

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT

P. MENGOZZI

fremSAT den 15. oktober 2015 (1)

Sag C-128/14

Staatssecretaris van Financiën

mod

Het Oudeland Beheer BV

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Hoge Raad der Nederlanden (den øverste ret i Nederlandene, Nederlandene))

»Præjudiciel forelæggelse – skatter og afgifter – sjette momsdirektiv – artikel 5, stk. 7, litra a) – afgiftspligtige transaktioner – udtagelse til brug for virksomheden af goder, der er erhvervet inden for rammerne af virksomhedsudøvelsen – sidestilling med en levering mod vederlag – afgiftsgrundlag – artikel 11, punkt A, stk. 1, litra b) – kostpris – merværdiafgift, der er erlagt og fradraget – ret til et langtidslejemål – årsleje«

1. I den foreliggende sag, der vedrører en anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Hoge Raad der Nederlanden (den øverste ret i Nederlandene) med hensyn til fortolkningen af sjette direktiv 77/388 (2), opfordres Domstolen, på ny, til at vejlede om fastsættelsen af afgiftsgrundlaget for såkaldte »interne leveringer«.

2. Der er tale om transaktioner, hvorved afgiftspligtige til brug for deres virksomheder udtager goder, for hvilke de ikke har erlagt merværdiafgift (moms), da de selv har produceret disse eller, mere generelt, har erhvervet dem »internt« i deres virksomhed (3). For at disse afgiftspligtige ikke skulle have nogen afgiftsmæssige fordele, indrømmede sjette direktiv medlemsstaterne en mulighed – som ligeledes blev gentaget i direktiv 2006/112/EF (4) – for at sidestille interne leveringer, når et gode blev udtaget til brug for virksomhedens momsfritagne virksomhed, med levering af goder mod vederlag og således pålægge udtagelsen moms. Domstolen har allerede ved flere lejligheder beskæftiget sig med spørgsmål vedrørende momsordningen for denne type transaktioner (5).

3. De præjudicielle spørgsmål i den foreliggende sag er rejst i forbindelse med en tvist mellem en virksomhed, Het Oudeland Beheer BV, herefter »Oudeland«) og Staatssecretaris van Financiën (den nederlandske afgiftsmyndighed) om en opkrævning af moms vedrørende en kompleks ejendomstransaktion, som består i stiftelsen af en ret til et langtidslejemål på en grund og en bygning under opførelse på denne grund, råbygningens færdiggørelse samt dennes udlejning.

4. Den forelæggende ret ønsker nærmere bestemt oplyst, om stiftelsen af retten til et langtidslejemål og omkostningerne til råbygningens færdiggørelse, som Oudeland allerede har

betalt moms for, idet virksomheden dog har gjort brug af retten til fradrag herfor, kan medtages i afgiftsgrundlaget for den interne levering, der består i udlejning af bygningen som kontorbygning. I bekræftende fald ønsker den ligeledes oplyst, hvordan værdien af retten til et langtidslejemål skal fastsættes i dette afgiftsgrundlag.

I – De retlige rammer

A – EU-retlige forskrifter

5. Selv om direktiv 2006/112 fra 1. januar 2007 ophævede og erstattede sjette direktiv, indebærer tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen, at det sidstnævnte direktiv i princippet fortsat gælder for hovedsagen.

6. Generelt pålægges levering af goder, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab, moms (6).

7. I henhold til sjette direktivs artikel 5, stk. 1, forstås der ved levering af goder »overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode«. Det samme direktivs artikel 5, stk. 3, litra b), giver medlemsstaterne mulighed for at anse »tinglige rettigheder, som giver indehaveren heraf brugsret til en fast ejendom«, som materielle goder. I henhold til samme artikels stk. 5 kan medlemsstaterne anse aflevering af visse byggearbejder som levering.

8. Sjette direktivs artikel 5, stk. 7, litra a), som vedrører beskatning af interne leveringer, bestemmer, at medlemsstaterne kan sidestille »en afgiftspligtig persons udtagelse til brug for sin virksomhed af et gode som er frembragt, udført, udvundet, bearbejdet, indkøbt eller indført inden for rammerne af virksomhedsudøvelsen, når erhvervelsen af et sådant gode hos en anden afgiftspligtig person ikke ville give ham ret til fuldt fradrag af [moms]«, med levering mod vederlag.

9. Sjette direktivs artikel 10, stk. 2, andet punktum, bestemmer, at levering af andre goder end de i sjette direktivs artikel 5, stk. 4, litra b), omhandlede og af tjenesteydelser, som medfører flere på hinanden følgende afregninger eller betalinger, anses at finde sted ved udløbet af de perioder, som disse afregninger eller betalinger vedrører.

10. Sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra b), vedrører fastsættelsen af momsgrundlaget for de transaktioner, som navnlig er omhandlet i samme direktivs artikel 5, stk. 7, litra a). I henhold til denne bestemmelse er afgiftsgrundlaget for disse transaktioner »købsprisen for goderne eller for tilsvarende goder eller i mangel af en købspris, kostprisen; begge disse priser bestemt på det tidspunkt, hvor transaktionerne finder sted«.

11. I henhold til sjette direktivs artikel 17, stk. 1, indtræder fradragsretten samtidig med, at den fradragsberettigede afgift forfalder. Samme artikels stk. 2 præciserer, at den afgiftspligtige person, i det omfang goderne anvendes i forbindelse med hans transaktioner, er berettiget til i den afgift, der påhviler ham, at fradrage bl.a. den moms, som skyldes eller er erlagt for goder, der er eller vil blive leveret ham af en anden afgiftspligtig person [artikel 17, stk. 2, litra a)], samt den moms, som skyldes i medfør af artikel 5, stk. 7, litra a), [artikel 17, stk. 2, litra c)], For så vidt angår goder, som af en afgiftspligtig person benyttes såvel til transaktioner, der giver ret til fradrag af moms, som til transaktioner, der ikke giver ret til fradrag, bestemmer sjette direktivs artikel 17, stk. 5, at »fradrag kun [er] tilladt for den del af [momsen], der forholdsmæssigt svarer til beløbet for den førstnævnte form for transaktioner«.

12. I henhold til sjette direktivs artikel 20 berigtiges fradragene i givet fald især, når fradraget er større eller mindre end det, som den afgiftspligtige person var berettiget til at foretage, eller når der er sket ændringer af de elementer, som er taget i betragtning ved fastsættelsen af

fradragsbeløbet. For så vidt angår investeringsgoder bestemmer stk. 2 i nævnte artikel 20, at der foretages en berigtigelse over en periode på fem år. For så vidt angår investeringsgoder i form af fast ejendom kan berigtigelsen finde sted over en periode på op til 20 år.

B – *Nederlandsk ret*

13. I henhold til artikel 3, stk. 1, i lov om omsætningsafgift 1968 (Wet op de Omzetbelasting 1968), i den affattelse, der var gældende på tidspunktet for tvisten i hovedsagen (herefter »momsloven«), forstås ved levering af goder bl.a. »levering af fast ejendom af dem, der opførte dem, med undtagelse af andre ubebyggede grunde end byggegrunde« [litra c)], og »brug i virksomheden af goder fremstillet i egen bedrift i de tilfælde, hvor den afgift, der påhviler goderne, såfremt de var erhvervet hos en anden virksomhed, ikke eller ikke i fuldt omfang kan fradrages. Goder, der er fremstillet på bestilling med levering af materialer, herunder også et grundstykke, sidestilles med goder fremstillet i egen bedrift« [litra h)].

