

62000C0315

Forslag til afgørelse fra generaladvokat Jacobs fremsat den 6. juni 2002. - Rudolf Maierhofer mod Finanzamt Augsburg-Land. - Anmodning om præjudiciel afgørelse: Bundesfinanzhof - Tyskland. - Sjette momsdirektiv - fritagelser - udlejning af fast ejendom - præfabrikeret bygning, der kan demonteres og genanvendes. - Sag C-315/00.

Samling af Afgørelser 2003 side I-00563

Generaladvokatens forslag til afgørelse

1. Med den foreliggende anmodning om en præjudiciel afgørelse, der er indgivet af Bundesfinanzhof (Tyskland), er Domstolen blevet anmodet om at give retningslinier med hensyn til fortolkningen af begrebet »fast ejendom« i sjette momsdirektivs artikel 13, punkt B, litra b)'s forstand

De fællesskabsretlige regler

2. I henhold til sjette direktivs artikel 2 er levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab, momspligtige.

3. I medfør af artikel 4, stk. 1, er en afgiftspligtig person enhver person, der udøver en økonomisk virksomhed. Af artikel 4, stk. 2, fremgår det, at begrebet økonomisk virksomhed omfatter udnyttelse af materielle eller immaterielle goder med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter. Artikel 4, stk. 3, tillader medlemsstaterne ligeledes at anse for afgiftspligtig person enhver, der lejlighedsvis udfører en transaktion vedrørende en af de i stk. 2 omhandlede former for virksomhed og især en enkelt af følgende transaktioner:

»a) levering af en bygning eller en del af en bygning med tilhørende jord inden første indflytning; medlemsstaterne kan fastlægge de nærmere betingelser for anvendelsen af dette kriterium på ombygninger og definere begrebet »tilhørende jord« [...]

ved »bygning« forstås enhver grundfast konstruktion

b) levering af en byggegrund

ved »byggegrunde« forstås grunde, hvad enten de er byggemodnet eller ikke, når de af medlemsstaterne betragtes som sådanne.«

4. Artikel 5 stk. 1, definerer »levering af et gode« som »overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode«. Artikel 6 stk. 1, definerer »tjenesteydelse« som »enhver transaktion, der ikke er en levering af et gode«.

5. I artikel 13, punkt B, opregnes en række momsfrigitte forhold, heriblandt

»b) bortforpagtning og udlejning af fast ejendom, med undtagelse af:

1. udlejning inden for hotelsektoren eller sektorer med tilsvarende opgaver, således som dette begreb er fastlagt i medlemsstaternes lovgivning, herunder udlejning i ferielejre eller i områder, der er indrettet som campingpladser

2. udlejning af pladser til parkering af køretøjer

3. udlejning af udstyr og maskiner, der installeres på brugsstedet

4. udlejning af bokse.

Medlemsstaterne kan fastsætte yderligere undtagelser inden for dette fritagelsesområde.

[...]

g) levering af bygninger eller dele heraf med tilhørende jord, med undtagelse af de i artikel 4, stk. 3, litra a), nævnte

h) levering af fast ejendom bortset fra bygninger, med undtagelse af de i artikel 4, stk. 3, litra b), nævnte byggegrunde.«

6. Af artikel 13, punkt C, fremgår det, at »medlemsstaterne kan indrømme afgiftspligtige personer ret til at vælge at erlægge afgift i tilfælde af:

a) bortforpagtning og udlejning af fast ejendom

b) transaktioner omhandlet under punkt B , litra d), g) og h)«.

De nationale retsregler

7. I henhold til § 4, stk. 12, litra a), i Umsatzsteuergesetz (den tyske lov om omsætningsafgift, herefter »loven«) er »udlejning og bortforpagtning af fast ejendom [Grundstücke]« afgiftsfri. Der er fastsat forskellige undtagelser til denne fritagelse, som stort set afspejler undtagelserne i artikel 13, punkt B, litra b), nr. 1-3.

