

61999C0326

Förslag till avgörande av generaladvokat Jacobs föredraget den 22 februari 2001. - Stichting "Goed Wonen" mot Staatssecretaris van Financiën. - Begäran om förhandsavgörande: Hoge Raad der Nederlanden - Nederländerna. - Sjätte mervärdesskattedirektivet - Behörighet för en medlemsstat att betrakta vissa sakrätter avseende fast egendom som materiell egendom som kan levereras - Utövande av denna behörighet begränsat till det fallet att priset på sakrätten minst uppgår till det ekonomiska värdet på den fasta egendom som berörs - Utarrendering och uthyrning av fast egendom - Undantag. - Mål C-326/99.

Rättsfallssamling 2001 s. I-06831

Generaladvokatens förslag till avgörande

1. Förevarande mål som har hänskjutits till domstolen av nederländska Hoge Raad (högsta domstolen) rör tolkningen av artiklarna 5.3 och 13 B b i sjätte mervärdesskattedirektivet. Målet rör hur upplåtande av nyttjanderätt avseende fast egendom för en tidsperiod om tio år skall behandlas i mervärdesskattehänseende. En av frågorna är huruvida en medlemsstat kan anse att en sådan transaktion omfattas av undantaget för "utarrendering eller uthyrning av fast egendom", i den mening som avses i artikel 13 B b i sjätte mervärdesskattedirektivet.

Relevanta bestämmelser i sjätte mervärdesskattedirektivet

2. Enligt artikel 2.1 i sjätte mervärdesskattedirektivet skall mervärdesskatt betalas för leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag av en skattskyldig person i denna egenskap.

3. Tre av de begrepp som används i artikel 2.1 definieras i artiklarna 4, 5 och 6 i direktivet, nämligen begreppen "skattskyldig person", "leverans av varor" och "tillhandahållande av tjänster".

4. Enligt artikel 4.1 avses med begreppet "skattskyldig person" varje person som självständigt bedriver någon form av ekonomisk verksamhet som anges i punkt 2 i samma artikel.

5. Enligt artikel 4.2 skall "[u]tnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav ... likaså betraktas som ekonomisk verksamhet".

6. I artikel 5, som är den första bestämmelsen i avdelning V, "Skattepliktiga transaktioner", anges följande:

"1. Med leverans av varor avses överföring av rätten att såsom ägare förfoga över egendom.

...

3. Medlemsstaterna kan betrakta följande som materiell egendom:

a) Vissa rättigheter i fast egendom.

b) Vissa sakrätter som ger innehavaren nyttjanderätt till fast egendom.

c) Andelar eller aktier som ger innehavaren rättsliga eller faktiska rättigheter såsom ägare eller innehavare av fast egendom eller del därav.

..."

7. Enligt artikel 6.1 avses med "tillhandahållande av tjänster" varje transaktion som inte utgör leverans av varor i den betydelse som avses i artikel 5.

8. Artikel 13 i direktivet rör nationella undantag från mervärdesskatt. I artikel 13 A anges verksamheter som undantas "av hänsyn till allmänintresset". Artikel 13 B innehåller en förteckning över "övriga undantag". Artikel 13 C ger medlemsstaterna möjlighet att medge skattskyldiga en rätt till valfrihet för beskattning i vissa av de fall som anges i artikel 13 B. Det bör beaktas att under vissa omständigheter kan det vara till en skattskyldig persons fördel att välja beskattning vad avser en leverans, i syfte att kunna göra avdrag för ingående mervärdesskatt.

9. Det undantag som är i fråga i förevarande mål är artikel 13 B b som från mervärdesskatteplikten undantar "utarrendering eller uthyrning av fast egendom". Medlemsstaterna kan förena undantaget med villkor, och vissa transaktioner är undantagna från dess tillämpningsområde. I artikel 13 B b 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 dock icke för

1. tillhandahållande av logi, såsom detta definieras i medlemsstaternas lagstiftning, inom hotellbranschen eller branscher med liknande funktion, däribland tillhandahållande av logi i semesterbyar eller på område som iordningställts för användning som camping-platser,

2. uthyrning av lokaler och platser för parkering av fordon,

3. uthyrning av varaktigt installerad utrustning och maskiner,

4. uthyrning av boxar.

Medlemsstaterna kan besluta om ytterligare begränsningar av detta undantag."

10. Artikel 13 C ger en motsvarande valfrihet för beskattning:

"C. Valfrihet

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

a) Utarrendering och uthyrning av fast egendom.

b) ...

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

11. I vissa fall kan det framstå som lämpligt att bemyndiga medlemsstaterna att vidta eller bibehålla vissa åtgärder som avviker från vad som föreskrivs i direktivet i syfte att förenkla skatteuppbörd eller att undvika skatteflykt eller skatteundandragande. I artikel 27.1 i sjätte mervärdesskattedirektivet föreskrivs därför följande:

"Rådet får enhälligt på kommissionens förslag bemyndiga varje medlemsstat att genomföra särskilda åtgärder som avviker från bestämmelserna i detta direktiv, för att förenkla skatteuttaget eller för att hindra vissa typer av skatteflykt eller skatteundandragande. ..."

Tillämpliga nederländska bestämmelser

12. I Nederländerna regleras mervärdesskatten i Wet op de omzetbelasting från år 1968 (nedan kallad mervärdesskattelagen), i dess lydelse efter ändringar.

13. Förevarande tvist rör i huvudsak två ändringar som gjorts i denna lag genom lag av den 18 december 1995. Dessa ändringar infördes i det uttryckliga syftet att bekämpa arrangemang för skatteflykt vad avser fast egendom. Ändringarna gavs retroaktiv verkan från och med kl. 18.00 den 31 mars 1995.

14. För att underlätta läsningen och analysen kommer jag att återge de två ändrade bestämmelserna i deras ändrade lydelse. De textavsnitt som har tillkommit återges i kursiv stil. Övriga tillämpliga bestämmelser i lagen kommer att sammanfattas.