14. I henhold til artikel 3, stk. 2, anses bl.a. også stiftelsen af rettigheder vedrørende fast ejendom for levering af goder, »dog ikke, hvis vederlaget, forhøjet med omsætningsafgift, er lavere end den økonomiske værdi af disse rettigheder. Den økonomiske værdi udgør mindst kostprisen, inklusive moms, for den faste ejendom, som rettigheden vedrører, således som denne ville være opstået ved indrømmelse fra en uafhængig tredjemand på tidspunktet for transaktionen«.

15. Vedrørende leveringer som omhandlet bl.a. i artikel 3, stk. 1, litra h), bestemmer momslovens artikel 8, stk. 3, at »vederlaget [anses] for at være det beløb uden omsætningsafgift, som skulle betales for varerne, såfremt disse på leveringstidspunktet var erhvervet eller fremstillet i den tilstand, som de befinder sig i på dette tidspunkt«.

16. Vedrørende afgiftsgrundlaget bestemmer momslovens artikel 8, stk. 5, litra b), at en bekendtgørelse kan fastlægge, i hvilket omfang, i tilfælde af ejendomsret, hvortil der bl.a. er knyttet rettigheder til langtidslejemål, de relevante omkostninger er omfattet af vederlaget.

17. Denne bestemmelse blev gennemført ved gennemførelsesbekendtgørelsen til momsloven af 1968 (Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968, herefter »gennemførelsesbekendtgørelsen«), hvis artikel 5, stk. 1, bestemmer, at »[v]ed stiftelse, overdragelse, afståelse og opsigelse af [...] en ret til et langtidslejemål [...], indgår lejens værdi i vederlaget, hvorved dette ikke må være højere end den økonomiske værdi af den ejendom, som retten vedrører«. Samme artikels stk. 5 bestemmer, at lejens værdi fastsættes ud fra bilag A til denne bekendtgørelse. Gennemførelsesbekendtgørelsens bilag A, litra b), bestemmer, at værdien af en leje, »som udløber efter et fastsat tidspunkt, udregnes på grundlag af det årlige beløb, ganget med det antal år, i hvilke lejen skal erlægges«, hvorved hver euro beregnes i overensstemmelse med den procentsats, der er foreskrevet i bilaget.

II – **De faktiske omstændigheder i hovedsagen, den nationale procedure og de præjudicielle spørgsmål**

18. Den 8. marts 2004 erhvervede Oudeland en ret til et langtidslejemål mod et årligt beløb (herefter »den årlige leje«), der skulle forudbetales, af en grund der omfattede en bygning, som stadig var under opførelse. Lejemålet var aftalt til en løbetid på 20 år. Den årlige leje androg et beløb på 330 000 EUR.

19. Da stiftelsen af en ret til et langtidslejemål i Nederlandene med hensyn til moms sidestilles med levering af fast ejendom (7), og Oudeland derfor skulle erlægge moms, blev virksomheden pålagt at betale et beløb på 730 566 EUR i moms for stiftelsen af retten til et langtidslejemål. Dette beløb blev i overensstemmelse med bilag A, litra b), til gennemførelsesbekendtgørelsen udregnet

ved brug af den relevante momssats på 19% til den kapitaliserede værdi (svarende til 3 844 550 EUR) af det samlede vederlag, som var aftalt for stiftelsen af retten til et langtidslejemål, og opkrævet i form af årlig leje. Oudeland betalte dette beløb til den erhvervsdrivende, der havde stiftet retten til et langtidslejemål, og fradrog det derefter i sin momsangivelse for marts 2004.

20. Efter stiftelsen af retten til langtidslejemålet lod Oudeland råbygningen færdiggøre, hvorefter den blev overdraget som en færdig kontorbygning. Omkostningerne til råbygningens færdiggørelse beløb sig til 1 571 749 EUR. Oudeland betalte 298 632 EUR i moms og fradrog hele dette momsbeløb direkte. Mens bygningen blev færdiggjort, forfaldt den første årsleje for retten til langtidslejemålet, som Oudeland betalte.

21. Efter overdragelsen af bygningen udlejede Oudeland den fra den 1. juni 2004. For en del af bygningen (ifølge Kongeriget Nederlandene svarende til 12,5% af bygningens areal) valgte Oudeland sammen med lejerne at afstå fra at være omfattet af den momsfritagelse, der gælder for udlejning af fast ejendom (8). Den resterende del af bygningen, svarende til 87,5% af arealet, blev udlejet, hvorved denne aktivitet var momsfritaget.

22. Oudeland lagde til grund, at udlejningen af bygningen måtte betragtes som en intern levering som omhandlet i momslovens artikel 3, stk. 1, litra h), som beror på sjette direktivs artikel 5, stk. 7, litra a). Oudeland indbetalte således moms for udlejningen af den del af kontorbygningen, som var momsfritaget, og for hvilken Oudeland derfor ikke havde ret til fradrag. Oudeland fastsatte afgiftsgrundlaget på grundlag af de samlede omkostninger uden moms ved færdiggørelsen forhøjet med den årsleje, der allerede var forfaldet ved leveringen, 330 000 EUR.

23. Afgiftsmyndigheden accepterede imidlertid ikke denne fremgangsmåde ud fra den betragtning, at afgiftsgrundlaget for udlejningen af bygningen skulle være omkostningerne ved færdiggørelsen af bygningen med tillæg af den kapitaliserede værdi af de samlede lejebeløb, dvs. 3 844 500 EUR, beregnet på grundlag af gennemførelsesbekendtgørelsens bilag A, litra b). Afgiftsmyndigheden opkrævede Oudeland et beløb svarende til forskellen mellem det afgiftsgrundlag, som Oudeland havde beregnet, og afgiftsgrundlaget beregnet af myndigheden. Oudelands klage over opkrævningen blev afvist ved afgiftsmyndighedens afgørelse.

24. Oudeland anlagde et søgsmål til prøvelse af denne afgørelse ved Rechtbank te 's-Gravenhage (Retten i Første Instans i Haag), som frifandt afgiftsmyndigheden. Oudeland appellerede den sidstnævnte afgørelse til Gerechtshof te 's-Gravenhage (Appelretten i Haag), som gav Oudeland medhold og ophævede Rechtbank te 's-Gravenhages afgørelse, afgiftsmyndighedens afgørelse og afgørelsen om efteropkrævning. Appelretten fastslog, at afgiftsgrundlaget for en intern levering i henhold til momslovens artikel 8, stk. 3, omfattede kostprisen for den grund, som Oudeland havde overtaget i et langtidslejemål, og at der i denne sammenhæng skulle tages udgangspunkt i den værdi, som grunden havde for Oudeland på tidspunktet for den interne levering. Denne værdi kunne ikke sidestilles med den værdi, som grunden på dette tidspunkt ville udgøre for en ejer, men skulle begrænses til den leje, der er betalt forud for råbygningens færdiggørelse.

