

61989C0186

Forslag til afgørelse fra generaladvokat Van Gerven fremsat den 25. september 1990. - W. M. VAN TIEM MOD STAATSSECRETARIS VAN FINANCIEN. - ANMODNING OM PRAEJUDICIEL AFGOERELSE: HOGE RAAD - NEDERLANDENE. - BERIGTIGELSE AF OMSAETNINGSAFGIFT - SJETTE MOMSDIREKTIV. - SAG C-186/89.

Samling af Afgørelser 1990 side I-04363

Generaladvokatens forslag til afgørelse

++++

1. Hr. afdelingsformand,

de herrer dommere.

1. Det retsspoergsmaal, som er forelagt af Nederlandenes Hoge Raad i denne sag, vedroerer det sjette momsdirektivs artikler 4 og 5 (1). Hoge Raad har spurgt Domstolen, om overdragelsen af en tinglig ret (i denne sag arealudnyttelsesretten til en fast ejendom ("recht van opstal")) for en bestemt periode og mod et periodisk vederlag kan betragtes som en oekonomisk virksomhed, saaledes at overdrageren af den tinglige rettighed skal anses for afgiftspligtig i henhold til direktivets artikel 4, ogsaa selv om transaktionen skal betragtes som en levering i henhold til direktivets artikel 5.

Sagens baggrund

2. Jeg skal begynde min gennemgang af sagen med at give et kort overblik over de omstaendigheder, som den forelaeggende ret har lagt til grund. W. van Tiem koebte den 29. september 1980 en byggegrund og blev for koebet faktureret en omsaetningsafgift paa 10 677,97 HFL. Umiddelbart efter koebet overdrog van Tiem, for et tidsrum paa 18 aar og mod et aarligt vederlag paa 3 000 HFL (inkl. omsaetningsafgift), arealudnyttelsesretten til grunden til selskabet "Tiem' s Electro Technisch Installatiebureau BV". Den 20. oktober 1980 ansogte van Tiem de nederlandske afgiftsmyndigheder om med virkning fra den 29. september 1980 at blive undtaget fra den afgiftsfritagelse, som ellers gjaldt efter nederlandsk ret ved overdragelse af en arealudnyttelsesret til en fast ejendom (2). Hans ansogning blev imoedekommet, idet den fandtes at vedroere udlejning af den faste ejendom. Nogen tid senere indsendte van Tiem en momsangivelse, hvori han fradrog det beloeb, som han havde betalt i forbindelse med koebet. Tvisten i hovedsagen er opstaaet, fordi de nederlandske afgiftsmyndigheder har afslaaet at anerkende fradraget.

Ifoelge den nederlandske lov om omsaetningsafgift af 1968, som blev aendret i 1978 med henblik paa gennemfoerelsen af det sjette direktiv, kan van Tiem kraeve beloebet fradraget, saafremt han

har handlet som erhvervsdrivende saavel ved koebet af grunden som ved stiftelsen af arealudnyttelsesretten til grunden. Afgiftsmyndighederne har under hovedsagen hævdet, at han ikke er erhvervsdrivende. For klarhedens skyld skal jeg oplyse, at van Tiem ikke har indgaaet andre retshandler, men at de i sagen omhandlede retshandler er de eneste, som han kan paaberaabe sig til støtte for at have handlet som erhvervsdrivende.

3. Tvisten mellem parterne angaar ikke (saa meget) spoergsmaalet, om van Tiem boer anses for erhvervsdrivende for saa vidt angaar koebet af grunden, men for saa vidt angaar stiftelsen af arealudnyttelsesretten. Det anbringende, som van Tiem goer gaeldende til støtte for sin kassationspaastand, er baseret paa den nederlandske omsaetningsafgiftslovs artikel 7, stk. 2, litra b), der lyder saaledes:

"I denne lov forstaas ved erhvervsmaessig virksomhed:

a) ...

b) udnyttelse af materielle eller immaterielle goder med henblik paa opnaaelse af indtaegter af en vis varig karakter."

Van Tiem har herom naermere anfoert, at overdragelsen af arealudnyttelsesretten til grunden maa anses for udnyttelse af et materielt gode med henblik paa opnaaelse af indtaegter af en vis varig karakter. Han mener derfor, at han boer anses for erhvervsdrivende og at beloebet foelgelig er fradragsberettiget.

De praejudicielle spoergsmaal

4. Den foernaevnte bestemmelse i den nederlandske omsaetningsafgiftslovs artikel 7, stk. 2, blev udstedt til gennemfoerelse af det sjette direktiv, naermere bestemt direktivets artikel 4, stk. 2. Dette er baggrunden for, at Hoge Raad har forelagt Domstolen tre spoergsmaal vedroerende fortolkningen af det sjette direktiv. Spoergsmaalene lyder saaledes:

"1) Skal det sjette direktivs artikel 4, stk. 2, 2. punktum, fortolkes saaledes, at der foreligger en udnyttelse af et materielt gode med henblik paa opnaaelse af indtaegter af en vis varig karakter i denne direktivbestemmelses forstand, saafremt en ejer af en fast ejendom for en bestemt periode og mod et periodisk vederlag overlader brugen af ejendommen til en anden, saaledes at denne for naevnte periode og mod naevnte vederlag indroemmes en tinglig brugsret til den faste ejendom, saasom arealudnyttelsesretten til grunden?