15. Artikel 1 a i lagen ger en allmän beskrivning av mervärdesskatten som är i det närmaste identisk med den i artikel 2.1 i direktivet.

16. Artikel 3 i lagen klargör begreppet leverans av varor. Enligt artikel 3.1 e består en leverans av varor exempelvis av en försäljning av varor, med följden att varorna i fråga inte längre ingår i den skattskyldige personens företagstillgångar.

17. Den första av de två ändrade bestämmelser som är i fråga i förevarande mål är artikel 3.2 i lagen. I bestämmelsen fastställs vad som skall anses som leverans av varor och den har sin grund i den möjlighet som medlemsstaterna ges enligt artikel 5.3 i direktivet. Följande föreskrivs enligt den ändrade lydelsen:

"2. Som leverans av varor anses också upprättande, överföring, ändring, avstående från och uppsägning av rättigheter som är knutna till varor, med undantag av hypotek och markhyra, under förutsättning att ersättningen jämte mervärdesskatt, inte är lägre än marknadsvärdet för dessa rättigheter. Marknadsvärdet uppgår åtminstone till självkostnadspriset, inbegripet mervärdesskatt, för den fastighet som rätten avser, enligt det pris som skulle användas gentemot tredje man vid tidpunkten för denna rättshandling."

18. Artikel 11.1 b, i dess ändrade lydelse, är den andra omtvistade bestämmelsen. Denna artikel är tänkt att införliva artikel 13 B b och 13 C a i direktivet med nationell rätt, och har följande lydelse:

"1. Följande tjänster är befriade från mervärdesskatt enligt villkor som fastställs i förvaltningsföreskrifter:

...

b) uthyrning (inklusive utarrendering) av fast egendom med undantag av:

1) ...

...

5) uthyrning av fast egendom, annat än byggnader och delar av byggnader i bostadshus, till personer som använder den fasta egendomen för ändamål som är helt eller nästan helt befriade från mervärdesskatt enligt artikel 15, under förutsättning av hyresvärden och hyresgästen tillsammans har sånt en sådan begäran till skattemyndigheten och de i övrigt iakttar de villkor som har fastställts i ministerbeslut.

Med uttrycket uthyrning av fast egendom förstås även samtliga andra åtgärder där fast egendom ställs till förfogande för användning, men som inte utgör leverans."

Bakgrund och förfarande i målet vid den nationella domstolen

19. Vid den tidpunkt som är avgörande för målet vid den nationella domstolen, år 1995, var klaganden i målet vid den nationella domstolen ett allmännyttigt bostadsföretag, kallat Woningbouwvereniging "Goed Wonen". År 1997 bytte företaget rättslig form, då det ombildades till en stiftelse med namnet Stichting "Goed Wonen". Eftersom denna ändring saknar betydelse för förevarande mål, och i syfte att undvika sammanblandning med den särskilda Stichting "De Goede Woning", som jag kommer att beskriva nedan, kommer jag att beteckna både det allmännyttiga bostadsföretaget och den efterträdande stiftelsen som "klaganden".

20. Under det andra kvartalet år 1995 lät klaganden uppföra tre hyreshuskomplex med bostäder som var avsedda att uthyras (nedan kallade de nybyggda husen).

21. Klaganden bildade genom en notariell handling av den 28 april 1995 stiftelsen "De Goede Woning" (nedan kallad stiftelsen).

22. Samma dag upplät klaganden, genom notariell handling, nyttjanderätten [vruchtgebruik på nederländska, usufruct på engelska] till de nybyggda husen till stiftelsen på tio år mot en ersättning som var lägre än självkostnadspriset för de nybyggda husen.

23. I nyttjanderättsavtalet anges att stiftelsen ger klaganden fullmakt att

- förvalta husen och utföra eller låta utföra små och stora underhållsarbeten,

- inkassera och förvalta hyresintäkterna, kvittera betalning av hyror, ingå, ändra och säga upp hyresavtal vad avser hyror som avser husen och fakturera hyreshöjningar,

- i nyttjanderättshavarens namn vidta alla (rättsliga) åtgärder som stiftelsen finner lämpliga inom ramen för denna förvaltning.

24. Klaganden redovisade i sin deklaration för tidsperioden den 1 april-den 30 juni 1995 den utgående mervärdesskatt som den hade fakturerat stiftelsen för upplåandet av nyttjanderätten (645 067 NLG), varvid klaganden gjorde avdrag för den mervärdesskatt som den hade fakturerats för uppförandet av de nybyggda husen (1 285 059 NLG). Klaganden fick därför ursprungligen en återbetalning om 639 992 NLG.

25. Att klaganden bildade stiftelsen och ingick ett nyttjanderättsavtal med densamma kan således ha varit till klagandens fördel, särskilt som den enligt gällande lagstiftning före lagändringen kunde göra avdrag för ingående skatt.

26. De nederländska skattemyndigheterna beslutade, förmodligen efter det att de ändringar som hade införts genom lagen av den 18 december 1995 hade trätt i kraft (med retroaktiv verkan), att klaganden skulle återbetala ett belopp om 1 285 059 NLG, vilket motsvarade det belopp som klaganden hade dragit av som ingående mervärdesskatt. Klaganden begärde omprövning av kvarskattebeslutet. De nederländska myndigheterna bekräftade först sitt beslut. Genom beslut av den 14 februari 1997 ändrade de emellertid beloppet till 639 992 NLG, vilket motsvarade det belopp som klaganden hade fått återbetalat på grundval av ovannämnda deklaration.

27. Genom dom av den 20 maj 1998 ogiltigförklarade Gerechtshof te Arnhem skattemyndigheternas ursprungliga beslut, men bekräftade det ändrade beslutet av den 14 februari 1997. Gerechtshof ansåg att stiftelsens bildande och nyttjanderättsavtalet saknade betydelse i mervärdesskattehänseende och anförde i huvudsak följande skäl för sitt beslut.