25. Afgiftsmyndigheden iværksatte kassationsappel af den sidstnævnte afgørelse ved den forelæggende ret.

26. Tvisten for den forelæggende ret vedrører spørgsmålet om, hvordan afgiftsgrundlaget for moms i forbindelse med den i hovedsagen omhandlede interne levering skal fastsættes. Denne tvist vedrører nærmere bestemt spørgsmålet om, hvorvidt dette grundlag udelukkende skal omfatte de årlige lejebeløb i forbindelse med stiftelsen af retten til et langtidslejemål, som var betalt på tidspunktet for den interne levering, eller den samlede værdi af stiftelsen af denne rettighed svarende til den kapitaliserede værdi af disse lejebeløb.

27. I denne forbindelse har den forelæggende ret for det første bemærket, at i henhold til dommen i sagen *Gemeente Vlaarding* (9), der svarer til den foreliggende sag, udgøres afgiftsgrundlaget for momsen af det samlede beløb af grundens værdi, værdien af den bygning, som eventuelt findes på grunden, samt produktionsomkostninger, for så vidt som den afgiftspligtige endnu ikke har betalt moms af disse værdier og omkostninger. Retten er dog i tvivl om, hvorvidt denne dom skal fortolkes således, at de elementer af kostprisen, som der er betalt moms for, ikke indgår i afgiftsgrundlaget, selv om den afgiftspligtige efterfølgende har fradraget det samlede momsbeløb, der er betalt af disse elementer, i overensstemmelse med de nationale retsfor skrifter.

28. For det andet er den forelæggende ret, såfremt disse elementer af kostprisen skal indgå i afgiftsgrundlaget, i tvivl om, hvordan dette grundlag skal beregnes med hensyn til fastlæggelsen af værdien af retten til et langtidslejemål. Den ønsker navnlig oplyst, på hvilken måde værdien af de lejebeløb, som successivt skal betales, skal indgå i afgiftsgrundlaget for en intern levering.

29. Under disse omstændigheder har Hoge Raad der Nederlanden (den øverste ret i Nederlandene) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Skal sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra b), fortolkes således, at afgiftsgrundlaget for en levering som omhandlet i sjette direktivs artikel 5, stk. 7, litra a), ikke omfatter kostprisen for grund eller andre stoffer eller materialer, for hvilke den afgiftspligtige har betalt moms ved erhvervelsen, i den foreliggende sag ved stiftelsen af en tinglig ret til at benytte en fast ejendom? Vil svaret være et andet, såfremt den afgiftspligtige på grundlag af den nationale lovgivning, uanset om denne måtte være i strid med sjette direktiv, har fradraget denne moms ved anskaffelsen?

2) Skal sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra b), i et tilfælde som det foreliggende, i hvilket grunden med en bygning under opførelse er erhvervet i forbindelse med stiftelse af en tinglig ret som omhandlet i sjette direktivs artikel 5, stk. 3, litra b), fortolkes således, at afgiftsgrundlaget for en levering som omhandlet i sjette direktivs artikel 5, stk. 7, litra a), omfatter værdien af lejen, det vil sige værdien af de beløb, der årligt skal betales i den tinglige rets løbetid eller resterende løbetid?»

III – Retsforhandlingerne ved Domstolen

30. Forelæggelsesafgørelsen indgik til Justitskontoret den 18. marts 2014. Oudeland, den nederlandske regering og Europa-Kommissionen har afgivet indlæg og deltaget i retsmødet, der blev afholdt den 16. juli 2015.

IV – Retlig vurdering

A – Indledende betragtninger

31. Inden jeg besvarer den forelæggende rets spørgsmål, vil jeg indlede med at skitsere den

momsordning, der gælder for interne leveringer, samt ordningens baggrund og formål, sådan som det fremgår af Domstolens praksis.

32. I henhold til sjette direktivs artikel 5, stk. 7, litra a), nu artikel 18, litra a), i direktiv 2006/112, kan medlemsstaterne sidestille transaktioner, der betegnes som såkaldte »interne leveringer«, med levering mod vederlag og således pålægge dem moms, når en afgiftspligtig person til brug for sin virksomhed udtager et gode, som er frembragt, udført, udvundet, bearbejdet, indkøbt eller indført inden for rammerne af virksomhedsudøvelsen, når erhvervelsen af et sådant gode hos en anden afgiftspligtig person ikke ville give ham ret til fuldt fradrag af merværdiafgiften.

33. I disse tilfælde er afgiftsgrundlaget for disse transaktioner i henhold til sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra b), nu artikel 74 i direktiv 2006/112, købsprisen for goderne eller for tilsvarende goder eller, i mangel af en købspris, kostprisen; begge disse priser bestemt på det tidspunkt, hvor transaktionerne finder sted. Ifølge forelæggelsesafgørelsen er det ubestridt, at afgiftsgrundlaget i den foreliggende sag er fastsat på grundlag af kostprisen. Det er ligeledes ubestridt, at denne kostpris omfatter prisen for stiftelsen af retten til et langtidslejemål og prisen for arbejdet med færdiggørelsen af råbygningen.

34. I henhold til Domstolens praksis vedrører sjette direktivs artikel 5, stk. 7, litra a), situationer, hvori den ordning med fradrag, der som regel finder anvendelse, jf. både sjette direktiv og direktiv 2006/112, ikke kan anvendes. For så vidt som goder anvendes til en økonomisk virksomhed, der er afgiftspligtig i et efterfølgende led, foretages der ifølge denne ordning fradrag for den indgående afgift, der har belastet disse goder, med henblik på at undgå en dobbelt afgiftsbelastning. Når goder eller tjenesteydelser erhvervet af en afgiftspligtig person derimod anvendes i forbindelse med afgiftsfritagne transaktioner, kan der ikke ske fradrag for den indgående afgift, der har belastet disse goder. Den pågældende bestemmelse vedrører præcist det sidstnævnte tilfælde, dvs. en situation, hvor et fradrag i et efterfølgende led af et momsbeløb, der er betalt i et tidligere led, er udelukket, idet den økonomiske virksomhed, der udøves senere, er fritaget for moms (10).

35. Den nævnte bestemmelse giver navnlig medlemsstaterne mulighed for at udforme deres skattelovgivning, således at de virksomheder, der som følge af, at de udøver en momsfritaget virksomhed, ikke kan fradrage den moms, de har betalt ved erhvervelsen af deres goder til virksomheden, ikke stilles ringere i forhold til de konkurrenter, der udøver samme virksomhed ved brug af goder, de har erhvervet momsfrit, eftersom de selv har fremstillet dem, eller mere generelt ved at have erhvervet dem inden for rammerne af virksomhedsudøvelsen. Med henblik på at underlægge disse konkurrenter samme afgiftsbyrde som den, der pålægges de virksomheder, der har erhvervet deres goder af en tredjemand, giver den pågældende bestemmelse medlemsstaterne mulighed for at sidestille udtagelsen til brug for virksomhedens afgiftsfritagne virksomhed af goder erhvervet inden for rammerne af virksomhedsudøvelsen med levering af goder mod vederlag og dermed at lade denne udtagelse være momspligtig (11).

