

Conclusions

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT

DÁMASO RUIZ-JARABO COLOMER

föredraget den 4 maj 2004(1)

Mål C-284/03

Belgiska staten

mot

Temco Europe SA

(Begäran om förhandsavgörande från Cour d'appel, Bryssel (Belgien))

Sjätte mervärdesskattedirektivet – Undantag – Uthyrning och uthyrning av fast egendom – Begreppet uthyrning av fast egendom – Ett företags upplåtelse på obestämd tid av nyttjanderätt till ospecificerad yta i en byggnad till tre bolag, samtliga fyra företag ingående i samma koncern, mot ett vederlag som fastställs på grundval av utnyttjad kvadratmeteryta samt varje nyttjandrättshavares omsättning och antalet anställda

I – Inledning

1. Genom artikel 13 B b i sjätte mervärdesskattedirektivet (2) undantas "[u]thyrning och uthyrning av fast egendom" från skatteplikt. Detta uttryck har givits en självständig och enhetlig definition i EG-domstolens rättspraxis i linje med gemenskapsrätten, (3) och givits en vidare innebörd än det har i vissa nationella rättsordningar. (4) Enligt domstolen innebär det att ägaren till en byggnad, mot hyra och för en överenskommen tid, ger hyresgästen rätt att ta egendomen i besittning och utesluta andra från nyttjandet av denna. (5)
2. Syftet med förevarande tolkningsfråga är att utreda om det är möjligt att till detta begrepp hänföra de tre avtal genom vilka ett företag ? med osäker besittningsrätt och för en obestämd tid ? till vardera företag i sin koncern upplåter nyttjanderätten till fast egendom som det äger, till ett pris som fastställs främst med utgångspunkt från den utnyttjade ytan, trots att inget av företagen tillerkänns exklusiv rätt till en viss del av byggnaden.
3. Cour d'appel i Bryssel, sjätte avdelningen för skattemål, har ställt två frågor som utgör två sidor av samma mynt. Cour d'appel vill för det första få utrett om de ifrågavarande avtalen kan betecknas som uthyrning av fast egendom, i den mening som avses i nämnda undantag från skatteplikt. För det andra vill denna domstol veta om detta gemenskapsrättsliga begrepp omfattar en användning som den i ovanstående punkt beskrivna av Temcos fastighet, för andra ändamål än dess rörelse.
4. Den belgiska staten har i sitt skriftliga yttrande motsatt sig den senare tolkningen. Den anser nämligen att denna tolkning följer av att hänsyn tas till en bestämmelse i dess interna rätt (artikel 44.3 punkt 2 första stycket i *Code de la taxe sur la valeur ajoutée*) (6) som inte är tillämplig i förevarande mål, eftersom den varken åberopats av parterna eller beaktats av Tribunal de

première instance i Bryssel. Det är lätt att tillbakavisa denna ståndpunkt, som till svar på mina frågor vidhölls vid förhandlingen och till vilken de övriga närvarande anslöt sig, när man erinrar sig att det ankommer på domstolen att inom ramen för målet om förhandsavgörande tolka gemenskapsrätten eller uttala sig om dess giltighet, men inte att kontrollera valet av bestämmelse i den nationella rätten eller tolkningen av denna, eftersom det ankommer på den hänskjutande domstolen, i egenskap av den som "förfogar över" förfarandet, att avgöra i vilken mån en bestämmelse är relevant för målets avgörande. Sammanfattningsvis ankommer bedömningen av frågans relevans på den hänskjutande domstolen, (7) och EG-domstolen kan inte ifrågasätta denna bedömning annat än om frågan saknar samband med de verkliga omständigheterna eller föremålet för tvisten vid den nationella domstolen, (8) om den inte avser gemenskapsrätten (9) eller om åberopandet av bestämmelsen i fråga är uppenbart felaktigt, (10) vilket inte är fallet i förevarande mål.

II – Tillämpliga bestämmelser

A – De gemenskapsrättsliga bestämmelserna: sjätte mervärdesskattedirektivet

5. I artikel 2 avgränsas den mervärdesskattepliktiga transaktionen till "leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium av en skattskyldig person i denna egenskap".

6. I artikel 4.1 beskrivs sistnämnda begrepp på följande sätt:

"... varje person som självständigt någonstans bedriver någon form av ekonomisk verksamhet som anges i punkt 2, oberoende av syfte eller resultat."

I samma punkt 2 anges särskilt som ekonomisk verksamhet "[u]tnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav".

7. I artikel 6.1 definieras den skattepliktiga transaktionen "tillhandahållande av tjänster" negativt ("varje transaktion som inte utgör leverans av varor"). Med dessa jämföras i artikel 6.2 a användning av varor som ingår i en rörelses tillgångar för den skattskyldiges eget eller personalens privata bruk, eller mer generellt sådan användning för andra ändamål än hans rörelse, om de skulle ha medfört hel eller delvis avdragsrätt för mervärdesskatten.

8. Artikel 13 har följande lydelse:

"Undantag inom landets territorium

...

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 campingplatser,
- 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 [sic];[(11)]

...

C. Valfrihet

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

a)Utarrendering och uthyrning av fast egendom.

...

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

B – Belgisk rätt: Code de la taxe sur la valeur ajoutée

9. Genom artikel 44.3 punkt 2 undantas utarrendering, uthyrning av fast egendom samt användning av sådan egendom från skatteplikt, på de villkor som föreskrivs i artikel 19.1, det vill säga användning mot vederlag för andra ändamål än den skattskyldiges ekonomiska verksamhet. Från det skattefria området undantas leasing, upplåtelse av yta för fordonsparkering, för magasinering och för campingplatser, inkvartering på hotell och liknande anläggningar samt uthyrning av kassaskåp.