28. Gerechtshof menade för det första att stiftelsen och klaganden måste ses som en och samma person, på grund av att klaganden befann sig i en så dominerande ställning i förhållandet till stiftelsen. Nyttjanderättsavtalet kunde således inte anses som en transaktion mellan två olika skattskyldiga personer.

29. Gerechtshof ansåg för det andra att även om stiftelsen och klaganden inte skulle ses som en och samma person, kunde nyttjanderättsavtalet inte anses ge upphov till skattskyldighet och motsvarande rätt att göra avdrag för ingående skatt, och detta av följande skäl:

- Avtalet kan inte anses medföra överföring av rätten att såsom ägare förfoga över egendomen, i den mening som avses i artikel 5.1 i sjätte mervärdesskattedirektivet och artikel 3.1 e i lagen, eftersom det rör sig om en begränsad rättighet.

- Avtalet kan inte heller anses som en leverans av varor, i den mening som avses i artikel 3.2 i lagen, i dess ändrade lydelse, eftersom det belopp som stiftelsen betalade för nyttjanderätten var lägre än självkostnadspriset för husen i fråga.

- Eftersom avtalet inte kan anses som en leverans av varor, måste det anses som tillhandahållande av tjänster, vilket i princip är en skattskyldig transaktion. Detta tillhandahållande omfattas dock av undantaget för "uthyrning av fast egendom", i den mening som avses i den nya definition som anges i artikel 11.1 b i lagen, i dess ändrade lydelse, eftersom avtalet rörde en transaktion "där fast egendom ställs till förfogande för användning, men som inte utgör leverans".

30. Klaganden överklagade denna dom till Hoge Raad.

31. Hoge Raad synes inte tveka på dessa tre punkter. Enligt Hoge Raads mening gjorde Gerechtshof fel när den ansåg att klaganden och stiftelsen var en och samma person, emedan de rättsliga åtgärder som vidtogs ledde till att en särskild juridisk person skapades, i form av en stiftelse, som var skild från klaganden. Gerechtshof hade emellertid rätt när den ansåg att transaktionen inte medförde överföring av rätten att såsom ägare förfoga över egendomen i fråga, i den mening som avses i artikel 5.1 i sjätte mervärdesskattedirektivet och artikel 3.1 e i lagen.

Stiftelsen erhöll endast en begränsad rättighet som inte innefattade rätt att fritt förfoga över husen i fråga. Hoge Raad förklarade slutligen att domstolarna i förevarande fall inte har möjlighet att ifrågasätta den retroaktiva verkan av lagen av den 19 december 1995.

32. Hoge Raad ansåg dock att flera av klagandens argument väcker frågor vad avser tolkningen av sjätte mervärdesskattedirektivet.

33. Vid den hänskjutande domstolen hävdade klaganden i huvudsak, för det första, att artikel 3.2 i lagen strider mot artikel 5.3 b i direktivet. Enligt klagandens mening har den nederländska lagstiftaren felaktigt ansett att det finns ett samband mellan den ersättning som betalas för en sakrätt och frågan huruvida upplåtande av en sakrätt kan ses som en skattepliktig leverans. För det andra borde Nederländerna, innan man ändrade artikel 3.2 i lagen, ha ansökt om bemyndigande enligt artikel 27 i direktivet. För det tredje strider artikel 11.1 b i lagen mot artikel 13 B b och 13 C a i direktivet genom att den från mervärdesskatteplikt undantar transaktioner, som upplåtande av en nyttjanderätt, som inte kan anses som utarrendering eller uthyrning av fast egendom, i direktivets mening.

34. Mot bakgrund av dessa argument hänsköt Hoge Raad följande frågor för förhandsavgörande:

"1. Skall artikel 5.3 i sjätte mervärdesskattedirektivet tolkas så, att den nationella lagstiftaren är fri att behandla en sakrätt, som ger sakägaren rätt att nyttja fast egendom, som en vara endast om ersättningen för upprättande, överföring, ändring, avstående från och uppsägning av denna rättighet åtminstone motsvarar marknadsvärdet för den fasta egendomen i fråga?

2. Skall artikel 13 B b och 13 C a i sjätte mervärdesskattedirektivet tolkas så, att lagstiftaren med uttrycket utarrendering och uthyrning, förutom utarrendering och uthyrning, i den mening som avses i civilrätten, även kan avse varje annan åtgärd varigenom fast egendom ställs till förfogande, men som inte utgör leverans?"

35. Den nederländska regeringen och kommissionen har inkommit med skriftliga yttranden. Klaganden, den nederländska regeringen, den tyska regeringen och kommissionen var närvarande vid den muntliga förhandlingen.

Fråga 1: Artikel 5.3 i sjätte mervärdesskattedirektivet

36. Den hänskjutande domstolen har ställt sin första fråga för att få klarhet i huruvida artikel 5.3 b i sjätte mervärdesskattedirektivet skall tolkas så att den utgör hinder för en nationell bestämmelse, som artikel 3.2 i lagen, i dess ändrade lydelse, vilken som villkor för att upprättande, överföring, ändring, avstående från och uppsägning av sakrätter, med undantag av hypotek och markhyra, skall anses som "leverans av varor" anger att ersättningen därför jämte mervärdesskatt, åtminstone måste motsvara marknadsvärdet för den fastighet som sakrätten avser.