36. Det fremgår af disse betragtninger, at formålet med den bestemmelse, som giver medlemsstaterne mulighed for at lade interne leveringer være momspligtige, er at modvirke konkurrencefordrejning ved at sikre lige behandling af afgiftspligtige personer i overensstemmelse med princippet om afgiftsneutralitet, som er uadskilleligt forbundet med momsordningen (12). Denne bestemmelse tager specifikt sigte på effektivt at fjerne enhver momsmæssig ulighed mellem afgiftspligtige personer, som har erhvervet deres goder af en anden afgiftspligtig person, og dem, der har erhvervet goder inden for rammerne af virksomhedsudøvelsen. Dens formål er at underlægge en afgiftspligtig person, som til brug for virksomhedens afgiftsfritagne virksomhed udtager goder erhvervet inden for rammerne af virksomhedsudøvelsen, den samme afgiftsbyrde som dennes konkurrenter, der udøver samme afgiftsfrie virksomhed ved brug af goder, som de fuldt ud har erhvervet af en tredjemand (13).

37. De præjudicielle spørgsmål fra den forelæggende ret skal besvares under hensyntagen til disse principper, som er formuleret i retspraksis.

B – Det første præjudicielle spørgsmål

38. Med sit første præjudicielle spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om sjette direktivs artikel 5, stk. 7, litra a), og artikel 11, punkt A, stk. 1, litra b), skal fortolkes således, at en afgiftspligtig persons udtagelse, til brug for en moms fritaget aktivitet, af en fast ejendom, der er opført på en grund, som den afgiftspligtige har erhvervet en tinglig ret til, som giver den pågældende beføjelse til at benytte grunden og den faste ejendom, som han har ladet en tredjemand færdiggøre, kan pålægges moms, hvor afgiftsgrundlaget er værdien af den erhvervede tinglige ret og omkostningerne til ejendommens færdiggørelse, når den afgiftspligtige allerede har erlagt moms vedrørende denne værdi og disse omkostninger, men også har fradraget denne moms fuldt ud.

39. Det fremgår af forelæggelsesafgørelsen, at Hoge Raad der Nederlanden (den øverste ret i Nederlandene) med dette præjudicielle spørgsmål nærmere bestemt ønsker at få præciseret rækkevidden af dommen i sagen Gemeente Vlaardingen (14). Denne dom vedrørte en sag, der svarer til den foreliggende, hvori en kommune havde overladt ombygningen af sportsanlæg, som den ejede, til tredjemand og derefter udlejet anlægget momsfrit. I nævnte dom fastslog Domstolen, at sjette direktivs to ovennævnte bestemmelser ikke var til hinder for, at en afgiftspligtig persons udtagelse til brug for en moms fritagen økonomisk virksomhed af grundstykker, som han ejer, og som han har ladet ombygge af en tredjemand, kan pålægges moms, der som grundlag har summen af værdien af det grundstykke, som banerne er anlagt på, og udgifterne til ombygning heraf, for så vidt som den afgiftspligtige endnu ikke har betalt momsen af denne værdi og af disse udgifter (15).

40. Den forelæggende ret ønsker med sit spørgsmål nærmere bestemt præciseret rækkevidden af udtrykket »endnu ikke betalt momsen af denne værdi og af disse udgifter«, som Domstolen anvendte i den nævnte dom, og navnlig, hvorvidt elementer af kostprisen skal udelukkes fra afgiftsgrundlaget for momsen ? i den foreliggende sag værdien af retten til et langtidslejemål og omkostningerne til færdiggørelsen af ejendommen ? som den afgiftspligtige har betalt moms for, idet han dog også har fradraget momsen fuldt ud.

41. Mens Oudeland og den nederlandske regering er enige om, at hvis den moms, der er betalt for elementerne af kostprisen for den interne levering, er blevet fradraget, er der ikke tale om egentlig dobbeltbeskatning eller gentagen afgiftspålæggelse, således at disse elementer kan tages i betragtning i afgiftsgrundlaget vedrørende den nævnte levering, har Kommissionen derimod gjort gældende, at sjette direktivs artikel 5, stk. 7, litra a), og artikel 11, punkt A, stk. 1, litra b), end ikke finder anvendelse på omstændighederne i den foreliggende sag, eftersom

Oudeland allerede havde betalt momsen for denne levering og for færdiggørelsen af ejendommen. Kommissionen mener, at den ordning for berigtigelse af fradrag, der er fastsat i sjette direktivs artikel 20, bør anvendes til at korrigere Oudelands situation med hensyn til moms.

42. Jeg vil indlede med at behandle spørgsmålet om, hvorvidt bestemmelserne om moms på interne leveringer finder anvendelse i en sag som den foreliggende, hvilket Kommissionen har bestridt. For så vidt angår sjette direktivs artikel 5, stk. 7, litra a), og den relevante retspraksis er anvendelsen af disse bestemmelser underlagt tre kumulative betingelser (16). For det første skal den afgiftspligtige have erhvervet godet inden for rammerne af virksomhedsudøvelsen, hvilket omfatter det tilfælde, hvor den pågældende har leveret materialer eller jord til tredjemands fremstilling af en ejendom. For det andet skal den afgiftspligtige have udtaget dette gode til brug for sin virksomhed. For det tredje giver udtagelsen af dette gode, som er fuldt ud erhvervet hos en anden afgiftspligtig person, ikke ret til at fradrage hele momsen. Hvis disse tre betingelser er opfyldt, skal anvendelsen i virksomheden således anses for en afgiftspligtig levering (17).

43. Det tilkommer den forelæggende ret konkret at afgøre, om disse betingelser er opfyldt i den foreliggende sag. Der er dog tilsyneladende intet i sagsakterne, der taler imod denne konklusion, og både den forelæggende ret og parterne i hovedsagen mener, at den pågældende bestemmelse finder anvendelse i sagen. For det første er bygningen erhvervet inden for rammerne af virksomhedsudøvelsen, da den blev færdiggjort af en tredjemand på en grund og med materialer, som var leveret af Oudeland (18). For det andet er dette gode blev udlejet og er således udtaget til brug for virksomheden. Da bygningen ligeledes er blevet anvendt til andre formål end afgiftspligtige transaktioner, havde det i øvrigt ikke været muligt at fradrage den moms, der er betalt i et tidligere led, fuldt ud, hvis den var fuldt ud erhvervet hos en anden afgiftspligtig person.

44. Hvis transaktionen kan underlægges bestemmelserne om moms på interne leveringer, bør denne transaktion i henhold til Domstolens praksis pålægges moms på følgende måde.

45. For det første er den fulde indgående moms, som den afgiftspligtige har betalt i forbindelse med de goder, som er erhvervet til brug for den senere udtagelse, fradragsberettiget i overensstemmelse med sjette direktivs artikel 17, stk. 2 (19). Oudeland har således med rette betalt og efterfølgende fradraget momsen for omkostningerne i forbindelse med stiftelsen af retten til et langtidslejemål og bygningens færdiggørelse.

46. Derefter pålægges denne udtagelse moms, og det momsbeløb, som den afgiftspligtige skal betale i forbindelse hermed, skal beregnes i overensstemmelse med sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra b), på grundlag af den fulde værdi af hver del, idet de nævnte dele ikke tidligere må være blevet pålagt moms (20).