8. § 94, stk. 1, i Bürgerliches Gesetzbuch (herefter »BGB«) har følgende ordlyd:

»Som »fast ejendom« regnes bestanddele, der er fast forbundet med grund og jord, navnlig bygninger [...]«

9. BGB's § 95, stk. 1, bestemmer følgende:

»Ting, der alene er forbundet med grund og jord med henblik på et midlertidigt formål, er ikke bestanddel af en fast ejendom [...]«

De faktiske omstændigheder og hovedsagen

10. Den foreliggende sag vedrører kvalificeringen i forhold til fritagelsen i artikel 13, punkt B, litra b), af to transaktioner indgået mellem Rudolf Maierhofer og Freistaat Bayern. Den forelæggende

ret beskriver i sin kendelse sagsforholdene som følger.

11. Rudolf Maierhofer udlejede forskellige beboelsesbygninger til Freistaat Bayern med henblik på midlertidig indlogering af asylansøgere. Det blev aftalt, at de to lejekontrakter skulle løbe over mindst fem år med mulighed for forlængelse, og at jorden efter ophøret af lejeforholdene med Rudolf Maierhofer skulle tilbagegives i fuldstændig ryddet stand.

12. Nogle af bygningerne befandt sig på en ejendom, som Rudolf Maierhofer havde lejet af byen Bamberg, mens andre befandt sig på ejendomme, som Freistaat Bayern havde lejet af byen Bayreuth. Den nærmere karakter af sidstnævnte arrangement er uklar. Det fremgår af forelæggelseskendelsen samt af Rudolf Maierhofers advokats udtalelser under retsmødet, at den faste ejendom blev stillet til rådighed for Rudolf Maierhofer uden formel lejekontrakt eller krav om en modydelse. Det fremgår imidlertid af forelæggelseskendelsen, at Rudolf Maierhofer udlejede bygningerne »med den dertil nødvendige grund og jord«.

13. Rudolf Maierhofer havde opført en- og to-etages bygninger af præfabrikerede elementer. Bygningerne stod på betonsokler, der var opført på et betonfundament i jorden. Væggene var fremstillet af plader, der var fastgjort til fundamentet med bolte. Den tømrede tagkonstruktion var dækket med teglsten. Gulve og vægge i badeværelset og køkkenet var beklædt med fliser. Byggesystemet tillod, at bygningerne til enhver tid kunne demonteres af otte personer i løbet af ti dage og genanvendes andetsteds.

14. Rudolf Maierhofer fradrog ikke indgående afgift vedrørende opførelse af bygninger i 1992. For de omtvistede år, fra 1993 til 1995, angav han afgiftsfri omsætning (nemlig den fra Freistaat Bayern modtagne leje) med hensyn til udleje af fast ejendom. Finanzamt beskattede Rudolf Maierhofers omsætning med den begrundelse, at han ikke udlejede fast ejendom, men alene bygninger, som var såkaldte »skinbestanddele« (»Scheinbestandteile«). Finanzamt tog ved afgiftsansættelsen også hensyn til indgående afgift.

15. Finanzamts vurdering afspejler Bundesfinanzhofs retspraksis, hvorefter begrebet »fast ejendom« i lovens § 4 skal forstås civilretligt og således fortolkes i overensstemmelse med BGB. Begrebet omfatter følgelig bygninger og bygningsdele, fordi de ifølge BGB's § 94, stk. 1, første punktum, udgør en væsentlig bestanddel af den faste ejendom, hvis de er fast forbundet med grund og jord. Det følger dog af BGB's § 95, stk. 1, at bygninger og bygningsdele ikke hører til den faste ejendom, når de alene er forbundet med grund og jord med henblik på et midlertidigt formål. Udlejning af sådanne »skinbestanddele« er altså ikke blevet anset for udlejning af fast ejendom i lovens § 4's forstand.

16. I appelsagen blev Finanzamts vurdering opretholdt af Finanzgericht, som fandt, at de udlejede bygninger ikke var bestanddele af fast ejendom, da de alene var forbundet med grund og jord med henblik på et midlertidigt formål. Rudolf Maierhofer var i henhold til de for overladelserne af ejendommene relevante aftaler forpligtet til at tilbagelevere ejendommene i ryddet stand. Ejerne af de faste ejendomme havde heller ikke ret til at overtage bygningerne. Da bygningerne skulle bedømmes som skinbestanddele, kunne Rudolf Maierhofer ikke gøre krav på afgiftsfritagelse.