37. Klaganden har hävdad att ändringen i artikel 3.2 i lagen är oförenlig med artikel 5.3 b i direktivet. Enligt klaganden tillåter direktivet endast medlemsstaterna att bland de sakrätter som förekommer i deras respektive rättsordning välja ut de rättigheter som skall jämföras med materiella tillgångar. Bestämmelsen ger dock inte medlemsstaterna möjlighet att differentiera på grundval av det belopp som betalas för en transaktion som rör en sådan rättighet. Det kriterium som Nederländerna har valt gör att en viss sakrätt anses som en materiell tillgång i vissa fall och inte i andra, beroende på vilket belopp som betalas för denna rättighet. Av detta följer att Nederländerna innan man ändrade artikel 3.2 i lagen borde ha ansökt om bemyndigande i enlighet med artikel 27 i direktivet. Nederländerna hade inte beviljats ett sådant bemyndigande vare sig när nyttjanderättsavtalet ingicks eller när lagstiftaren antog lagändringarna. Det bemyndigande som beviljades år 1996 kom för sent och tillät undantag från en annan bestämmelse i sjätte mervärdesskattedirektivet och utnyttjades i vilket fall som helst aldrig av Nederländerna.

38. Den nederländska regeringen och kommissionen har gjort gällande - och jag delar här deras uppfattning - att en nationell bestämmelse som artikel 3.2 i lagen, i dess ändrade lydelse, är förenlig med artikel 5.3 b i sjätte mervärdesskattedirektivet.

39. Enligt artikel 5.1 i sjätte mervärdesskattedirektivet förstås med "leverans av varor" "överföring av rätten att såsom ägare förfoga över egendom". De två nyckelelementen i definitionen är att leveransen måste innebära "överföring av rätten att såsom ägare förfoga över egendom[en]" och att leveransen måste avse "egendom".

40. Vad avser det första elementet har domstolen förklarat att begreppet "leverans av varor" inte hänför sig till äganderättsövergång i enlighet med de formkrav som den tillämpliga nationella rätten uppställer, utan begreppet innefattar samtliga överföringar av materiell egendom från en part till en annan, vilka ger mottagaren befogenhet att faktiskt förfoga över egendomen som om han var ägare till densamma.

41. Vad avser det andra elementet föreskriver artikel 5.3 b att medlemsstaterna kan betrakta "[v]issa sakrätter som ger innehavaren nyttjanderätt till fast egendom" som materiell egendom. Denna bestämmelse har sin grund i att det i flera medlemsstaters civilrätt förekommer begränsade sakrätter - som "usufructus" [rätt att använda ett ting och njuta dess frukter (fructus), dock utan att försämra egendomen], "emphyteusis" [långtidsarrende av fast egendom som ger arrendatorn (emphyteuta) rättigheter som påminner om en ägares] och "superficie" [rätt till avkastning av en egendom] - som ger rättighetsinnehavaren viss rätt att ekonomiskt utnyttja egendom.

42. Vid en bokstavstolkning av artikel 5.1 och 5.3 b kan medlemsstaterna endast betrakta överföring av de sakrätter som nämns i artikel 5.3 b som "leverans av varor" i den mening som avses i direktivet. Det framgår dock av domen i målet Van Tiem att i fall där en medlemsstat har utnyttjat möjligheten enligt artikel 5.3 b att betrakta vissa sakrätter som materiell egendom, måste termen "överföring" i artikel 5.1 tolkas så, att den även omfattar skapande av en sådan rättighet.

43. Vad avser klagandens huvudargument att medlemsstaterna inte har rätt att göra åtskillnad beroende på den ersättning som ges för en viss rättighet, vill jag anmärka att artikel 5.3 b uttryckligen förklarar att medlemsstaterna kan betrakta sakrätter som ger rättighetsinnehavaren rätt att såsom ägare förfoga över fast egendom som materiella tillgångar. Det finns ingen bestämmelse i sjätte mervärdesskattedirektivet som uttryckligen begränsar medlemsstaternas utrymme för eget skön enligt denna bestämmelse. Eftersom det står medlemsstaterna fritt att anse att de sakrätter som nämns i artikel 5.3 b inte är materiella tillgångar över huvud taget, kan de a fortiori även uppställa villkor för att dessa sakrätter skall klassificeras som materiella tillgångar. Den enda begränsning som medlemsstaterna måste beakta är att de villkor som uppställs inte i avgörande grad får ändra arten av den valmöjlighet som ges genom artikel 5.3 b.

44. Jag vill erinra om att det avgörande kriterium som den nederländska lagstiftaren har valt är storleken på den ersättning som betalas för sakrätten. Enligt min mening står detta inte i strid med syftet med artikel 5.3, och villkoret ändrar inte i avgörande grad arten av den valmöjlighet som bestämmelsen ger. Syftet med artikel 5.3 b är att ge medlemsstaterna möjlighet att som leverans av varor behandla vissa transaktioner som, vad avser deras ekonomiska verkningar, liknar de fall av leverans som anges i artikel 5.1. Likheten är i praktiken oftast mer påtaglig i fall där den ersättning som ges för sakrätten motsvarar marknadsvärdet för den fasta egendom som berörs och svagare där ingen ersättning utgår eller ersättningen är lägre än marknadsvärdet för den fasta egendomen i fråga.

45. Ett alternativt kriterium skulle ha kunnat vara den period som en begränsad sakrätt avser. Detta illustreras av rådets beslut om bemyndigande för Irland att genomföra en särskild åtgärd som avviker från sjätte mervärdesskattedirektivet. Det framgår indirekt av detta beslut att Irland behandlar långvariga arrendeavtal (det vill säga arrenden som löper för tio år eller mer), som avser fast egendom, som leverans av varor. Rådet anmärkte härvid att gemenskapsrätten ger medlemsstaterna betydande frihet att bestämma mervärdesskattebehandlingen avseende fast egendom, och att avsevärda skillnader har uppstått när bestämmelserna har införlivats i de nationella lagstiftningarna på området.

46. Den omtvistade lagändringen är tillåten enligt artikel 5.3 i direktivet, varför Nederländerna inte behövde inhämta bemyndigande i enlighet med artikel 27 i direktivet. Det är därför inte nödvändigt att diskutera klagandens argument rörande bemyndigandet från år 1996.