III – Bakgrund och målet vid den nationella domstolen

10. Aktiebolaget Temco Europe (nedan kallat Temco) är ett belgiskt bolag som bedriver städning och underhåll av byggnader, och är i denna egenskap skattskyldigt för mervärdesskatt. Bolaget äger en byggnad i Bryssel som det lät renovera år 1993 och år 1994. Temco har inte sitt huvudkontor i denna byggnad.

11. Den 1 februari det andra året ingick bolaget tre avtal med lika många bolag i den egna koncernen, som hade samma ledning. Avtalen betecknades som "upplåtelseavtal" och gav dem nyttjanderätt till fastigheten på följande villkor:

–Nämnda bolag skall bedriva sin verksamhet i byggnaden på det sätt som beslutats av Temcos styrelse, men utan någon särskild rätt till en bestämd del av denna.

–Löptiden är knuten till händelseutvecklingen, men fastighetens bolagsstyrelse kan när som helst och utan förvarning kräva att lokalerna utryms.

–De tre företagen svarar för kostnaderna. Kostnaderna för vatten och elektricitet beräknas på grundval av förbrukningen, men de gemensamma kostnaderna fastställs med utgångspunkt från den yta som används, vilket även gäller beträffande reparationskostnader.

–Hyran betalas per år och uppgår till 3 500 BEF (för närvarande motsvarande belopp i euro) per kvadratmeter för kontorsyta och 1 000 BEF per kvadratmeter för lageryta. Hyran höjs med 0,4 procent av hyresgästernas omsättning och 5 000 BEF per år och anställd.

–Enligt interna föreskrifter om tillträde till byggnaden och om städning av densamma har de ansvariga för det upplåtande bolaget obegränsat tillträde till fastigheten.

–Parterna har avtalat bort tillämpningen av artikel 1.709 i Code Civil, i vilken uthyrning definieras.

12. Ägaren gjorde avdrag för mervärdesskatten på renoveringsarbetena. Den belgiska skattemyndigheten ansåg dock att de beskrivna avtalen utgör verkliga hyresavtal som är undantagna från skatteplikt, och att avdraget således inte kan godkännas. Följaktligen meddelade den den 16 april 1997 ett beslut med krav på betalning som sedan det fastställts och förklarats verkställbart delgavs Temco. Bolaget bestred kravet.

13. Tribunal de première instance i Bryssel upphävde beslutet genom dom av den 29 september 2000, och förbjöd ett fortsatt verkställande av betalningskravet. Belgiska staten överklagade detta avgörande.

IV – Tolkningsfrågan

14. Cour d'appel har vilandeförklarat förfarandet och hänskjutit följande tolkningsfråga till domstolen för förhandsavgörande innan målet avgörs i sak:

"Kan artikel 13 B b i sjätte direktivet tolkas så att transaktioner, vilka i belgisk rätt motsvaras av ett avtal utan tidsbegränsning genom vilket ett bolag vid ett och samma tillfälle, gett ett antal närstående bolag en osäker besittningsrätt till samma byggnad mot erläggande av en avgift som huvudsakligen, men inte helt, beräknats på grundval av antalet utnyttjade kvadratmeter, när den osäkerhet som kännetecknar avtalen uppvägs av att nyttjanderättshavarna och upplåtaren har samma ledning, anses utgöra utarrendering eller uthyrning av fast egendom i den mening som avses i gemenskapsrätten? Alternativt, omfattar detta gemenskapsrättsliga begrepp, som återfinns i nämnda bestämmelse, nyttjande mot vederlag av fast egendom för andra ändamål än den skattskyldiges ekonomiska verksamhet? en definition som upprepas i artikel 44.3 punkt 2 i belgiska Code de la T.V.A. ? i förevarande fall i form av upplåtelse med osäker besittningsrätt av fast egendom för en obestämd tidsperiod och mot en månatlig ersättning, som varierar och till viss del är beroende av avtalspartens resultat, vilken saknar ensamrätt vad gäller nyttjandet av byggnaden, när den osäkerhet som kännetecknar avtalen uppvägs av att nyttjanderättshavarna och upplåtaren har samma ledning?"

V – Förfarandet vid domstolen

15. Den belgiska regeringen, Temco och kommissionen har inkommit med skriftliga yttranden inom den frist som föreskrivs i artikel 20 i EG-stadgan för domstolen.

16. De som deltog i det skriftliga förfarandet infann sig till förhandlingen som hölls den 1 april 2004 för att yttra sig muntligen.

VI – Bedömning av tolkningsfrågorna

17. Den belgiska domstolens långa och invecklade fråga döljer två skilda frågor som dock kompletterar varandra. För det första vill man få klarhet i om avtal som de som är i fråga i målet vid den nationella domstolen kan betraktas som "uthyrning av fast egendom" i den mening som avses i artikel 13 B b i sjätte mervärdesskattedirektivet, såsom den har tolkats av domstolen.