47. Det er på netop dette trin, den forelæggende rets spørgsmål opstår. For så vidt som Oudeland allerede har betalt moms for stiftelsen af retten til et langtidslejemål og for bygningens færdiggørelse, men også har fradraget denne moms, kan disse elementer af kostprisen for det udtagne gode da tages i betragtning med henblik på fastsættelsen af momsgrundlaget for udtagelsen af dette gode, som er genstand for den interne levering?

48. I dommen i sagen *Gemeente Vlaardingen* fastslog Domstolen således, at muligheden for at sidestille en intern levering med en levering mod vederlag ikke kan danne grundlag for at opkræve moms af værdien af de goder, som den berørte afgiftspligtige har stillet til rådighed for en tredjemand, der har færdiggjort og forbedret dem, for så vidt som den afgiftspligtige allerede har *betalt* momsen af denne værdi i forbindelse med en tidligere afgiftspålæggelse (21). Domstolen udtalte, at en sådan gentagen afgiftspålæggelse er uforenelig med for det første momsens væsentlige kendetegn, nemlig at den finder anvendelse på varernes og tjenesteydelsernes merværdi, idet den afgift, som skal betales ved en transaktion, beregnes efter fradrag af den afgift,

der er betalt i det foregående led. For det andet er en sådan gentagen afgiftspålæggelse også uforenelig med formålet med muligheden for at foretage en sidestilling, der ganske vist består i at give medlemsstaterne mulighed for at pålægge moms på udtagelse af goder til brug for momsfratagne aktiviteter, men som på ingen måde giver medlemsstaterne mulighed for gentagne gange at pålægge den samme del af godernes værdi moms (22).

49. Som Oudeland og den nederlandske regering i alt væsentligt har gjort gældende, fremgår det af dette ræsonnement, at Domstolen hermed ønskede at forhindre kumulativ beskatning, dvs. egentlig, og ikke kun formel, dobbeltbeskatning. Der er imidlertid ikke tale om gentagen afgiftspålæggelse, hvis der er foretaget fradrag for den moms, som er betalt for de elementer af kostprisen, som også indgår i afgiftsgrundlaget for den interne levering, hvilket er i overensstemmelse med momsens væsentlige kendetegn, som Domstolen henviser til. Det er kun, når momsen for disse elementer fortsat belaster den afgiftspligtige, fordi denne ikke har foretaget fradrag herfor, at disse elementer ikke kan tages i betragtning i afgiftsgrundlaget for den interne levering.

50. En sådan fortolkning bekræftes i øvrigt af Domstolens praksis. For det første anvendte Domstolen i nævnte dom *Gemeente 's-Hertogenbosch* ikke længere udtrykket »erlagt«, men anførte, at de dele, som skal tages i betragtning i afgiftsgrundlaget, ikke tidligere må være blevet »pålagt« moms (23). For det andet fastslog Domstolen også i en nyere dom i sagen *Property Development Company* (24), at »beskatningsgrundlaget i sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra b), i intet tilfælde kan omfatte en værdi, for hvilken den afgiftspligtige allerede har betalt moms uden efterfølgende at have haft fradrag herfor« (25). Det følger heraf, at værdier, som den afgiftspligtige allerede har betalt moms for, idet den pågældende efterfølgende har fradraget denne, udmærket kan medtages i afgiftsgrundlaget.

51. Den omstændighed, at beløbene vedrørende momsen for stiftelsen af retten til et langtidslejemål og færdiggørelsen af bygningen i hovedsagen er blevet betalt, er følgelig ikke til hinder for, at disse elementer af kostprisen tages i betragtning i afgiftsgrundlaget for leveringen som omhandlet i sjette direktivs artikel 5, stk. 7, litra a), for så vidt som momsen for disse elementer er blevet fradraget.

52. Det skal desuden bemærkes, at den faste ejendom kun blev delvis udtaget til momsfratagne aktiviteter (i de faktiske omstændigheder i hovedsagen var der tale om 87,5% af bygningens areal), hvorfor det kun er for denne andel, at der ikke kan foretages fradrag af moms. Hvad angår den øvrige del har Oudeland i princippet, i henhold til sjette direktivs artikel 17, stk. 2 og 5, lov til at fradrage den moms, som er betalt for den interne levering, fra den skyldige moms, i det omfang de pågældende goder er anvendt til afgiftspligtige transaktioner, dvs. 12,5% af den relevante bygnings areal (26).

53. Desuden må Kommissionens argument, hvori den med udtrykkelig henvisning til dommen i sagen *Gemeente Leusden og Holin Groep* (27) har hævdet, at den ordning for berigtigelse af fradrag, der er fastsat i sjette direktivs artikel 20, navnlig stk. 2, skulle have været anvendt til at korrigere Oudelands situation med hensyn til moms, afvises.

54. I dommen i sagen *Gemeente Leusden og Holin Groep* fastslog Domstolen, at sidestillingen med levering af goder mod vederlag i henhold til sjette direktivs artikel 5, stk. 7, litra a), og berigtigelsen af moms for investeringsgoder som omhandlet i samme direktivs artikel 20, stk. 2, er to ordninger med det samme *økonomiske resultat*, nemlig at en afgiftspligtig pålægges at betale beløb, som svarer til de fradrag, han ikke var berettiget til at foretage, men med forskellige betalingsbetingelser. Mens sjette direktivs artikel 5, stk. 7, litra a), forudsætter betaling på én gang, bestemmer samme direktivs artikel 20, stk. 2, for så vidt angår investeringsgoder, at berigtigelserne foretages fordelt over flere år (28).

55. Det fremgår imidlertid af den samme dom, at de to ordninger ikke har det samme formål, selv om de har det samme økonomiske resultat. Det er kun sjette direktivs artikel 5, stk. 7, litra a), der vedrører en afgiftspligtigs udtagelse af et gode til brug for virksomheden. Det følger heraf, at det i en situation, hvor denne bestemmelse finder anvendelse, kun er sjette direktivs artikel 5, stk. 7, litra a), som kan udgøre et grundlag for at kræve, at en afgiftspligtig betaler beløb, der oprindeligt er foretaget fradrag for i forbindelse med en fast ejendom, som derefter er genstand for en momsfritaget udlejning (29).

56. Henset til samtlige ovenstående betragtninger foreslår jeg, at Domstolen besvarer det første præjudicielle spørgsmål således, at sjette direktivs artikel 5, stk. 7, litra a), og artikel 11, punkt A, stk. 1, litra b), skal fortolkes således, at en afgiftspligtig persons udtagelse, til brug for en momsfritaget aktivitet, af en fast ejendom, der er opført på en grund, som den afgiftspligtige har erhvervet en tinglig ret til, som giver den pågældende beføjelse til at benytte grunden og den faste ejendom, som han har ladet en tredjemand færdiggøre, kan pålægges moms, hvor afgiftsgrundlaget er værdien af den erhvervede tinglige ret og omkostningerne til ejendommens færdiggørelse, når den afgiftspligtige allerede har betalt moms vedrørende denne værdi og disse omkostninger, men også har fradraget denne moms fuldt ud.