17. Rudolf Maierhofer har appelleret til Bundesfinanzhof. Denne domstol, som tilsyneladende tager sin retspraksis op til fornyet overvejelse, fastslår i forelæggelseskendelsen, at begrebet udlejning af fast ejendom i sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), er et selvstændigt fællesskabsretligt begreb. Selv om medlemsstaterne har et vidt skøn med hensyn til, om de pågældende transaktioner skal fritages eller pålægges afgift, kan fortolkningen af begrebet fast ejendom ikke afhænge af medlemsstaternes civilret, da det i så fald ville være umuligt at sikre bestemmelserne ensartede anvendelse i alle medlemsstaterne.

18. Bundesfinanzhof har også bemærket, at efter Domstolens praksis omfatter begrebet »udlejning af fast ejendom« udlejning af bygninger, men ikke udlejning af telte, campingvogne og

mobile homes . Kriterierne for udlejning af »fast ejendom« er således endnu ikke blevet afklaret. Det kan derfor ikke udelukkes, at det i direktivets artikel 9, stk. 2, litra a), og artikel 13, punkt B, litra b), anvendte begreb »fast ejendom« efter ordlyden betegner en urørlig ting, der er fast forbundet med grund og jord, og som er afgrænset fra ting, der kan flyttes. Er denne antagelse korrekt, vil udlejning af bygninger, der er opført til midlertidige formål, udgøre udlejning af fast ejendom, da bestemmelsen ikke forudsætter, at forbindelsen til grund og jord skal vare et bestemt tidsrum.

19. Lægges dette til grund, spørger Bundesfinanzhof endvidere, om dette også er tilfældet, når det kun er bygningen og ikke den ejendom, hvorpå den står, som udlejes. Med hensyn til udlejningen af bygningen på ejendommen tilhørende Bayreuth havde Freistaat Bayern lejet jorden og blot givet Rudolf Maierhofer tilladelse til at opsætte bygningen herpå. Det kan ikke udelukkes, at udlejningen i dette tilfælde vedrører fast ejendom.

20. Bundesfinanzhof har følgelig forelagt Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Omfatter begrebet »udlejning af fast ejendom« i artikel 13, punkt B, litra b), i direktiv 77/388/EØF overladelse, der sker mod vederlag, af en af præfabrikerede elementer opført bygning, der efter aftalens ophør skal fjernes og kan genanvendes på en anden fast ejendom?

2) Er det for så vidt af betydning, at udlejer overlader lejereren den faste ejendom og bygningen, eller kun bygningen, som han har opført på lejers faste ejendom?»

21. Rudolf Maierhofer, den tyske regering og Kommissionen har indgivet skriftlige indlæg til Domstolen, og har - ligesom Det Forenede Kongeriges regering - afgivet mundtlige indlæg.

Det første spørgsmål

22. Bundesfinanzhof spørger, om begrebet »udlejning af fast ejendom« i artikel 13, punkt B, litra b), omfatter den omstændighed, at bygninger, der er bygget af præfabrikerede dele, og som efter lejekontraktens ophør skal demonteres og genanvendes andetsteds, stilles til rådighed mod vederlag.

23. Det fremgår af forelæggelseskendelsen i sin helhed og i lyset af de faktiske forhold, at den forelæggende ret hovedsageligt er usikker på fortolkningen af begrebet »fast ejendom«, og ikke på klassificeringen af transaktionen mellem Rudolf Maierhofer og Freistaat Bayern som »udlejning«. Det væsentligste problem er derfor, om »fast ejendom« i artikel 13, punkt B, litra b)'s forstand omfatter bygninger som de i hovedsagen omhandlede.

24. Rudolf Maierhofer, Det Forenede Kongerige og Kommissionen er af den opfattelse, at sådanne bygninger udgør en fast ejendom i artikel 13, punkt B, litra b)'s forstand. Den tyske regering har principalt gjort gældende, at spørgsmålet er irrelevant, subsidiært at bygningerne ikke er fast ejendom i artikel 13, punkt B, litra b)'s forstand.

