, om overdragelsen af arealudnyttelsesretten til en fast ejendom kan anses for en "udnyttelse" af det paagaeldende gode i naevnte bestemmelses forstand.

17 Det bemaerkes for det foerste, at der ved det sjette direktivs artikel 4 er givet mervaerdiafgiften et meget vidt anvendelsesomraade, som omfatter alle former for oekonomisk virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder (jf. Domstolens domme af 26.3.1987, Kommissionen mod Nederlandene, praemis 7, sag 235/85, Sml. s. 1487, og af 15.6.1989, Stichting, praemis 10, sag 348/87, Sml. s. 1737).

18 For det andet bemaerkes, at begrebet "udnyttelse" i overensstemmelse med de krav, der foelger af princippet om det faelles mervaerdiafgiftssystems neutralitet, omfatter samtlige transaktioner, uanset disses retlige form, hvorved der tilsigtes opnaaet varige indtaegter af det paagaeldende gode.

19 Der foreligger herefter en udnyttelse af en fast ejendom, saafremt ejeren mod vederlag overdrager arealudnyttelsesretten til ejendommen til en tredjemand for en bestemt periode. Denne betingelse maa anses for opfyldt, naar arealudnyttelsesretten, som det er tilfaeldet i hovedsagen, overdrages for en periode paa 18 aar mod et aarligt vederlag.

20 Foelgelig skal det foerste spoergsmaal besvares saaledes, at der foreligger en oekonomisk virksomhed i henhold til det sjette direktivs artikel 4, stk. 2, 2. punktum, som bestaar i udnyttelse af et materielt gode med henblik paa opnaaelse af indtaegter af en vis varig karakter, naar en ejer af en fast ejendom overdrager arealudnyttelsesretten til grunden til en anden, saaledes at denne mod vederlag erhverver brugsret til ejendommen i en bestemt periode.

Andet spoergsmaal

21 Hoge Raad' s andet spoergsmaal er, om begrebet overdragelse i det sjette direktivs artikel 5, stk. 1, skal forstaas saaledes, at det ogsaa omfatter stiftelsen af en tinglig brugsret, naar den paagaeldende medlemsstat har gjort brug af sin mulighed efter artikel 5, stk. 3, litra b), for at anse tinglige rettigheder, som giver indehaveren heraf brugsret til en fast ejendom, for materielle goder.

22 Herom bemaerkes, at artikel 5, stk. 1, definerer en af de afgiftspligtige transaktioner i henhold til direktivet, nemlig levering af et gode. Herved forstaas ifølge bestemmelsen "overdragelse af retten til som ejer at raade over et materielt gode". Ifølge samme artikels stk. 3 kan medlemsstaterne anse "tinglige rettigheder, som giver indehaveren heraf brugsret til en fast ejendom", for materielle goder i stk. 1' s forstand.

23 Naar der er givet medlemsstaterne en saadan mulighed, maa det antages, at ogsaa stiftelsen af en brugsret til fast ejendom udgoer en overdragelse efter betydningen i det sjette direktivs artikel 5, stk. 1.

24 Det andet spoergsmaal skal herefter besvares saaledes, at naar en medlemsstat har gjort brug af sin mulighed efter det sjette direktivs artikel 5, stk. 3, litra b), for at anse tinglige rettigheder, som giver indehaveren heraf brugsret til en fast ejendom, for materielle goder, skal begrebet overdragelse i samme artikels stk. 1 fortolkes saaledes, at det ogsaa omfatter stiftelsen af en saadan tinglig rettighed.

Tredje spoergsmaal

25 I overensstemmelse med formaalet med det sjette direktiv, som bl.a. er, at det faelles merværdiafgiftssystem baseres paa en ensartet definition af begrebet "afgiftspligtige personer", skal spoergsmaalet om, hvorvidt en person er afgiftspligtig, udelukkende bedømmes paa grundlag af kriterierne i det sjette direktivs artikel 4.

26 Foelgelig paavirkes anvendelsesomraadet for det sjette direktivs artikel 4 ikke af, om en medlemsstat har gjort brug af sin mulighed efter det sjette direktivs artikel 5, stk. 3, for at ligestille stiftelsen af en arealudnyttelsesret med leveringen af et gode.

27 Det tredje spoergsmaal skal herefter besvares med, at svaret paa det foerste spoergsmaal ikke aendres af svaret paa det andet spoergsmaal.

Afgørelse om sagsomkostninger

Sagens omkostninger

28 De udgifter, der er afholdt af regeringerne for Kongeriget Nederlandene og Det Forenede Kongerige og af Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber, som har afgivet indlæg for Domstolen, kan ikke godtgøres. Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den nationale ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger.

Afgørelse

Paa grundlag af disse præmisser

kender

DOMSTOLEN (Tredje Afdeling)

vedrørende de spoergsmaal, som er forelagt af Nederlandenes Høje Raad ved dom af 24. maj 1989, for ret:

1) Der foreligger en økonomisk virksomhed i henhold til det sjette direktivs artikel 4, stk. 2, 2. punktum, som består i udnyttelse af et materielt gode med henblik paa opnaaelse af indtægter af en vis varig karakter, naar en ejer af en fast ejendom overdrager arealudnyttelsesretten til grunden til en anden, saaledes at denne mod vederlag erhverver brugsret til ejendommen i en bestemt periode.

2) Naar en medlemsstat har gjort brug af sin mulighed efter det sjette direktivs artikel 5, stk. 3, litra b), for at anse tinglige rettigheder, som giver indehaveren heraf brugsret til en fast ejendom for materielle goder, skal begrebet overdragelse i samme artikels stk. 1 fortolkes saaledes, at det ogsaa omfatter stiftelsen af en saadan tinglig rettighed.

3) Svaret paa det foerste spoergsmaal aendres ikke af svaret paa det andet spoergsmaal.