18. Den andra frågan är synnerligen förvirrande formulerad. Vid en ytlig genomläsning kan man i den senare delen av den långa frågan se en pleonasm, där samma frågeställning upprepas med skilda formuleringar. Av hänvisningen till artikel 44.3 punkt 2, och vidarehänvisningen till artikel 19.1 i Code de la taxe sur la valeur ajoutée framgår att den egentliga fråga man vill få belyst är huruvida det är möjligt att, sedan det väl konstaterats att de omtvistade avtalen inte kan betecknas som hyresavtal, betrakta dem som ett utnyttjande av fastigheten mot vederlag för andra ändamål än Temcos ekonomiska. För det fall att detta alternativ bör prövas förefaller det nödvändigt att fastställa om medlemsstaterna kan utvidga tillämpningsområdet för den skattebefrielse som föreskrivs i bestämmelsen i sjätte mervärdesskattedirektivet, genom att inkludera andra figurer än uthyrning av fast egendom.

A – Den första frågan

19. I början av detta förslag till avgörande redovisade jag vilken innebörd domstolen givit sjätte mervärdesskattedirektivets lydelse med utgångspunkt från artikel 13 B b. I själva verket bör domstolen inte tillägga mycket mer, då den annars riskerar att överskrida gränsen för sin behörighet inom ramen för mål om förhandsavgöranden och sin uppgift att slutgiltigt tolka gemenskapsbestämmelsen, för att i stället tillämpa den på det konkreta fallet och därmed inkräkta på den hänskjutande domstolens jurisdiktion. (12) Just i detta "inte mycket mer" finns emellertid nyckeln till svaret på den tolkningsfråga som har ställts av Cour d'appel i Bryssel.

20. Enligt gemenskapens rättspraxis undantas följande från mervärdesskatteplikt: 1) fastighetsägares upplåtelse av en fastighet till en annan person, 2) med uteslutande av andra personer, 3) av nyttjande- och avkomsträtten till denna, 4) för en avtalad tid, 5) i utbyte mot ett vederlag. Bedömningen av om denna definition kan appliceras på ett visst avtal skall ske utifrån en samlad bedömning av de omständigheter som kännetecknar transaktionerna i fråga (13) varvid hänsyn skall tas till avtalets objektiva karaktär, (14) oberoende av vilken beteckning parterna har givit det. (15)

21. De första och tredje aspekterna aktualiseras beträffande de avtal som Temco har ingått och diskussionen inom ramen för målet om förhandsavgörande har fokuserats på de rekvisit som avser upplåtelsens exklusivitet, dess varaktighet och det avtalade prisets karaktär.

1. Hyresgästens besittning

22. Utarrendering och uthyrning av fast egendom kännetecknas av en överföring av ägarens befogenheter, med undantag för rätten att avyttra egendomen, som skapar en möjlighet att utestänga andra personer – ägaren inbegripen – från nyttjanderätten till fastigheten. Ett exklusivt innehav är dock inte synonymt med ensamrätt, eftersom gemensam besittning (16) kan förekomma genom ett eller flera avtal. Den avgörande omständigheten är hyresgästernas monopolställning som innehavare av den hyrda egendomen i förhållande till alla andra, med rätt att förbjuda nyttjandet av denna.

23. Det saknar således betydelse om de överlåtna befogenheterna utövas av en enda person eller av flera personer och, i det senare fallet, om överlåtelsen följer av en eller flera överenskommelser. Det saknar vidare betydelse för det begrepp som har utvecklats av domstolen om varje användare har tilldelats en del av byggnaden eller om behörigheten är odelad, i form av ideella andelar. (17)

24. Skattebefrielsen i artikel 13 B b i sjätte mervärdesskattedirektivet avser vissa rättshandlingar

som utgör en ekonomisk verksamhet i den mening som avses i artikel 4 i samma direktiv, men som på grund av sin natur inte ger upphov till ett relevant mervärde, vilket av finansiella skäl motiverar skattebefrielsen. (18) Samma överväganden ligger till grund för undantagen från skattebefrielsen, såtillvida att de avser ett mer aktivt utnyttjande av fastigheterna. (19)

25. Nyckeln ligger således i verksamhetens karaktär, dess ekonomiska verklighet, och inte i den rättsliga beteckning som parterna har använt, eftersom det annars skulle föreligga en risk för att skattens allmängiltighet undermineras och dess neutralitet rubbas genom att man tillåter att i sak likadana verksamheter behandlas olika. Därför slog domstolen i domen i målet "Goed Wonen" fast att artikel 13 B b och 13 C a i sjätte mervärdesskattedirektivet inte utgör något hinder för en nationell bestämmelse som vid tillämpningen av undantagen från skattskyldighet för mervärdesskatt medger att utarrendering och uthyrning av fast egendom likställs med upprättandet, för en avtalad tidsperiod och mot ersättning, av en sakrätt som ger dess innehavare rätt att använda en fast egendom.

26. Under dessa omständigheter ankommer det på den nationella domstolen att bedöma innehållet i de omtvistade avtalen och de villkor på vilka de fullgörs, (20) för att fastställa om nyttjanderättshavarna tilldelas nyttjanderätten med uteslutande av alla andra och, i synnerhet, ägaren.

2. Uthyrningens varaktighet

27. Tiden är av central betydelse för denna typ av avtal, varför domstolen i domarna i de ovannämnda målen kommissionen mot Irland respektive kommissionen mot Förenade kungariket (punkt 56 respektive punkt 68) har nekat att som utarrendering eller uthyrning betrakta fall där parterna vid sitt godkännande inte beaktat tiden, som exempelvis vid användning av vägnätet mot betalning av en tull. Av liknande skäl påpekas i domen i målet Stockholm Lindöpark att den tid som tredje man, mot en viss ersättning, nyttjar en golfbana är en av de parametrar som den nationella domstolen skall beakta för att bedöma om verksamheten är undantagen från mervärdesskatteplikt (punkterna 27 och 28), och tillade i domen i målet Blasi (punkterna 23-26) att upplåtelsens varaktighet är ett grundkriterium för att skilja uthyrningen av en bostad från hotellverksamhet, som genom artikel 13 B b i sjätte direktivet undantas från skattebefrielsen.