Spørgsmålets relevans

25. Den tyske regerings principale påstand er, at det første spørgsmål er irrelevant, fordi den tyske lovgiver i overensstemmelse med direktivets artikel 13, punkt B, litra b), nr. 2, har fastsat yderligere undtagelser til afgiftsfritagelsen. Den havde således lovgivet i form af administrative instrukser, der var udfærdiget af Bundesfinanzministerium, og som skal godkendes af Bundesrat. Instrukserne afspejler tilsyneladende den retspraksis fra Bundesfinanzhof, der henvises til i punkt 15, for så vidt, at begrebet »fast ejendom« i lovens § 4, stk. 12, litra a), skal fortolkes civilretligt, og således i overensstemmelse med BGB, herunder reglerne om skinbestanddele. Instrukserne fastslår, at det ikke drejer sig om »udlejning af fast ejendom«, når de udlejede bygninger kun er fastgjort til jorden med henblik på et midlertidigt formål, og at præfabrikerede boligelementer

således er afgiftspligtige.

26. Jeg er ikke enig i dette argument.

27. Jeg behandlede anvendelsesområdet for beføjelsen i artikel 13, punkt B, litra b), i mit forslag til afgørelse til Henriksen-sagen, og jeg var af den opfattelse, at selv om denne bestemmelse hjemler en vid beføjelse, og spørgsmålet om, hvorvidt undtagelserne er blevet udvidet på et særligt område, er et spørgsmål, der skal afgøres ved fortolkning af national lovgivning, og som henhører under de nationale domstole, »følger det imidlertid klart af direktivets system og opbygning og af den fortolkning, der må anlægges af dets bestemmelser, at national lovgivning ikke kan have denne virkning, medmindre lovgivningen selv indeholder særlige bestemmelser af dette indhold. Såfremt den nationale lovgivning blot gentager forskrifterne i direktivet, herunder de enkelte fritagelses- og undtagelsesbestemmelser, må lovgivningen fortolkes i overensstemmelse med disse forskrifter, og de nationale afgiftsmyndigheder må ikke gøre undtagelse i yderligere omfang, medmindre medlemsstaten har indført supplerende lovregler, hvorefter sådan udlejning er momspligtig.«

28. Den påståede undtagelse af skinbestanddele kan, således som Rudolf Maierhofer og Kommissionen gør gældende, ikke antages at være blevet vedtaget af den tyske lovgiver, og Forbundsrepublikken Tyskland kan derfor ikke antages at have gjort brug af muligheden for i medfør af artikel 13, punkt B, litra b), at indsnævre fritagelsesområdet. Undtagelsen bygger på principper udviklet af domstolene og afspejlet i administrative instrukser. Det blev fremført under retsmødet, at disse instrukser ikke er bindende for hverken domstolene eller regeringen: De er blot kriterier, som administrationen skal følge. De er ikke blevet vedtaget af Bundesrat, selv om de kræver Bundesrats godkendelse. Administrative instrukser kan ikke ændre primær ret, såsom den tyske lov om omsætningsafgift. Denne opfattelse synes bekræftet af den omstændighed, at Bundesfinanzhof ikke nævner instrukserne i forelæggelseskendelsen.

Begrebet »fast ejendom« i artikel 13, punkt B, litra b)

29. Opmærksomheden skal henledes på, at de omhandlede bygninger

- var en- og to-etages bygninger af præfabrikerede dele

- stod på betonsokler, der var opført på et betonfundament i det øverste jordlag og fastgjort til fundamentet med bolte

- havde gulve og vægge i badeværelser og køkkener, der var beklædt med fliser, og havde en tømret tagkonstruktion dækket med teglsten

- kunne demonteres af otte personer i løbet af ti dage og genanvendes andetsteds

- var udlejede for en mindsteperiode på fem år, med mulighed for forlængelse, og de skulle fjernes ved kontraktens udløb.