C – Det andet præjudicielle spørgsmål

57. Med sit andet præjudicielle spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, hvorvidt sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra b), i et tilfælde som i den foreliggende sag, hvor den afgiftspligtige har erhvervet en grund med en bygning under opførelse i forbindelse ved stiftelsen af en tinglig ret, skal fortolkes således, at værdien af denne tinglige ret, som skal medtages i afgiftsgrundlaget for en levering som omhandlet i samme direktivs artikel 5, stk. 7, litra a), skal svare til den samlede værdi af årslejen ? dvs. den samlede værdi af de beløb, der årligt skal betales i hele langtidslejemålets løbetid ? eller værdien af de resterende beløb, som skal betales i årsleje i langtidslejemålets resterende løbetid, eller værdien af den årsleje, som allerede er forfaldet.

58. Den forelæggende ret har for det første bemærket, at sjette direktiv ikke fastsætter nogen regler for afgiftsgrundlaget for de tinglige rettigheder, der er omhandlet i dets artikel 5, stk. 3, litra b). På den ene side mener den, at der kan argumenteres for, at værdien af de beløb, der successivt skal betales for erhvervelse af en ret til et langtidslejemål, ikke indgår i ejendommens kostpris, idet disse beløb er en modydelse for en tidsbegrænset brugsret og ikke skal betales af aftageren på én gang ved erhvervelsen af denne ret, men skal betales løbende igennem årene.

59. På den anden gælder det imidlertid, at når medlemsstaten, i dette tilfælde Kongeriget Nederlandene, har gjort brug af muligheden for at sidestille en tinglig ret med et materielt gode, og når stiftelsen og overdragelsen heraf i en sådan tinglig rets løbetid i henhold til den nationale lovgivning ikke giver anledning til, at der skal erlægges moms på grundlag af den periode, i hvilken den faste ejendom bruges, og betaling af periodiske beløb, men til, at der skal betales moms på én gang af de samlede beløb, der er aftalt for hele løbetiden eller den resterende løbetid (i form af

en »kapitaliseret leje«), kan dette have til følge, at kostprisen på tidspunktet for leveringen som omhandlet i momslovens artikel 3, stk. 1, litra h), skal omfatte værdien af de beløb, som skal betales i leje. Den forelæggende ret er ligeledes i tvivl om, hvorvidt en sådan national lovgivning er i overensstemmelse med sjette direktivs artikel 10, stk. 2.

60. Oudeland mener ikke, at den fremtidige leje kan tages i betragtning ved fastsættelsen af kostprisen for den afgiftspligtiges vedkommende, for så vidt som sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra b), udtrykkeligt bestemmer, at kostprisen skal fastsættes, når den interne levering finder sted. Den nederlandske regering mener derimod, at der skal tages hensyn til den kapitaliserede værdi af lejen under hele løbetiden af retten til et langtidslejemål, der udgør værdien af den samlede modydelse for retten til et langtidslejemål, som er aftalt mellem parterne ved denne rettigheds stiftelse.

61. Det skal først og fremmest bemærkes, at reglen i sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra b), hvorefter afgiftsgrundlaget for de transaktioner, som navnlig er omhandlet i dette direktivs artikel 5, stk. 7, litra a), er »købsprisen for goderne eller for tilsvarende goder eller i mangel af en købspris, kostprisen; begge disse priser bestemt på det tidspunkt, hvor transaktionerne finder sted«, afviger fra grundreglen i samme direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), hvorefter afgiftsgrundlaget for momspligtige transaktioner er modydelsen for de leveringer af goder og tjenesteydelser, som er genstand for disse transaktioner (30).

62. Det fremgår i øvrigt utvetydigt af den pågældende bestemmelse i artikel 11, punkt A, stk. 1, litra b), at det alene er i mangel af en købspris for goderne eller for tilsvarende goder, at beskatningsgrundlaget for en udtagelse som omhandlet i sjette direktivs artikel 5, stk. 7, litra a), er »kostprisen«, som bestemmes på tidspunktet for transaktionens gennemførelse (31). Kriteriet vedrørende kostprisen er således et kriterium for fastsættelsen af afgiftsgrundlaget, der kan defineres som et »dobbelt restkriterium«, da det kun finder anvendelse, hvis hverken det generelle kriterium om modydelse eller det underordnede kriterium om købsprisen for goderne eller tilsvarende goder finder anvendelse (32).

63. Som jeg har anført i punkt 33 i dette forslag til afgørelse, er det ifølge den forelæggende ret kostprisen, der er det relevante kriterium for fastsættelsen af afgiftsgrundlaget for den pågældende udtagelse, eftersom det i den foreliggende sag er ubestridt, at der ikke findes nogen købspris for et til bygningen svarende gode.

64. Retspraksis giver nogle retningslinjer for anvendelsen af dette kriterium. For at fastsætte kostprisen skal alle de værdiforhold, der har ført til denne pris, undersøges i detaljer (33). I øvrigt skal der ved fastsættelsen af afgiftsgrundlaget i henhold til sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra b), lægges den fulde værdi af hvert enkelt af de elementer, som skal tages i betragtning, til grund (34). Endvidere fremgår det af selve bestemmelsens ordlyd, at kostprisen skal fastsættes på tidspunktet for den afgiftspligtige transaktion, dvs. tidspunktet for udtagelsen af godet til den afgiftsfritagne aktivitet (35).

65. Når sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra b), anvendes til at fastsætte afgiftsgrundlaget for en udtagelse som omhandlet i samme direktivs artikel 5, stk. 7, litra a), skal denne bestemmelse i øvrigt, som den nederlandske regering med rette har anført, sammenholdes med det specifikke formål, der forfølges med den sidstnævnte bestemmelse, som jeg har gjort rede for i punkt 34-36 i dette forslag til afgørelse, nemlig at modvirke konkurrencefordrejning ved at sikre lige behandling af afgiftspligtige personer i overensstemmelse med princippet om afgiftsneutralitet.

66. Endelig skal det også tages i betragtning, at stiftelsen af retten til et langtidslejemål i den foreliggende sag i medfør af den nationale bestemmelse, som er baseret på sjette direktivs artikel

5, stk. 3, litra a) (36), er sidestillet med leveringen af et gode.

67. Det følger af samtlige disse overvejelser, at fastsættelsen af den samlede kostpris med henblik på opkrævning af moms for udtagelsen til en afgiftsfritaget aktivitet af et gode, der er erhvervet inden for rammerne af virksomheden, for at sikre lige behandling af afgiftspligtige personer skal tage sigte på at pålægge den pågældende, i dette tilfælde Oudeland, den samme afgiftsbyrde som den, der ville blive pålagt en referencekonkurrent, som udøvede den samme afgiftsfritagne aktivitet ved brug af et gode (i den foreliggende sag grunden og den færdiggjorte bygning), hvortil denne havde erhvervet retten til et langtidslejemål, og for hvilket han havde betalt moms, som imidlertid ikke kunne fradrages, da den aktivitet, det pågældende gode blev anvendt til, er momsfritaget.