28. Även om besittningens varaktighet visserligen har viss betydelse är den bara en av beståndsdelarna i en uthyrning av fast egendom. Den kan därför inte upphöjas till ensamt "vittne" beträffande huruvida ett avtal skall betecknas som ett hyresavtal, med bortseende från alla andra bedömningar och i synnerhet förhållandets faktiska varaktighet. I domen i målet Blasi klargjorde domstolen att det ankommer på den hänskjutande domstolen att utreda om den tidsrymd som anges i avtalet återspeglar parternas verkliga avsikt, eftersom det annars vore lämpligare att ta hänsyn till den faktiska sammantagna tidsrymd under vilket tillhandahållandet av logi sker.

29. Däremot är inte "avtalad tidsrymd" detsamma som "bestämd tidsrymd", vilket innebär att upplåtelsen av nyttjanderätten till en fastighet under en obestämd period inte enbart av detta skäl upphör att utgöra en uthyrning i den mening som avses i sjätte mervärdesskattedirektivet. (21) Det kan ha betydelse om tiden är så kort att den, enligt domen i målet Blasi, bör betecknas som hotellverksamhet, men det saknar betydelse om den förlängs, sedan en viss nivå överskridits. Det har i detta avseende föga betydelse att förhållandets löptid av en av parterna eller av båda gemensamt till och med görs beroende av en händelse utanför deras kontroll, eftersom det avtalsenliga samtycket under alla omständigheter ges i avsikt att överlämna egendomen under en tidsrymd, om än inte preciserad.

30. Upplåtelser med osäker besittningsrätt förlorar således inte sin egenskap av uthyrning därför att deras upphörande görs beroende av ägarens vilja. Man bör ta hänsyn till de faktiska omständigheterna i varje enskilt fall och, liksom i målet Blasi, fastställa rättsförhållandets löptid, en uppgift som även den ankommer på den nationella domstolen. (22) Som den belgiska regeringen har påpekat i sitt skriftliga yttrande skulle beslutet att undanta uthyrningar med osäker besittning från det skattebefriade området kränka neutralitetsprincipen, eftersom transaktioner som i sig är lika skulle behandlas olika. Den har rätt i att detta gemenskapsrättsliga begrepp skall avgränsas med utgångspunkt från tjänsternas art, snarare än hur de upphör, så att all upplåtelse av

besittningen till en fastighet från ägarens sida mot en ersättning enligt domstolens rättspraxis skall ges denna beteckning. (23)

31. Ovanstående premisser tyder på att det i det fall som behandlas i målet vid den nationella domstolen saknar betydelse att det bolag som äger fastigheten och nyttjanderättshavarna tillhör samma koncern och lyder under en gemensam ledning. Dessa omständigheter kan visserligen minska osäkerheten, men de ger inte avtalen en starkare "uthyrningskaraktär": om obestämtheten och osäkerheten i fråga om uthyrningens varaktighet enligt sjätte mervärdesskattedirektivet saknar betydelse för om den skall betraktas som en sådan, saknar en minskning av denna osäkerhet i sin tur betydelse.

3. Hyran

32. Temco har åberopat denna komponent för att tillbakavisa att de avtal som undertecknades år 1994 har karaktär av hyresavtal. Bolaget har klargjort att hyran inte fastställs enbart med utgångspunkt från nyttjandets varaktighet, utan att även hyresgästernas omsättning och antal anställda beaktas. Detta uttalande förefaller för det första inte vara helt riktigt eftersom den brukade ytan är huvudkomponenten i priset. Enligt uppgifterna i målet påverkar dessutom inte tiden fastställelsen av hyran.

33. Priset kan anges in natura eller i en valuta som är ett lagligt betalningsmedel. I båda fallen gäller huvudparametrarna normalt den upplåtna fastighetens storlek, dess läge och skick, ändamålet och varaktigheten. Det kan finnas några fler, som de som behandlas i förevarande mål, och man kan även tänka sig andra, under förutsättning att de inte strider mot rättsordningen, goda seder eller moral. Det är även tillåtet att något av dessa kriterier, som exempelvis tiden, saknas utan att avtalet förlorar sin hyreskaraktär. Det är således inte märkligt att hyran betalas per månad, medan hyresförhållandets varaktighet anges i år. Det föreligger alltså inget samband mellan de variabler som ligger till grund för fastställelsen av priset och transaktionens rättsliga art.

34. Sammanfattningsvis åsyftas genom artikel 13 B b i sjätte direktivet ett avtal genom vilket en fastighetsägare upplåter sin nyttjanderätt till en annan person med uteslutande av övriga personer – ägaren inbegripen – för en tid och mot en ersättning. Bedömningen av om en viss transaktion uppfyller dessa rekvisit ankommer på den nationella domstolen, som i detta avseende bör ta hänsyn till samtliga omständigheter, vid sidan av de materiella omständigheter under vilka den genomförs. Följande saknar härvid betydelse:

1. Den rättsliga beteckning som parterna ger avtalet.

2. Antalet nyttjanderättshavare, huruvida det föreligger ett eller flera avtal avseende samma fastighet, samt, i förekommande fall, den bestämda tilldelningen av en yta eller tilldelningen av kvoter eller ideella andelar.