47. Det är kanske möjligt att tänka sig transaktioner som innebär att vissa sakrätter avseende fast egendom upplåts för belopp som understiger marknadsvärdet för egendomen och där mottagaren samtidigt ges befogenhet att faktiskt förfoga över egendomen som om han var ägare till densamma. Om artikel 3.2 skall tolkas så att dessa transaktioner därför skall klassificeras som tillhandahållande av tjänster, skulle detta eventuellt kunna innebära en konflikt med artikel 5.1, som domstolen har tolkat den. Eftersom förevarande mål inte rör en transaktion av denna typ och dessutom ingen fråga har ställts om tolkningen av artikel 5.1, behöver domstolen inte närmare gå in på denna fråga.

48. Min slutsats blir därför att artikel 5.3 b i sjätte mervärdesskattedirektivet skall tolkas så att en medlemsstat som villkor för att en transaktion avseende en begränsad rätt avseende fast egendom skall anses som "leverans av varor" anger att ersättningen därför jämte mervärdeskatt, åtminstone måste motsvara marknadsvärdet för den fastighet som denna rätt avser.

Fråga 2: Artikel 13 B b i sjätte mervärdesskattedirektivet

Den omtvistade lagändringen och frågans formulering

49. Den hänskjutande domstolen har ställt följande fråga:

"Skall artikel 13 B b och 13 C a i sjätte mervärdesskattedirektivet tolkas så, att lagstiftaren med uttrycket utarrendering och uthyrning, förutom utarrendering och uthyrning, i den mening som avses i civilrätten, även kan avse varje annan åtgärd varigenom fast egendom ställs till förfogande, men som inte utgör leverans?"

50. Frågan är formulerad i abstrakta ordalag genom hänvisning till ordalydelsen i den omtvistade ändringen av artikel 11.1 b i lagen, i vilken "uthyrning av fast egendom" definieras som "samtliga andra åtgärder där fast egendom ställs till förfogande för användning men som inte utgör leverans".

51. Även om den hänskjutande domstolens fråga är mycket allmän, har parternas argument i målet vid den nationella domstolen och yttrandena till EG-domstolen nästan uteslutande avsett

den konkreta fråga som diskuterats i målet vid den nationella domstolen, det vill säga upplåtande av en nyttjanderätt och hur detta upplåtande skall klassificeras i mervärdesskattelhänseende. Det skulle dessutom vara svårt att ge den hänskjutande domstolen ett generellt formulerat svar, där samtliga rättsfigurer som förekommer i medlemsstaternas rättsordningar som rör nyttjande av fast egendom beaktas.

52. Jag föreslår därför att den andra frågan skall omformuleras, med beaktande av de faktiska omständigheterna i målet vid den nationella domstolen, så att den rör frågan huruvida en medlemsstat kan betrakta upplåtande av en nyttjanderätt avseende fast egendom för en begränsad tidsperiod (exempelvis tio år) som "utarrendering eller uthyrning av fast egendom", i den mening som avses i artikel 13 B b och C a i sjätte mervärdesskattedirektivet.

Nyttjanderättens art

53. Enligt artikel 3:021 i den nederländska civillagen ger en nyttjanderätt [vruchtgebruik på nederländska, usufruct på engelska] rättighetsinnehavaren rätt att nyttja annans egendom och att njuta avkastningen därav.

54. Usufructus har sitt ursprung i romersk rätt där denna rättighet definierades som rätten att använda och dra nytta av annans egendom, dock utan att försämra egendomen. Dess främsta syfte var att bereda försörjning, exempelvis för en änka. Romerska jurister var först osäkra på hur denna rättsfigur skulle klassificeras och det hävdades ibland att usufructus i många avseenden var en del av äganderätt. Det var först senare som man började se på usufructus som en begränsad *ius in rem* (sakrätt), som skulle klassificeras som ett personligt servitut. Ett servitut var en rätt som belastade en annan persons egendom och som kunde vara antingen *praedialservitut* eller *personliga servitut*. *Praedialservitut*, som *vägservitut*, var knutna till fastigheten. De var rättigheter avseende en annan persons fastighet som en person hade på grund av sin egen egendom. *Personliga servitut* som usufructus var knutna till en bestämd person och utslocknade med denna person.

55. Inom gemenskapen förekommer i dag usufructus i Belgien, Frankrike, Grekland, Italien, Luxemburg, Nederländerna, Portugal, Spanien, Tyskland och Österrike. I de rättsordningarna klassificeras usufructus fortfarande som ett personligt servitut. Det används framför allt i familjearrangemang och/eller av skatteskal.

56. Usufructus grundläggande element är enligt de berörda nationella rättsordningarna följande:

- Usufructus är en exklusiv sakrätt som ger rätt att använda och njuta frukterna av en egendom som tillhör någon annan som om rättighetsinnehavaren var ägare till denna egendom.
- Rättighetsinnehavaren får inte i avgörande mån ändra egendomens art eller användningsområde.
- Usufructus upplåts för resten av livet eller annan tidsbegränsad period. Om rättighetsinnehavaren är en juridisk person får perioden i många rättsordningar inte överskrida en i lag fastställd period (exempelvis 30 år).
- Eftersom det är fråga om ett personligt servitut kan det inte bestå efter den ursprungliga rättighetsinnehavarens fränfalle eller, vad avser juridiska personer, upplösning.
- Usufructus skapas bland annat genom avtal, testamente, enligt lag (exempelvis efterlevande makes rätt att sitta kvar i orubbat bo) eller domstols avgörande.
- I många rättsordningar är det enligt lag omöjligt att överlåta denna rätt eller överlåtelse kräver åtminstone ägarens samtycke.

57. *Usufructus* som sådan existerar inte i Danmark, Finland, Förenade konungariket, Irland och Sverige.

58. I Danmark, Finland, Irland och Sverige finns det liknande men mycket mer begränsade rättigheter att njuta avkastningen av annans egendom för en bestämd tidsperiod (exempelvis skogsavverkningsrätt eller betesrätt).