30. Den tyske regering har gjort gældende, at overdragelsen af præfabrikerede bygninger ikke er »udlejning af fast ejendom« i direktivets artikel 13, punkt B, litra b)'s forstand. Regeringen bemærker indledningsvis, at i de fleste sprogversioner af artikel 13, punkt B, litra b), men dog ikke i den tyske version, henvises der til ejendommens uflyttelige karakter: Rudolf Maierhofers præfabrikerede bygninger kan derimod demonteres og genanvendes andetsteds. Endvidere er bygningerne ifølge regeringen sammenlignelige med telte, campingvogne, mobile homes og mindre fritidsboliger som omhandlet i dommen i sagen Kommissionen mod Frankrig: Selv om de er fastgjort til jorden, kan de demonteres og samles på ny uden at lide nogen form for skade. Endelig er det fælles kendetegn ved transaktioner, der udtrykkeligt er undtaget fra afgiftsfritagelsen i artikel 13, punkt B, litra b), at de er forbundet med en mere aktiv anvendelse af

den faste ejendom, som begrundes, at der opkræves en yderligere afgift ud over den, der blev opkrævet ved det oprindelige salg . På dette grundlag kan udlejning af præfabrikerede bygninger ikke fritages efter artikel 13, punkt B, litra b): Bygninger, der er opført midlertidigt, og som kan demonteres uden derved at ødelægges, kan anvendes flere forskellige steder. Transaktionen skaber derfor en merværdi, som er langt større end den blotte udlejning af fast ejendom, og er derfor sammenlignelig med afgiftsfritagelsen i henhold til artikel 13, punkt B, litra b).

31. Jeg er ikke overbevist af disse argumenter og er enig med Rudolf Maierhofer, Det Forenede Kongeriges regering og Kommissionen i, at bygninger som de i hovedsagen omhandlede må anses for fast ejendom i artikel 13, punkt B, litra b)'s forstand.

32. Den eneste form for ejendom, der pr. definition er fast, er selve jorden: Selv almindelige bygninger, der har til formål at være permanente anlæg, kan i mange tilfælde fjernes og genopføres, hvis der udvises den fornødne grad af påpasselighed. På den anden side er der for så vidt angår anden ejendom end jord klart forskellige grader af »flytbarhed«: En rigtig bygning med mure og fundament vil på grund af de hermed forbundne omkostninger kun i ganske særlige tilfælde blive flyttet, hvorimod et cirkustelts hovedopgave netop er at være flytbar.

33. Spørgsmålet om, hvorvidt bygninger og andre, i bogstaveligste forstand, flytbare objekter udgør fast ejendom i juridisk forstand, kan i princippet besvares enten ud fra objektive kriterier, der vedrører den måde, hvorpå det omhandlede objekt er fastgjort til jorden, hvorpå det står, som f.eks. styrken af fastgørelsen (»solidt fastgjort«), eller uadskilleligheden (»uadskilleligt fastgjort«) eller et subjektivt kriterium såsom den forudsete længde af tilknytningen.

34. Sjette direktiv definerer ikke udtrykkeligt begrebet fast ejendom . Det bliver heller ikke overladt til medlemsstaternes nationale retsordener at definere begrebet . Idet det i henhold til fast retspraksis fremgår af 11. betragtning til sjette direktiv, at fritagelserne i sjette direktivs artikel 13 er selvstændige begreber, som i princippet skal være uafhængige af de civilretlige begreber i de enkelte medlemsstater, skal de formuleringer, som er anvendt til at udtrykke fritagelsen i artikel 13, punkt B, litra b), underlægges en fællesskabsdefinition .

35. Ordet »fast« skal efter min opfattelse udgøre udgangspunktet og grundlaget for analysen af begrebet »fast ejendom«. Modsat den tyske version, der anvender ordet »Grundstück«, hvilket betyder »jordstykke«, anvender direktivets alle andre sprogversioner et begreb svarende til »fast«.