3. Huruvida tidsrymden är mer eller mindre obestämmd, varvid det är tillåtet att denna inte uttryckligen avtalas och att den görs beroende av beslut som fattas av en av parterna, båda parterna eller av en händelse som ligger utanför deras kontroll.

4. Det faktum att båda parterna i rättsförhållandet tillhör samma koncern och lyder under samma ledning.

5. Det sätt på vilket hyran fastställs, liksom de parametrar med utgångspunkt från vilka detta sker, särskilt att transaktionens varaktighet inte beaktas.

4. En anmärkning angående eventuella bedrägliga avsikter och principen om strikt tolkning av undantagen från skatteplikt

35. För att, såsom föreskrivs i inledningen till artikel 13 B, förhindra "eventuell skatteflykt, skatteundandragande eller missbruk", (24) skall den hänskjutande domstolen när den fullgör denna uppgift utreda om den skattskyldige drivs av ett bedrägligt uppsåt eller om effekten att statskassan undanhålls en viss skatteskuld har uppkommit utan avsikt att vilseleda. (25)

Sistnämnda tolkningskriterium skall vägleda den domstolens utövning av sin prövningsrätt vid bedömningen av de faktiska omständigheterna för att kontrollera om de rekvisit som krävs för att en verksamhet skall förklaras undantagen från skatteplikt är uppfyllda.

36. De nationella domstolarna skall vara extra strikta när de ställs inför rättsliga spetsfundigheter som konstruerats för att kringgå en bestämmelses tillämpning, och hävda den

neutralitetsregel som styr det gemensamma mervärdesskattesystemet.

37. Denna ståndpunkt banar väg för att avtal, som vid första påseendet skulle betecknas på annat sätt, betraktas som avtal om "utarrendering eller uthyrning av fast egendom", samtidigt som den inte strider mot det krav på en strikt tolkning av undantagen från skatteplikt som så många gånger har fastställts av domstolen. (26) Denna modell förhindrar att skatteförmånen medges i andra fall än de som anges i bestämmelsen, men inte sådana som trots sin yttre form har stor likhet med de transaktioner som undantas från skatteplikt, och som därmed skall omfattas av undantaget. Såsom generaladvokaten Jacobs konstaterade i förslaget till avgörande i målet Seeling innebär inte kravet på en strikt tolkning att undantagen skall formuleras så snävt eller begränsande att de inte får avsedd effekt (punkt 32).

B – Den andra frågan

38. Cour d'appel i Bryssel har även frågat om de avtal som är i fråga i målet vid den nationella domstolen kan utgöra ett nyttjande av byggnaden från Temcos sida mot ersättning för andra ändamål än dess ekonomiska verksamhet, i den mening som avses i artikel 44.3 punkt 2 jämförd med artikel 19.1 i Code de la taxe sur la valeur ajoutée. Detta är i själv verket en fråga som den belgiska domstolen själv, med ledning av de faktiska och rättsliga omständigheter som är för handen i det omtvistade fallet, bör besvara inom ramen för utövningen av sin prövningsrätt. Det ankommer inte på domstolen att klassificera en rättshandling för att utreda om en regel i den nationella rätten är tillämplig på densamma.

39. Den hänskjutande domstolens fråga rymmer dock en dimension av större räckvidd: utgör sjätte mervärdesskattedirektivet hinder för en nationell bestämmelse som innebär en utvidgning av det skattebefriade området? Eller med andra ord, medger den att medlemsstaterna, vid sidan av uthyrning av fast egendom, undantar ett utnyttjande av fastigheter i vinstsyfte som inte är hänförligt till den skattskyldiges egentliga näringsverksamhet?

40. Svaret skall enligt min uppfattning vara nekande.

41. Gemenskapslagstiftarens avsikt är att samtliga leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster som sker i var och en av medlemsstaterna skall vara mervärdesskattepliktiga, för att de som bedriver en sådan ekonomisk verksamhet som nämns i artikel 4.2 i sjätte mervärdesskattedirektivet skall få en förmån, däribland utnyttjandet av materiella och immateriella tillgångar.

42. En skattskyldig har med avseende på den del av hans egendom som används för andra ändamål än de som är avgörande för beskattningen av honom två alternativ: att undanta denna från det gemensamma mervärdesskattesystemet eller att låta den ingå bland tillgångarna i sitt företag, dra av den ingående mervärdesskatten och betala den skatt som motsvarar hans privata användning enligt artikel 6.2 a i sjätte mervärdesskattedirektivet. (27) Denna bestämmelse syftar till att förhindra att en tillgång i ett företag som används privat undgår beskattning, om den ingående mervärdesskatten har dragits av vid förvärvet, (28) för att säkerställa att den skattskyldige och den slutlige konsumenten behandlas lika. (29)

43. Det framgår av artikel 4.2, jämförd med artikel 6.2 a att, om den ingående mervärdesskatten på en rörelsetillgång har dragits av, skall användning av tillgången för den skattskyldiges eller hans anställdas privata bruk eller för rörelsefrämmande ändamål jämföras med tillhandahållande av tjänst mot vederlag. (30)

44. Genom artikel 13 B b undantas en grupp av tillhandahållanden av tjänster, (31) såväl inom ramen för den skattskyldiges ekonomiska verksamhet som inom ett annat område, under förutsättning att de i det senare fallet är skattepliktiga därför att föremålet för uthyrningen tidigare grundade ett mervärdesskatteavdrag.