68. I en sag som den foreliggende er denne samlede kostpris dels den samlede værdi af prisen for færdiggørelsen af bygningen dels den samlede værdi af kostprisen for stiftelsen af retten til et langtidslejemål (på grunden og bygningen under opførelse), fastsat på det tidspunkt, hvor bygningen udtages til den afgiftsfritagne aktivitet. Den sidstnævnte værdi svarer imidlertid, efter min mening, til den (kapitaliserede) værdi af de resterende beløb, som skal betales i årsleje, på tidspunktet for udtagelsen af godet. Denne værdi svarer nemlig til den omkostning, som referencekonkurrenten skal oppebære ? med henblik på udøvelsen af den samme afgiftsfritagne aktivitet ? for at kunne stifte en ret til et langtidslejemål på godet med den samme løbetid som den tinglige ret, den pågældende har til godet på det tidspunkt, hvor dette udtages til den afgiftsfritagne aktivitet.

69. Det skal i denne henseende bemærkes, at stiftelsen af en ret til et langtidslejemål, som er en tinglig ret baseret på romerretten, er kendetegnet ved, at rettighedshaveren for en aftalt periode og mod vederlag tildeles den samme ret til at benytte et gode, som dets ejer har, idet andre udelukkes fra at udnytte denne rettighed, og ved, at udlejerens bliver ejer af de forbedringer og anlæg, som rettighedshaveren har foretaget under lejekontraktens varighed (37). Parterne kan aftale indbyrdes, hvordan vederlaget skal betales, idet det enten kan betales på én gang eller fordeles på flere betalinger i løbet af lejemålet (som i det foreliggende tilfælde i form af årsleje).

70. Da et centralt element af retten til et langtidslejemål er, at retten tildeles for en begrænset periode, er det tydeligt, at den samlede værdi af stiftelsen af en sådan ret er proportionel med varigheden af tildelingen af den pågældende ret. Denne værdi mindskes følgelig med tiden.

71. Hvis Oudeland f.eks. havde udtaget den færdiggjorte bygning til den afgiftsfritagne aktivitet 10 år efter stiftelsen af retten til et langtidslejemål på 20 år, ville den i punkt 67 i dette forslag til afgørelse nævnte referencekonkurrent svare til en afgiftspligtig, som med henblik på udøvelse af momsfritaget udlejningsvirksomhed skulle have erhvervet retten til et langtidslejemål (som han betalte moms for uden at kunne fradrage denne efterfølgende) for en varighed af kun 10 år. I et sådant tilfælde ville det ikke være berettiget at pålægge den pågældende, som foretog en udtagelse som omhandlet i sjette direktivs artikel 5, stk. 7, litra a), (Oudeland i det foreliggende eksempel) moms for værdien af de samlede lejebetalinger, som var aftalt for hele varigheden af retten til et langtidslejemål. Denne værdi ville nemlig ikke svare til kostprisen for retten til et langtidslejemål *på tidspunktet for udtagelsen*.

72. Disse betragtninger danner for det første grundlag for, at jeg, i modsætning til den nederlandske regering, ikke mener, at den kapitaliserede værdi af lejebetalingerne for hele varigheden af retten til et langtidslejemål kan svare til den samlede værdi af kostprisen for denne rettighed som fastsat på tidspunktet for udtagelsen af godet (38). Dette ville alene være tilfældet, hvis udtagelsen af godet fandt sted på nøjagtig samme tidspunkt som stiftelsen af retten til et langtidslejemål.

73. Ud fra de samme betragtninger finder jeg det for det andet, i modsætning til hvad Oudeland har gjort gældende, udelukket, at kostprisen for retten til et langtidslejemål kan svare udelukkende til værdien af den leje, som allerede er betalt. Denne værdi svarer nemlig ikke til kostprisen for retten til et langtidslejemål *på tidspunktet for udtagelsen*. I denne henseende er den omstændighed, at den fulde kostpris endnu ikke er betalt, i modsætning til, hvad Oudeland har hævdet, ikke relevant for fastsættelsen af denne pris, der bør forstås som den omkostning, som den i punkt 67 i dette forslag til afgørelse omhandlede referencekonkurrent ville oppebære.

74. Endelig bemærker jeg vedrørende den forelæggende rets tvivl om, hvorvidt den nederlandske lovgivning, hvorefter stiftelsen eller overdragelsen af den tinglige ret indebærer, at momsen skal betales på én gang for alle de aftalte beløb for hele perioden, er i overensstemmelse med sjette direktivs artikel 10, stk. 2, at den forelæggende ret selv har bekræftet, at dette spørgsmål ikke direkte vedrører den sag, som verserer for den. Følgelig mener jeg ikke, at det er strengt nødvendigt, at Domstolen behandler dette spørgsmål i forbindelse med den foreliggende sag. I denne henseende skal jeg blot bemærke, at kriteriet i den bestemmelse, der med det andet præjudicielle spørgsmål ønskes fortolket, dvs. sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra b), under alle omstændigheder vedrører kostprisen, således at den værdi, som skal indgå i det i denne bestemmelse omhandlede afgiftsgrundlag, er den samlede værdi af elementerne i kostprisen, uanset hvordan det er aftalt, at betalingen skal foregå.

75. Jeg mener derfor, at det andet præjudicielle spørgsmål skal besvares således, at sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra b), i et tilfælde som det i hovedsagen omhandlede, hvor den afgiftspligtige har erhvervet en grund med en bygning under opførelse i forbindelse med stiftelsen af en tinglig ret, skal fortolkes således, at værdien af denne tinglige ret, som skal medtages i afgiftsgrundlaget for en levering som omhandlet i nævnte direktivs artikel 5, stk. 7, litra a), skal svare til den samlede værdi af de resterende beløb, på tidspunktet for udtagelsen af godet, der skal betales i form af årsleje.

V – Forslag til afgørelse

76. På grundlag af de ovenfor anførte betragtninger foreslår jeg Domstolen at besvare de præjudicielle spørgsmål, som Hoge Raad der Nederlanden (den øverste ret i Nederlandene) har forelagt, på følgende måde:

»1) Artikel 5, stk. 7, litra a), og artikel 11, punkt A, stk. 1, 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 skal fortolkes således, at en afgiftspligtig persons udtagelse, til brug for en aktivitet, der er fritaget for merværdiafgift, af en fast ejendom, der er opført på en grund, som den afgiftspligtige har erhvervet en tinglig ret til, som giver den pågældende beføjelse til at benytte denne grund og den faste ejendom, som han har ladet en tredjemand færdiggøre, kan pålægges merværdiafgift, hvor afgiftsgrundlaget er værdien af den erhvervede tinglige ret og omkostningerne til ejendommens færdiggørelse, når den afgiftspligtige allerede har erlagt merværdiafgift vedrørende denne værdi og disse omkostninger, men også har fradraget denne merværdiafgift fuldt ud.