59. De rättsfigurer i England och Wales, Irland och Nordirland som kanske mest liknar *usufructus* är "life estates" och långtidsarrenden (long lease) som gäller för resten av livet. I Skottland synes livränta (liferent) fylla en liknande funktion.

60. I England och Wales, Nordirland, Irland och Skottland fanns det historiskt sett inget behov av institutet *usufructus*. I dessa rättsordningar kan arrenden (lease) användas för att uppnå liknande resultat, det vill säga att ge arrendatorn en ensamrätt (som liknar begränsad äganderätt) att nyttja eller njuta avkastningen av land eller byggnader för en bestämd tid. I engelsk rätt finns också stiftelseinstitutet (trust) - som särskilt syftar till "underhålls"-funktionen.

Huruvida upplåtande av nyttjanderätt utgör "utarrendering eller uthyrning", i den mening som avses i artikel 13 B b i sjätte mervärdesskattedirektivet

61. Klaganden och kommissionen har hävdade att upplåtande av nyttjanderätt inte kan anses omfattas av undantaget för "utarrendering eller uthyrning", i den mening som avses i artikel 13 B b i sjätte mervärdesskattedirektivet.

62. De har för det första hänvisat till domstolens fasta rättspraxis, enligt vilken undantagen i artikel 13 i sjätte mervärdesskattedirektivet skall tolkas restriktivt, eftersom de utgör avvikelser från den allmänna principen att mervärdesskatt skall uttas på alla varor och tjänster som en skattskyldig tillhandahåller mot vederlag.

63. De anser vidare att det följer av den terminologi som används i sjätte mervärdesskattedirektivet att begreppet "utarrendering eller uthyrning" i artikel 13 B b skall tolkas med utgångspunkt från gemensamma principer i medlemsstaternas civilrätt, i den del denna har sitt ursprung i romersk rätt.

64. De har hänvisat till sjätte mervärdesskattedirektivet, där bland annat följande begrepp används:

- "Sakrätter som ger rättighetsinnehavaren rätt att såsom ägare förfoga över fast egendom", enligt artikel 5.3 b.

- "Utarrendering eller uthyrning av fast egendom" (på nederländska "verpachting en verhuur"), enligt artikel 13 B b.

- "Utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav", enligt artikel 4.2.

65. Klaganden och kommissionen menar därför att direktivets upphovsmän således var medvetna om de fundamentala skillnaderna i civilrätten mellan upplåtande av en sakrätt, som en nyttjanderätt, å ena sidan, och "utarrendering eller uthyrning" (på nederländska verpachting en verhuur), å andra sidan. Det sistnämnda begreppet måste förstås avse endast personliga hyresavtal som inte ger upphov till sakrätter. Om gemenskapen hade velat att upplåtande av sakrätter skulle omfattas av undantaget, hade man använt en mer neutral formulering i artikel 13 B b, på samma sätt som i artikel 4.2.

66. Enligt klaganden och kommissionen är den viktigaste skillnaden mellan ett hyresavtal som skapar personliga rättigheter (rights in personam), vilka omfattas av undantaget för "utarrendering

eller uthyrning" och, upplåtande av usufructus, som inte omfattas av undantaget för mervärdesskatt, de följande:

- Usufructus ger rättighetsinnehavaren en sakrätt, medan hyresavtal endast ger personliga rättigheter.
- Usufructus fortlever inte efter den ursprungliga rättighetsinnehavarens frånfälle, medan ett hyresavtal i princip fortsätter, vad avser de personer som träder i den ursprungliga hyresvärdens ställe.
- Usufructus kan upplåtas utan ersättning, medan begreppet hyresavtal vilar på att ersättning utgår.
- Rättighetsinnehavaren har full nyttjanderätt till egendomen i fråga och kan således hyra ut den i andra hand. Enligt hyresavtal är andrahandsuthyrning i princip förbjuden om inte hyresvärdens i undantagsfall ger sitt tillstånd.

67. Jag finner inte dessa argument övertygande. Enligt min mening har den nederländska och den tyska regeringen rätt att stå fast vid att en medlemsstat kan anse att upplåtande av nyttjanderätt omfattas av undantaget för "utarrendering eller uthyrning", i den mening som avses i artikel 13 B b i sjätte mervärdesskattedirektivet.

68. Sjätte mervärdesskattedirektivet innehåller ingen uttrycklig definition av begreppet "utarrendering eller uthyrning". I direktivet hänvisas inte heller till medlemsstaternas rättsordningar.

69. Det framgår av det elfte övervägandet i sjätte mervärdesskattedirektivet att den gemensamma förteckningen över undantag i artikel 13 är utformad på så sätt att det säkerställs att mervärdesskatt uppbärs på ett enhetligt sätt i alla medlemsstater. Det framgår även av fast rättspraxis att de begrepp som har använts för att beskriva de undantag som anges i artikel 13 utgör självständiga gemenskapsrättsliga begrepp, som måste ges en gemenskapsrättslig tolkning.

70. Ordalydelsen i artikel 13 B b i sjätte mervärdesskattedirektivet ger ingen ledning vad avser innehållet i begreppet "utarrendering eller uthyrning av fast egendom".

71. Klaganden och kommissionen synes - om jag har förstått deras argument rätt - anse att "utarrendering eller uthyrning" (på nederländska verpachting en verhuur) endast kan avse personliga hyresavtal som inte ger upphov till sakrätter, i den mening detta begrepp har enligt civilrätten i de medlemsstater som uppvisar de starkaste influenserna från romersk rätt.

72. Jag anser emellertid att den gemenskapsrättsliga definitionen av begreppet "utarrendering eller uthyrning" inte går att finna genom att endast se till de rättsliga begrepp som används i en del nationella rättsordningar.

73. Denna åsikt vilar för det första på omständigheten att det förekommer stora skillnader mellan de rättsinstitut som används i de olika medlemsstaterna.