45. Det gemensamma systemet i sjätte mervärdesskattedirektivet, liksom principerna om allmängiltighet och neutralitet, som ligger till grund för regeln om strikt tolkning av undantagen från skatteplikt, medger inte en allmän skattebefrielse för utnyttjandet, oberoende av dess rättsliga art, av tillgångar som hör till den skattskyldiges rörelse för andra ändamål än denna rörelse, om de har grundat en avdragsrätt. (32) Det saknas stöd i gemenskapsrätten för att jämföras detta utnyttjande med uthyrning. (33)

46. Ovanstående strider inte mot den spanska versionen av artikel 13 B b andra stycket, enligt vilken medlemsstaterna har rätt att föreskriva ytterligare "undantag" eftersom det, såsom domstolen har slagit fast, (34) framgår av de andra språkversionerna av artikel 13 B b i sjätte direktivet samt av det sammanhang som denna ingår i att innebörden är den rakt motsatta, nämligen att tillåta medlemsstaterna att föreskriva andra figurer än de som anges i bestämmelsen undantas från skatteförmånen. (35)

47. Inte heller domen i det ovannämnda målet Amengual Far motsäger den standpunkt jag förordar. I den domen konstaterade domstolen att sjätte mervärdesskattedirektivet tillåter medlemsstaterna att genom en allmän regel påföra uthyrning av fast egendom mervärdesskatt och att, som undantag, föreskriva att endast uthyrning av fast egendom för boendeändamål skall befrias från uttag av mervärdesskatt. I det avgörandet beaktas det vida utrymme för egen bedömning som de nationella lagstiftarna genom gemenskapsbestämmelsen tillerkänns i fråga om undantaget från skatteplikt för uthyrning av fast egendom, såsom framgår av innehållet i artikel 13 B b, och den valfrihet som regleras i artikel 13 C, men som inte omfattar varje annan ekonomisk transaktion på de villkor som anges i artikel 6.2 a.

VII – Förslag till avgörande

48. Mot bakgrund av ovanstående överväganden föreslår jag att domstolen skall besvara de tolkningsfrågor som har ställts av Cour d'appel i Bryssel på följande sätt:

1. Uthyrning av fast egendom, som avses i artikel 13 B b 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, är en rättshandling genom vilken ägaren till en fastighet mot vederlag och för en tid upplåter nyttjanderätten till en annan person, med uteslutande av övriga personer, ägaren inbegripen. Bedömningen av om en transaktion uppfyller nämnda rekvisit ankommer på den nationella domstolen, som härvidlag skall beakta transaktionens samtliga aspekter, samt de faktiska omständigheter inom ramen för vilka den genomförs, särskilt ett eventuellt bedrägligt uppsåt eller ett eventuellt skatteundandragande. Följande saknar i detta avseende betydelse:

a) Den rättsliga beteckning som parterna ger avtalet.

b) Antalet nyttjanderättshavare, huruvida det föreligger ett eller flera avtal avseende samma fastighet, samt, i förekommande fall, den bestämda tilldelningen av en yta eller tilldelningen av kvoter eller ideella andelar.

c) Huruvida tidsrymden är mer eller mindre obestämd, varvid det är tillåtet att denna inte uttryckligen avtalas och att den görs beroende av beslut som fattas av en av parterna, båda parterna eller av en händelse som ligger utanför deras kontroll.

d) Det faktum att båda parterna i rättsförhållandet tillhör samma koncern och lyder under samma ledning.

e) Det sätt på vilket hyran fastställs, liksom de parametrar med utgångspunkt från vilka detta sker, särskilt att transaktionens varaktighet inte beaktas.

2) Artikel 6.2 första stycket a och artikel 13 B b i sjätte mervärdesskattedirektivet skall tolkas så att de utgör hinder för en nationell bestämmelse i vilken det föreskrivs ett allmänt undantag från mervärdesskatteplikt vid utnyttjande, oberoende av dess rättsliga art, av fast egendom som har grundat en avdragsrätt, som hör till den skattskyldiges rörelse och som används för andra ändamål än denna rörelse.

1 – Originalspråk: spanska.

2 – Rådets sjätte direktiv av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28).

3 – Se domstolens dom av den 12 december 2000 i mål C-358/97, kommissionen mot Irland (REG 2000, s. I-6301), punkt 51, i mål C-359/97, kommissionen mot Förenade kungariket (REG 2000, s. I-6355), punkt 63, av den 4 oktober 2001 i mål C-326/99, "Goed Wonen" (REG 2001, s. I-6831), punkt 47, av den 16 januari 2003 i mål C-315/00, Maierhofer (REG 2003, s. I-563), punkt 25, av den 8 maj 2003 i mål C-269/00, Seeling (REG 2003, s. I-4101), punkt 46, och av den 12 juni 2003

i mål C-275/01, Sinclair Collis (REG 2003, s. I-5965), punkt 22. Denna ståndpunkt följer av elfte skälet i sjätte mervärdesskattedirektivet, enligt vilket syftet med den gemensamma förteckningen över undantag är att skatten skall uppbäras på ett enhetligt sätt i alla medlemsstater. I det förslag till avgörande som föredrogs av generaladvokaten Jacobs inför domen i målet "Goed Wonen" framhöll han att det inte var möjligt att definiera denna rättsfigur enhetligt varför han förordade en funktionell tolkning med utgångspunkt från det sammanhang i vilket begreppet används och sjätte mervärdesskattedirektivets allmänna uppbyggnad.