36. Det kan af retspraksis udledes, at begrebet »udlejning af fast ejendom« i artikel 13, punkt B, litra b), ikke kun dækker udlejning af jord, men også udlejning af almindelige bygninger eller dele heraf. Det fremgår implicit af mange domme vedrørende andre aspekter af fortolkningen af artikel 13, punkt B, litra b), hvor hverken Domstolen eller sagens parter rejste tvivl om klassifikationen af almindelige bygninger som fast ejendom. Der er imidlertid ingen relevante retningslinjer fra Domstolen vedrørende de kriterier, som skal anvendes i grænsetilfælde: Selv om dommen i sagen Kommissionen mod Frankrig indirekte vedrørte spørgsmålet, hvorvidt telte, campingvogne, mobile homes og mindre fritidsboliger udgjorde »fast ejendom« i artikel 13, punkt B, litra b)'s forstand, er dens værdi som præcedens begrænset, idet Frankrig ikke anfægtede Kommissionens sagsanlæg, hvorfor der ikke er nogen analyse af traktatbruddet.

37. Ved fastlæggelsen af, hvad der skal forstås ved »fast« i artikel 13, punkt B, litra b), skal subjektive kriterier, såsom den planlagte varighed af tilknytningen, efter min opfattelse ikke tages i betragtning. Som tidligere nævnt lægger den tyske lovgivning vægt på den tilsigtede midlertidige karakter af bygningernes tilknytning til jorden, og det fremgår klart af forelæggelseskendelsen, at dette forhold er det centrale problem for den forelæggende ret. Formålet er imidlertid et notorisk upålideligt kriterium, idet det er problematisk at efterprøve subjektive kriterier. Det kan ikke nødvendigvis lægges til grund, at en bygning efterfølgende vil blive fjernet, blot fordi der ved opførelsen af bygningen var en hensigt om, at den ikke skulle forblive på stedet permanent: Mange af de præfabrikerede huse, som blev opført umiddelbart efter Anden Verdenskrig som en

udtrykkelig midlertidig foranstaltning til afhjælpning af den daværende bolignød, eksisterer stadig i dag. Endvidere er der intet i sjette direktiv, der støtter anvendelsen af subjektive kriterier til fastlæggelse af grænsen mellem fast ejendom og løsøreejendom. Derimod definerer artikel 4, stk. 3, litra a), begrebet »bygninger« objektivt som »enhver grundfast konstruktion«. Endelig er retssikkerheden særligt inden for området for beskatning af største vigtighed, og subjektive kriterier undergraver ofte retssikkerheden.

38. Det er derfor ønskeligt, at kriteriet til fastlæggelse af, hvorvidt en bygning eller lignende konstruktion udgør fast ejendom i artikel 13, punkt B, litra b)'s forstand, er objektivt. Det korrekte kriterium er efter min opfattelse, hvorvidt konstruktionen er solidt grundfæstet til jorden, således som det anføres af særligt Det Forenede Kongeriges regering og af Kommissionen. Denne konklusion bygger på, at begrebet fast ejendom i artikel 13, punkt B, litra b), skal forstås i overensstemmelse med de begreber, som er anvendt i artikel 4, stk. 3.

39. Artikel 13, punkt B, litra b), afgiftsfritager bortforpagtning og udlejning af fast ejendom; artikel 13, punkt B, litra g), afgiftsfritager levering af bygninger eller dele heraf med tilhørende jord med undtagelse af de i artikel 4, stk. 3, litra a), nævnte (dvs. med undtagelse af levering inden første indflytning). Artikel 13, punkt B, litra g), fritager altså genbrugssalg af bygninger eller dele heraf med tilhørende jord; på samme måde fritager artikel 13, punkt B, litra b), udlejning af fast ejendom. Det fremgår klart af ordlyden af artikel 13, punkt B, litra g), at formuleringerne i denne bestemmelse skal forstås i overensstemmelse med artikel 4, stk. 3, som angår begreberne »jord« og »bygninger«, og som definerer bygninger som »enhver grundfast konstruktion«. Efter min opfattelse udgør begreberne jord og bygninger, som beskrevet i artikel 4, stk. 3, derfor to grundlæggende elementer for begrebet »fast ejendom« i artikel 13, punkt B, litra b). Såfremt fællesskabslovgiver havde ønsket at holde »bygninger« - som defineret i artikel 4, stk. 3 - uden for begrebet fast ejendom i artikel 13, punkt B, litra b), og på den måde på samme tid afgiftsfritage levering af visse grundfaste konstruktioner i medfør af artikel 13, punkt B, litra g), alt imens de samme konstruktioner holdes uden for anvendelsesområdet for den parallelle afgiftsfritagelse i artikel 13, punkt B, litra b), er det efter min opfattelse usandsynligt, at dette ikke er nævnt explicit i direktivet .