74. "Lease" (arrende), vilket är det begrepp som används i den engelska versionen av direktivet, är en speciell rättsfigur i common law-systemen. "Leasehold" anses som en av de två huvudtyperna av "interests in land" (rättigheter till fast egendom), varvid den andra är "freehold" (som liknar absolut äganderätt). Leasehold anses traditionellt som en sorts begränsad äganderätt och kan således vara starkare än en sakrätt. Ett arrende kan användas i syfte att upplåta en rätt att nyttja eller njuta avkastningen av land eller byggnader, och avtal ingås antingen för en bestämd tid, ofta ända upp till 999 år, eller genom periodiska hyresavtal, det vill säga avtal som automatiskt förlängs varje månad eller år till dess de sägs upp.

75. I de kontinentala rättsordningarna används, i syfte att uppnå samma ekonomiska resultat, ett antal distinkta rättsfigurer som hyresavtal och sakrätter (exempelvis usufructus eller byggrätter). I

det avseendet synes de germanska och romerskrättsliga rättsordningarna fästa vikt vid systemskillnaden mellan avtal rörande fast egendom som endast ger personliga rättigheter, exempelvis hyresavtal, och arrangemang som skapar sakrätter. I de nordiska rättsordningarna synes man inte så starkt betona dessa systemskillnader.

76. Dessa avgörande skillnader återspeglas för det andra i betydande språkliga skillnader inom artikel 13 B b, vad avser frasen "utarrendering eller uthyrning". Enligt ordalydelsen i de danska, franska, italienska, nederländska, svenska och tyska versionerna talas om två åtskilda typer av avtal. Den ena avtalstypen (udlejning, location, locazione, verhuur, uthyrning, Vermietung) består i att hyresgästen ges rätt att nyttja annans egendom. Den andra avtalstypen (bortförpagtning, affermage, affitto, verpachting, utarrendering, Verpachtung) består i att arrendatorn även ges rätt till avkastningen från egendomen. I den engelska och den spanska versionen används också två ord (leasing or letting, arrendamiento y alquiler), men dessa två ord avser inte två tekniskt sett distinkta avtalstyper. I de finska, grekiska och portugisiska versionerna används ett enda ord som avser en enda avtalstyp.

77. Vid en läsning av första punkten i artikel 13 B b framgår det att direktivets upphovsmän inte hade en rent formalistisk syn på begreppet "utarrendering eller uthyrning". Enligt denna bestämmelse undantas från tillämpningsområdet bland annat "tillhandahållande av logi, såsom detta definieras i medlemsstaternas lagstiftning, inom hotellbranschen eller branscher med liknande funktion, däribland tillhandahållande av logi i semesterbyar eller på område som iordningställts för användning som camping-platser". Man skulle kunna hävda att detta undantags existens logiskt sett förutsätter att avtal om nyttjande av ett hotellrum utgör "utarrendering eller uthyrning" enligt artikel 13 B b. Direktivets upphovsmän kände dock säkert till att sådana avtal - med hänsyn till att tjänsteinslaget är dominerande i det som hotell innehavaren tillhandahåller hotellgästen och med hänsyn till hotell innehavarens kontroll över hur anläggningen nyttjas - i många nationella rättsordningar inte anses som ett hyresavtal.

78. Det är därför inte förvånande att domstolen i sin rättspraxis rörande begreppet "utarrendering eller uthyrning av fast egendom" har valt att inte hänvisa till rättsfigurer i nationell rätt utan i stället valt en funktionell tolkning, varvid man har beaktat i vilket sammanhang begreppet används och sjätte mervärdesskattedirektivets generella struktur.

79. Domstolen har exempelvis i "vägstullmålen" ansett att definitionen av "utarrendering eller uthyrning av fast egendom" enligt artikel 13 B b "visserligen i vissa hänseenden [är] mer omfattande än enligt olika nationella rättsordningar". I samma mål gjorde domstolen inget försök att klassificera avtal rörande tillhandahållandet av en del av ett vägnät mot betalning av en vägtull genom hänvisning till olika rättsfigurer i nationell rätt. Domstolen ansåg i stället att begreppet "utarrendering eller uthyrning" inte kan anses omfatta avtal som kännetecknas av att varaktigheten av användningen av den fasta egendomen - vilken utgör en väsentlig del av ett hyresavtal - inte skall beaktas enligt parternas överenskommelse. Vad gäller fallet avseende tillhandahållande av en del av ett vägnät, beaktar parterna, till exempel vid fastställandet av priset, inte varaktigheten av användningen av vägnätsdelen. Domstolen har i sin nyligen avkunnade dom i målet Stockholm Lindöpark, som rörde nyttjande av en golfbana, upprepat att överenskommelse beträffande den tid under vilken den fasta egendomen skall användas utgör en väsentlig del av avtal rörande "utarrendering eller uthyrning". I mitt förslag till avgörande i samma mål betonade jag även ett annat avgörande element: att ett hyres- eller arrendeavtal med nödvändighet inbegriper att den part som utger vederlaget får något slags rätt att nyttja egendomen som sin egen och utestänga eller bjuda in andra, vilket är en rätt som är nära knuten till en fastighet eller en del av en fastighet.

80. En funktionell tolkning av begreppet "utarrendering eller uthyrning av fast egendom" garanterar dessutom att skattskyldiga personer som ekonomiskt sett genomför jämförbara transaktioner likabehandlas och underlättar en enhetlig tillämpning av undantagen i hela gemenskapen, såsom föreskrivs i elfte övervägandet i sjätte mervärdesskattedirektivet. Den ligger också i linje med

domstolens funktionella tolkning av begreppet "överföring av rätten att såsom ägare förfoga över egendom[en]" i den mening som avses i artikel 5.1.