4 – Domarna i de ovannämnda målen kommissionen mot Irland, punkt 54, kommissionen mot Förenade kungariket, punkt 66, och "Goed Wonen", punkt 49.

5 – Dom av den 9 oktober 2001 i mål C-409/98, Mirror Group (REG 2001, s. I-7175), punkt 31. Se även domarna i de ovannämnda målen Seeling, punkt 49, och Sinclair Collis, punkt 25.

6 – Code de la taxe sur la valeur ajoutée antogs genom lag av den 3 juli 1979 (Moniteur belge av den 17 juli 1969).

7 – I domen av den 11 februari 1980 i mål 53/79, Damiani (REG 1980, s. 273), konstaterade domstolen att det inte ankommer på den att uttala sig om den hänskjutna frågans lämplighet. Inom ramen för den fördelning av uppgifter som genomförts genom artikel 177 i EG-fördraget (nu artikel 234 EG) ankommer det på den nationella domstolen, som är den enda som har direkt kännedom om såväl de faktiska omständigheterna i målet som om de argument som har framförts av parterna, och som ansvarar för att slutligen avgöra målet, att med full kännedom om saken bedöma lämpligheten i de rättsfrågor som aktualiserats i den tvist som har anhängiggjorts vid denna och behovet av att ställa en tolkningsfråga för att avgöra tvisten (punkt 5).

8 – Dom av den 16 juni 1981 i mål 126/80, Salonia (REG 1981, s. 1563; svensk specialutgåva, volym 6, s. 129), punkt 6, och av den 28 november 1991 i mål C-186/90, Durighello (REG 1991, s. I-5773), punkt 9.

9 – I dom av den 22 november 1978 i mål 93/78, Mattheus (REG 1978, s. 2203; svensk specialutgåva, volym 4, s. 219), förklarade domstolen att den saknade behörighet att tolka rättsakter som ännu inte hade antagits av gemenskaperna.

10 – Dom av den 19 december 1968 i mål 13/68, Salgoil (REG 1968, s. 681; svensk specialutgåva, volym 1, s. 367), punkt 1, och av den 26 september 1985 i mål 166/84, Thomasdeünger (REG 1985, s. 3001), punkt 11.

11 – Denna formulering har en helt annan innebörd i andra språkversioner [än den spanska, övers. anm.] av sjätte mervärdesskattedirektivet: "Die Mitgliedstaaten können weitere Ausnahmen vom Geltungsbereich dieser Befreiung vorsehen" (tyska); "Les États membres ont la faculté de prévoir des exclusions supplémentaires au champ d'application de cette exonération" (franska); "Member States may apply further exclusions to the scope of this exemption" (engelska); "Gli Stati membri possono stabilire ulteriori esclusioni al campo di applicazione di tale esenzione" (italienska).

12 – Se angående uppgiftsfördelningen mellan domstolen och de nationella domstolarna inom ramen för mål om förhandsavgöranden mina reflexioner i punkt 35 i förslaget till avgörande av den 11 december 2003 inför domen i mål C-30/02, Recheio, i vilket dom ännu inte har meddelats.

13 – Se dom av den 18 januari 2001 i mål C-150/99, Stockholm Lindöpark (REG 2001, s. I-493), punkt 26.

14 – Dom av den 9 oktober 2001 i mål C-108/99, Cantor Fitzgerald Internacional (REG 2001, s. I-7257), punkt 33.

15 – Domen i det ovannämnda målet Maierhofer, punkt 39.

16 – I förslaget till avgörande i det ovannämnda målet kommissionen mot Irland medgav generaladvokaten Alber att flera personer samtidigt kan vara hyresgäster i rättslig bemärkelse (punkt 65).

17 – Kommissionen har i sitt skriftliga yttrande påpekat att varje hyresgäst, genom de avtal som undertecknades den 1 februari 1994, tilldelas en klart definierad yta som de nyttjar exklusivt. Den belgiska staten har vidare nämnt att den avgörande omständigheten för att fastställa hyran är den yta som var och en brukar. Vidare skulle det i rättsförhållanden som de som är i fråga i målet vid

den nationella domstolen, med förbehåll för den delade användningen av gemensamma ytor, inte vara möjligt att inte tilldela hyresgästerna bestämda delar av byggnaden. I alla händelser utgör de tre bolagen en enhet gentemot tredje man, som utesluts från nyttjandet av fastigheten.

18 – Oberoende av att medlemsstaterna får medge skattskyldiga en rätt till valfrihet för beskattning, enligt artikel 13 C. I förslaget till avgörande inför domen av den 8 juni 2000 i mål C-396/98, Schlossstrasse (REG 2000, s. I-4279), påpekade jag att medlemsstaten, enligt nämnda bestämmelse, är fri att med hänsyn till de ekonomiska förhållandena vid varje tidpunkt bestämma om det är lämpligt att medge en rätt till valfrihet och, i sådant fall, på vilka villkor eller inom vilka gränser som denna rätt skall utövas (punkt 20).

19 – Se domen i det ovannämnda målet "Goed Wonen", punkterna 52 och 53. I förslaget till avgörande inför domen av den 12 februari 1998 i mål C-346/95, Blasi, gjorde generaladvokaten Jacobs några intressanta överväganden angående behandlingen av fast egendom i sjätte mervärdesskattedirektivet (punkterna 15 och 16). Det är redan nästan tre årtionden sedan Scholsem, J.C., i *La T.V.A. européenne face au phénomène immobilier*, Université de Liège, Faculté de Droit, 1975, s. 123 ff., pekade på de problem som sammanhänger med beskattningen av uthyrning.