40. Jeg kan derfor ikke godtage den tyske regerings forslag om, at der vedtages et mere strikte krav om en uløselig fastgørelse til jorden. Jeg har allerede ovenfor beskrevet, hvordan selv almindelige bygninger kan fjernes og genopføres andetsteds. Det er derfor ikke passende at fortolke begrebet »fast« som betydende uadskilleligt forbundet til jorden: Dette kriterium ville ikke kun medføre, at så godt som alle bygninger udelukkes, men ville også kræve en kompleks vurdering af, hvorvidt en given bygning rent faktisk kunne flyttes og genopføres.

41. Jeg anser det heller ikke for korrekt at antage, at udlejning af konstruktioner, der er fast forbundet til jorden, men som kan fjernes og genopføres andetsteds, nødvendigvis medfører en mere aktiv udnyttelse af ejendommen på en måde, der er sammenlignelig med de transaktioner, der er opregnet i artikel 13, punkt B, litra b), nr. 1-4. Eksempelvis udlejer Rudolf Maierhofer i det foreliggende tilfælde blot bygningerne til Freistaat Bayern, hvorved han ikke udnytter ejendommen mere aktivt end han ville have gjort, hvis udlejningen vedrørte almindelige bygninger, som han havde opført. Det er ganske vist muligt, at bygningerne ved udlejningens ophør kan fjernes og blive genopført og gendulejet andetsteds. Den tyske regering synes at være bekymret for, at jordens værdistigning i forbindelse med disse transaktioner vil unddrages moms, selv om dette ikke bør være tilfældet. Sandsynligheden for, at denne sekvens af handlinger indtræffer, er efter min opfattelse rent hypotetisk og kan derfor ikke, uden at undergrave retssikkerheden, få indflydelse på den korrekte klassifikation af en bygning som »fast ejendom« i artikel 13, punkt B, litra b)'s forstand.

42. Efter min opfattelse skal bygninger som de i sagen omhandlede anses for fast forbundet med jorden i den forstand, begrebet er anvendt i det foreslåede kriterium. Bygningerne står på

betonsokler, der er opført på et betonfundament i jorden, og er fastgjort til fundamentet med bolte. De synes at være solidt bygget, således at de kan holde i mindst fem år. Det ville tage et hold på otte personer en periode på ti dage at demontere husene. De er således ikke at sidestille med telte, campingvogne og mobile homes, som pr. definition er flytbare og i mindre grad fast tilknyttet jorden.

43. Jeg skal herefter konkludere, at begrebet »fast ejendom« i sjette momsdirektivs artikel 13, punkt B, litra b)'s forstand omfatter bygninger som de i hovedsagen omhandlede, der er konstrueret af præfabrikerede elementer, når disse er solidt grundfæstet til jorden.

Det andet spørgsmål

44. Med sit andet spørgsmål ønsker Bundesfinanzhof oplyst, hvorvidt det er af betydning for denne analyse, at udlejeren stiller både bygningerne og den jord, hvorpå bygningerne er opført, til rådighed for lejeren, eller blot udlejer bygningerne, som han har opført på lejerens grund.

45. Rudolf Maierhofer og Kommissionen er af den opfattelse, at dette forhold er uden betydning: Kriteriet for fastlæggelsen af, om en given bygning er »fast ejendom«, og således om udlejning af bygningen er afgiftsfritaget i medfør af artikel 13, punkt B, litra b), angår ikke ejerskabet af den jord, hvorpå bygningerne står.

46. Den tyske regering har intet bemærket angående det andet spørgsmål. Det Forenede Kongerige derimod gør gældende, at ejerskab med hensyn til den ejendom, hvorpå bygningerne er opført, er af stor betydning for klassifikationen af transaktionen i forhold til artikel 13, punkt B, litra b). Medmindre Rudolf Maierhofer var i stand til at overdrage såvel ejendommen som bygningerne til Freistaat Bayern, kan transaktionen ikke anses for forpagtning eller udlejning af fast ejendom, og han skulle blot anses for at have opført bygninger og således at have udført en afgiftspligtig levering af en byggetjenesteydelse.