81. Vad är då de avgörande elementen i begreppet "utarrendering eller uthyrning av fast egendom"?

82. Generaladvokat Darmon använde i sitt förslag till avgörande i målet Lubbock Fine en definition som parterna i målet var eniga om, nämligen att uthyrning är ett avtal varigenom ägaren, mot ersättning i form av hyra, överför vissa rättigheter till sin egendom, exempelvis rätten att nyttja egendomen, utan hänsyn till de nyanser som förekommer i nationell rätt på detta område. I en fotnot tillade han att utarrendering eller uthyrning, vad avser gemenskapsrätten, enligt hans mening inbegriper "lease", "licence", "bail" och "convention d'occupation précaire".

83. Mot bakgrund av domstolens senare rättspraxis skulle jag vilja föreslå en mer specifik tolkning, i vilken man tar hänsyn till de olika språkversionerna av artikel 13 B b och de skillnader som förekommer i medlemsstaternas rättsordningar.

84. "Utarrendering eller uthyrning av fast egendom", i den mening som avses i artikel 13 B b, inbegriper enligt min mening överenskommelser varigenom den ena parten ger den andra parten rätt att nyttja viss fast egendom som sin egen, och därvid nyttja den eller till och med uppbära vinst från denna egendom under överenskommen tid (med eller utan tidsbegränsning) i utbyte mot ersättning som är knuten till denna varaktighet.

85. Om man tillämpar denna tolkning i förevarande mål kan upplåtande av nyttjanderätt av det slag som är i fråga i målet vid den nationella domstolen med rätta anses omfattas av undantaget för "utarrendering eller uthyrning av fast egendom".

86. Det skall erinras om att klaganden gav stiftelsen en nyttjanderätt till de nybyggda husen för en tidsperiod om tio år. Vi står således inför en överenskommelse varigenom en part ger den andra parten rätt att nyttja och till och med uppbära vinst från en viss fast egendom. Denna rätt gavs i utbyte mot ersättning och för en överenskommen tidsperiod.

87. De särdrag som är kännetecknande för usufructus, som klaganden och kommissionen har betonat, påverkar inte denna slutsats.

88. Omständigheten att usufructus ger rättighetsinnehavaren en sakrätt medan hyresavtal endast ger personliga rättigheter saknar betydelse. Även i de kontinentala rättsordningarna är de praktiska skillnaderna mellan usufructus och hyresavtal mycket mindre än vad man skulle kunna tro med anledning av den abstrakta och teoretiska åtskillnaden mellan personliga rättigheter (in personam) och sakrätter (in rem). I de flesta av de kontinentala rättsordningarna förlorar exempelvis hyresgästen sina rättigheter enligt ett hyresavtal - vilka i teorin är rent personliga rättigheter - när ägaren säljer egendomen till en tredje person. En nyttjanderätt (som är ett personligt servitut) kan däremot sällan fritt överlåtas till en tredje person och fortsätter inte att bestå efter den ursprungliga rättighetsinnehavarens frånfälle. Detta är förmodligen det viktigaste skälet till att valet att klassificera rättigheter som har sin grund i hyresavtal som personliga rättigheter och usufructus som en sakrätt under historien har varit föremål för livliga diskussioner. Det skall också erinras om att i common law-rättsordningarna innefattar "lease" både hyresavtal och usufructus, och denna rättsfigur kan ge hyresgästen rättigheter som är starkare än begränsade sakrätter.

89. Den omständighet som kommissionen har omnämnt, att usufructus inte består efter den ursprungliga rättighetsinnehavarens frånfälle medan ett hyresavtal i princip fortsätter i förhållande till hyresgästens efterföljare, bekräftar min slutsats att den abstrakta åtskillnaden mellan rättsverkningarna av hyresavtal respektive usufructus saknar betydelse. Den teoretiska åtskillnaden mellan sakrätter och personliga rättigheter skulle annars kunna få en att tro det

motsatta.

90. Omständigheten att en nyttjanderätt kan beviljas vederlagsfritt saknar också betydelse. Det är sant att en nyttjanderätt som beviljas vederlagsfritt, exempelvis i ett familjearrangemang, inte kan jämföras med utarrendering eller uthyrning. Man måste dock hålla i minnet att vederlagsfria leveranser i vilket fall som helst inte omfattas av sjätte mervärdesskattedirektivets tillämpningsområde.

91. Jag vill slutligen anmärka att jag inte är övertygad om att kommissionens påstående, att rättighetsinnehavaren alltid har rätt att hyra ut egendomen i andra hand medan en hyresgäst enligt ett hyresavtal alltid måste inhämta ägarens tillstånd, är korrekt. Det verkar som om rättighetsinnehavarens rätt att hyra ut i andra hand också kan inskränkas genom avtal. Det kan i vilket fall som helst inte vara avgörande för frågan om usufructus kan klassificeras som "utarrendering eller uthyrning", huruvida andrahandsuthyrning är tillåten, om inte annat föreskrivs i avtal, eller förbjuden, om inte tillstånd ges i avtal.

92. Mot denna bakgrund anser jag att en medlemsstat med rätta kan betrakta upplåtande av en nyttjanderätt avseende fast egendom för en begränsad tidsperiod (exempelvis tio år) som utarrendering eller uthyrning av fast egendom, i den mening som avses i artikel 13 B b och C a i sjätte mervärdesskattedirektivet.

Förslag till avgörande

93. Av ovan anförda skäl anser jag att tolkningsfrågorna skall besvaras enligt följande:

1) Artikel 5.3 b i sjätte mervärdesskattedirektivet skall tolkas så, att en medlemsstat som villkor för att en transaktion avseende en begränsad rätt avseende fast egendom skall anses som "leverans av varor" anger att ersättningen därför, jämte mervärdesskatt, åtminstone måste motsvara marknadsvärdet för den fastighet som denna rätt avser.

2) Artikel 13 B b och C a i sjätte mervärdesskattedirektivet skall tolkas så, att en medlemsstat kan betrakta upplåtande av en nyttjanderätt avseende fast egendom för en begränsad tidsperiod (exempelvis tio år) som utarrendering eller uthyrning av fast egendom, i den mening som avses i nämnda bestämmelser.