2) I et tilfælde som det i hovedsagen omhandlede, hvor den afgiftspligtige har erhvervet en grund med en bygning under opførelse i forbindelse med stiftelsen af en tinglig ret, skal artikel 11, punkt A, stk. 1, litra b), i direktiv 77/388 fortolkes således, at værdien af denne tinglige ret, som skal medtages i afgiftsgrundlaget for en levering som omhandlet i nævnte direktivs artikel 5, stk. 7, litra a), skal svare til den samlede værdi af de resterende beløb, på tidspunktet for udtagelsen af godet, der skal betales i form af årsleje.«

- 1 – Originalsprog: fransk.
- 2 – Rådets direktiv af 17.5.1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1) (herefter »sjette direktiv«).
- 3 – Der anvendes forskellige udtryk for disse transaktioner, bl.a. »leveringer til sig selv«, »sidestillede leveringer«, »integrerede leveringer« eller »leveringer til brug for virksomheden«. Da erhvervelsen og udtagelsen af godet sker internt i virksomheden, foretrækker jeg dog udtrykket »intern levering«.
- 4 – Rådets direktiv af 28.11.2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT L 347, s. 1), som fra 1.1.2007 ophævede og erstattede sjette direktiv [jf. bl.a. artikel 18, litra a), i direktiv 2006/112].
- 5 – Jf. domme *Gemeente Leusden og Holin Groep* (C-487/01 og C-7/02, EU:C:2004:263, præmis 90 ff.), *Gemeente Vlaardingen* (C-299/11, EU:C:2012:698), *Gemeente 's-Hertogenbosch* (C-92/13, EU:C:2014:2188) og *Property Development Company* (C-16/14, EU:C:2015:265).
- 6 – Jf. sjette direktivs artikel 2 samt artikel 2, stk. 1, litra a), i direktiv 2006/112.
- 7 – Jf. momslovens artikel 3, stk. 2, (nævnt ovenfor i punkt 14 i dette forslag til afgørelse). Denne bestemmelse beror på sjette direktivs artikel 5, stk. 3, litra b).
- 8 – Dette er muligt i henhold til momslovens artikel 11, stk. 5, som beror på sjette direktivs artikel 13, punkt C, litra a).
- 9 – C-299/11, EU:C:2012:698.
- 10 – Dom *Gemeente Vlaardingen* (C-299/11, EU:C:2012:698, præmis 25).
- 11 – *Ibidem* (præmis 26).
- 12 – Generaladvokat Mazáks forslag til afgørelse *Gemeente Vlaardingen* (C-299/11, EU:C:2012:561, punkt 45 og 47 og den deri nævnte retspraksis).
- 13 – Dom *Gemeente Vlaardingen* (C-299/11, EU:C:2012:698, præmis 27 og 28).
- 14 – *Ibidem*.
- 15 – *Ibidem* (præmis 37 og domskonklusionen).
- 16 – Jf. i denne retning generaladvokat Sharpstons forslag til afgørelse *Gemeente 's-Hertogenbosch* (C-92/13, EU:C:2014:267, punkt 60-62), som Domstolen udtrykkeligt henviste til i præmis 32 i sin dom *Gemeente 's-Hertogenbosch* (C-92/13, EU:C:2014:2188).
- 17 – *Ibidem* (præmis 61).
- 18 – Denne situation er åbenbart sammenlignelig med situationen i de sager, der gav anledning til dommene *Gemeente Vlaardingen* (C-299/11, EU:C:2012:698) og *Gemeente 's-Hertogenbosch* (C 92/13, EU:C:2014:2188).
- 19 – Dom *Gemeente 's-Hertogenbosch* (C-92/13, EU:C:2014:2188, præmis 34).
- 20 – Dom *Gemeente 's-Hertogenbosch* (C-92/13, EU:C:2014:2188, præmis 35), som henviser

til dom Gemeente Vlaardingen (C-299/11, EU:C:2012:698, præmis 28-33).

21 – C-299/11, EU:C:2012:698, præmis 32. Min fremhævelse.

22 – Ibidem.

23 – Dom Gemeente 's-Hertogenbosch (C-92/13, EU:C:2014:2188, præmis 35, nævnt og gengivet i punkt 46 i dette forslag til afgørelse).

24 – C-16/14, EU:C:2015:265.

25 – Ibidem (præmis 42).

26 – Dom Gemeente 's-Hertogenbosch (C-92/13, EU:C:2014:2188, præmis 36).

27 – C-487/01 og C-7/02, EU:C:2004:263 (navnlig præmis 90 ff.).

28 – Ibidem (præmis 90 og 91; min fremhævelse).

29 – Ibidem (præmis 92 og, modsætningsvis, præmis 93).

30 – Jf. dom Property Development Company (C-16/14, EU:C:2015:265, præmis 33 og 34) og analogt, vedrørende artikel 73 og 74 i direktiv 2006/112, dom Marinov (C-142/12, EU:C:2013:292, præmis 31). De i sjette direktivs artikel 5, stk. 7, litra a), omhandlede transaktioner udgøres navnlig af udtagelsen til en momsfristaget økonomisk virksomhed af goder erhvervet inden for rammerne af virksomheden. I alle tilfælde, hvor der sker en sidestilling med en levering mod vederlag, får den afgiftspligtige ikke nogen reel modydelse, som kan danne grundlag for beregningen af momsen, hvilket medfører, at den generelle regel i nævnte direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), ikke kan finde anvendelse.

31 – Dom Property Development Company (C-16/14, EU:C:2015:265, præmis 37).

32 – Jf., vedrørende kriteriet om kostprisen, generaladvokat Sharpstons betragtninger i punkt 39 i forslaget til afgørelse Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr (C-219/12, EU:C:2013:152).

33 – Dom Property Development Company (C-16/14, EU:C:2015:265, præmis 40 in fine).

34 – Jf., analogt, domme Gemeente Vlaardingen (C-299/11, EU:C:2012:698, præmis 28) og Gemeente 's-Hertogenbosch (C-92/13, EU:C:2014:2188, præmis 35).

35 – Jf. dom Gemeente Vlaardingen (C-299/11, EU:C:2012:698, præmis 30).

36 – Dvs. momslovens artikel 3, stk. 2, (jf. punkt 14 i dette forslag til afgørelse).

37 – Jf. dom »Goed Wonen« (C-326/99, EU:C:2001:506, præmis 55), der drejede sig om en ususfructusret, som er en tinglig ret ligesom retten til et langtidslejemål. Uden at det, efter min opfattelse, er nødvendigt at beskæftige sig med forskellene eller lighederne mellem retten til et langtidslejemål og udlejning af fast ejendom, skal jeg blot bemærke, at en grundlæggende forskel mellem de to juridiske situationer, som kan begrunde forskellige afgiftsmæssige behandlinger, består i, at stiftelsen af en ret til et langtidslejemål i egenskab af tinglig ret i medfør af sjette direktivs artikel 5, stk. 3, litra b), kan sidestilles med en levering mod vederlag, hvilket udlejning ikke kan.

38 – I overensstemmelse med, hvad jeg har anført ovenfor i punkt 67, kan jeg ikke tilslutte mig den tilgang, som den nederlandske regering har anbefalet, nemlig at referencekonkurrenten er en

afgiftspligtig, som udøver den samme afgiftsfritagne aktivitet efter at have erhvervet hele den faste ejendom fra en tredjemand. Værdien af erhvervelsen af en ret til et langtidslejemål for et gode er nemlig nødvendigvis lavere end værdien af erhvervelsen af ejendomsretten til det samme gode. De to værdier kan således ikke sammenlignes.