47. Der er efter min opfattelse imidlertid intet i artikel 13, punkt B, litra b), der antyder, at kriteriet for fastlæggelsen af, hvad der i denne bestemmelse udgør »forpagtning eller udlejning af fast ejendom«, skulle vedrøre ejerskab af ejendommen og bygningerne derpå.

48. Det Forenede Kongeriges argument om, at det vil have »ekstreme konsekvenser«, hvis udlejning af bygninger på en ejendom, som ikke ejes af udlejeren, kan afgiftsfritages i henhold til artikel 13, punkt B, litra b), finder jeg heller ikke overbevisende. Det Forenede Kongerige anfører, at i et sådant tilfælde kan en entreprenør, der for en husejer skal udskifte taget eller blot en enkelt tagsten på dennes hus, påstå, at hans tjenesteydelse skal omfattes af afgiftsfritagelsen, idet selve huset er fast ejendom. Det Forenede Kongerige indrømmer, at parterne i et sådant tilfælde ville være nødt til at tilrettelægge betalingsarrangementet således, at det kommer til at se ud som en lejeaftale, men det gør gældende, at dette erhvervsmæssigt set ikke udgør et problem, når blot prisen afspejler betaling over tid. Det Forenede Kongerige konstaterer derfor, at et stort antal entreprenørarbejder vil kunne henhøre under området for afgiftsfritagelsen i artikel 13, punkt B, litra b).

49. I en lidt anden sammenhæng gjorde Det Forenede Kongerige imidlertid selv gældende under den mundtlige forhandling, at det efter fast retspraksis er karakteren af den omhandlede aktivitet, der bestemmer dens afgiftsmæssige status. Dette afgøres ikke af, hvilken form arrangementet mellem parterne antager. Domstolen har for nylig givet retningslinjer vedrørende anvendelsesområdet for begrebet »udlejning og forpagtning«. For det første har den fastslået, at aftaler, der er karakteriseret ved, at der ikke er taget hensyn til varigheden af brugen af den faste ejendom, som er et afgørende forhold i en lejeaftale, som følge heraf ikke kan være omfattet af dette begreb. For det andet har den fastslået, at udlejning af fast ejendom i sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b)'s forstand grundlæggende består i, at ejeren af en fast ejendom mod betaling af leje og for en aftalt periode overlader lejeren brugsretten til sin ejendom og retten til at udelukke

andre herfra . Jeg kan derfor ikke se, hvorledes vedligeholdelse og entreprenørarbejde med hensyn til bygninger risikerer at blive fortolket som en aftale om forpagtning eller udlejning af fast ejendom i artikel 13, punkt B, litra b)'s forstand.

50. Vedrørende det andet spørgsmål skal jeg følgelig konkludere, at det ikke er relevant for afgørelsen af, om udlejning af en bygning falder inden for området for afgiftsfritagelsen i artikel 13, punkt B, litra b), hvorvidt udlejerer stiller både bygning og den ejendom, hvorpå bygningen er opført, til rådighed for lejerer, eller blot stiller bygningen, som er opført på lejerens ejendom, til rådighed.

Forslag til afgørelse

51. I lyset af ovenstående er det min opfattelse, at Domstolen bør give de følgende svar på de af Bundesfinanzhof stillede spørgsmål:

»1) Begrebet »udlejning af fast ejendom« i artikel 13, punkt B, litra b), i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter - Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, omfatter udlejning af bygninger opført af præfabrikerede elementer såsom de i hovedsagen omhandlede, hvis de er solidt grundfæstet til jorden.

2) Det er irrelevant for besvarelsen af spørgsmålet, om udlejning af en bygning falder inden for afgiftsfritagelsen i artikel 13, punkt B, litra b), hvorvidt udlejerer stiller både bygning og den ejendom, hvorpå bygningen er opført, til rådighed for lejerer, eller blot stiller bygningen, som er opført på lejerens ejendom, til rådighed.«