20 – I sina skriftliga yttranden redogör den belgiska staten och Temco ingående för dessa aspekter som senare skall prövas av Cour d'appel i Bryssel och på vilken det ankommer att avgöra målet i sak.

21 – I punkt 84 i förslaget till avgörande i målet "Goed Wonen" definierade generaladvokaten Jacobs den rättshandling som avses i artikel 13 B b som 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" (min kursivering).

22 – I målet vid den nationella domstolen undertecknades avtalen den 1 februari 1994 och de tycks fortfarande vara gällande.

23 – I fotnoten på sidan 27 i förslaget till avgörande inför domen av den 15 december 1993 i mål C-63/92, Lubbock Fine (REG 1993, s. I-6665), slog generaladvokaten Darmon fast att ett avtal om osäker besittning enligt gemenskapsrätten om mervärdesskatt är ett hyresavtal.

24 – de Mendizábal Allende, R., påpekar i "La infracción tributaria y el delito fiscal", ett arbete publicerat i *Actualidad Administrativa*, nr 1 1996, s. 1, att bedrägeriet är uråldrigt och berättar för att belysa detta att han när han kom till Sakkara under en resa genom Egypten såg, i en mastaba nära trappstegspyramiden i Djoser, en levande framställning av bedrägeri och bestickning. På en vägg visas en grupp bönder eller köpmän ? fyra sammanlagt ? som gisslas av lika många av faraos män. "Sena skattebetalare får sitt straff av skattekontrollanterna." Över deras huvud tillkännages i en oval "patronformad" hieroglyfskrift med viss beräkning: "De betalar inte vad de är skyldiga farao och mutar i stället hans skriftställare för att inte bestraffas."

25 – Domstolen har konstaterat att begreppet skatteundandragande, som används i sjätte mervärdesskattedirektivet, är objektivt till sin karaktär (dom av den 12 juli 1988 i de förenade målen 138/86 och 139/86, Direct Cosmetics (REG 1988, s. 3937. svensk specialutgåva, volym 9, s. 535), punkterna 21-23).

26 – Se dom av den 26 juni 1990 i mål C-185/89, Velker International Oil Company (REG 1990, s. I-2561), punkt 19, av den 5 juni 1997 i mål C-2/95, SDC (REG 1997, s. I-3017), punkt 20, av den 12 september 2000 i mål C-359/97, kommissionen mot Förenade kungariket (REG 2000, s. I-6355), punkt 64, och av den 8 mars 2001 i mål C-240/99, Skandia (REG 2001, s. I-1951), punkt 32. För nyligen meddelade domar, se de tre domarna av den 20 november 2003 i målen C-78/01, Assurandør-Societetet, C-212/01, Margarete Unterpertinger och C-307/01, Peter d'Ambrumenil (REG 2004, s. I-0000), punkterna 36, 34 respektive 52.

27 – I punkt 29 i förslaget till avgörande i målet Seeling pekade generaladvokaten Jacobs på detta alternativ.

28 – Dom av den 27 juni 1989 i mål 50/88, Kühne (REG 1989, s. 1925), punkt 8.

29 – Dom av den 16 oktober 1997 i mål C-258/95, Fillibeck (REG 1997, s. I-5577), punkt 25.

30 – Se punkt 42 i domen i målet Seeling och där angiven rättspraxis.

31 – Domstolen har betecknat uthyrning av fast egendom som sådana. Se, exempelvis, domen i de två ovannämnda målen Mirror Group, punkt 24 och följande punkter, och i målet Cantor Fitzgerald Internacional, punkt 17 och följande punkter.

32 – I domen i målet Seeling slogs fast att artikel 6.2 första stycket a och artikel 13 B b i sjätte mervärdesskattedirektivet utgör hinder för nationell lagstiftning enligt vilken en skattskyldigs användning för privat bruk av en del av en byggnad, som i sin helhet ingår i den skattskyldiges rörelses tillgångar, skall likställas med tillhandahållande av en tjänst som är undantagen från skatteplikt, såsom utarrendering eller uthyrning av fast egendom.

33 – I det så många gånger citerade förslaget till avgörande i målet Seeling skrev generaladvokaten Jacobs att "[o]m avsikten hade varit att artikel 6.2 a skulle jämföras med artikel 13 B b är det dessutom sannolikt att gemenskapslagstiftaren hade lagt in en uttrycklig hänvisning till den senare artikeln i artikel 6.2 a eftersom en sådan jämförelse resulterar i att ett skattepliktigt tillhandahållande undantas från skatteplikt".

34 – Dom av den 15 december 1993 i mål C-63/92, Lubbock Fine (REG 1993, s. I-6665), punkt 13, och av den 3 februari 2000 i mål C-12/98, Amengual Far (REG 2000, s. I-527), punkt 10.

35 – I domen av den 13 juli 1989 i mål 173/88, Skatteministeriet mot Henriksen (REG 1989, s. 2763), förklarade domstolen att artikel 13 B b sista stycket ger medlemsstaterna rätt att fastställa ytterligare undantag för att begränsa räckvidden av undantaget från skatteplikt, men att de inte har rätt att skattebefria transaktioner som inte omfattas av undantaget från skatteplikt (punkt 21).