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

3) Skal det foerste spoergsmaal besvares anderledes, saafremt det andet spoergsmaal besvares bekræftende?"

5. De praejudicielle spoergsmaal vedroerer mervaerdiavgiftens anvendelsesomraade, saaledes som dette er naermere defineret i det sjette direktiv. Ifoelge direktivets artikel 2, stk. 1, paalaegges der mervaerdiavgift for "levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages ... af en afgiftspligtig person, der optraeder i denne egenskab". Det er altsaa en betingelse efter bestemmelsen for paalaeggelse af mervaerdiavgift, dels at den paagaeldende er en afgiftspligtig person, dels at der er foretaget en afgiftspligtig transaktion. Det naermere indhold af den foerste af disse to betingelser er fastlagt i det sjette direktivs artikel 4, mens den anden betingelse er omhandlet i artiklerne 5-7. Det foerste praejudicielle spoergsmaal vedroerer fortolkningen af begrebet "afgiftspligtig person", som svarer til begrebet "erhvervsdrivende" i den nederlandske

omsaetningsafgiftslov. Med det andet og tredje praedjudicielle spoergsmaal oenskes det oplyst, om definitionen af begrebet "levering af goder" (som er en af de transaktioner, der er afgiftspligtige i henhold til direktivet), har relevans for bedoemmelsen af, om den paagaeldende kan anses for en "afgiftspligtig person".

Foerste spoergsmaal

6. En "afgiftspligtig person" er ifoelge det sjette direktivs artikel 4, stk. 1, enhver, som selvstaendigt udoever en oekonomisk virksomhed, uanset formaalet med eller resultatet af den paagaeldende virksomhed. Begrebet "oekonomisk virksomhed" er defineret i samme artikels stk. 2, der som tidligere naevnt er den bestemmelse, som svarer til den nederlandske omsaetningsafgiftslovs artikel 7, stk. 2. Dette begreb omfatter

"alle former for virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder ... Som oekonomisk virksomhed anses bl.a. transaktioner, der omfatter udnyttelse af materielle eller immaterielle goder med henblik paa opnaaelse af indtaegter af en vis varig karakter".

Det er uomtvistet mellem parterne i hovedsagen, at van Tiem med de foernaevnte transaktioner udoevede en selvstaendig virksomhed, og at han i forbindelse hermed enten maa anses for handlende eller tjenesteyder. Det spoergsmaal, der skal besvares, er altsaa, om koebet af grunden og stiftelsen af arealudnyttelsesretten hver for sig eller i forening udgoer en "oekonomisk virksomhed".

7. Hvilke retningslinjer indeholder Domstolens praksis paa dette punkt? For det foerste har Domstolen flere gange fastslaaet, at der med det sjette direktivs artikel 4 tilsigtes givet merværdiafgiften et meget vidt anvendelsesomraade (3). Formaalet med merværdiafgiftssystemet er nemlig at sikre en fuldstaendig neutralitet ved gennemfoerelse af en saa generel afgiftspaalaeggelse som mulig i alle produktions- og distributionsled, samt i forbindelse med praestation af tjenesteydelser. Af hensyn til neutralitetsprincippet maa begrebet "oekonomisk virksomhed" derfor fortolkes vidt (4).

Det 2. punktum i artikel 4, stk. 2, hvori der som eksempel paa en oekonomisk virksomhed naevnes "transaktioner, der omfatter udnyttelse af materielle eller immaterielle goder med henblik paa opnaaelse af indtaegter af en vis varig karakter", skal ogsaa fortolkes paa dette grundlag. Dommen i Rompelman-sagen (5), hvori de faktiske omstaendigheder havde en vis lighed med omstaendighederne i den foreliggende sag, indeholder nogle interessante udtalelser vedroerende fortolkningen af dette sidste direktivudtryk.

8. Rompelman-sagen drejede sig om erhvervelsen af en fordring paa en senere overdragelse af ejendomsretten til en del af en fast ejendom, som foerst skulle opfoeres, med henblik paa udlejning af den koebte ejendom. Ligesom det er tilfaeldet i hovedsagen i den foreliggende sag, var der betalt omsaetningsafgift ved leveringen af den faste ejendom, og afgiftsmyndighederne havde paa et senere tidspunkt afslaaet at anerkende fradraget for afgiften. Domstolen var herefter blevet anmodet om at afgoere, hvorvidt erhvervelsen af en saadan fordring kunne anses for en oekonomisk virksomhed (og naermere bestemt, om den udgjorde en udnyttelse af en fast ejendom) i henhold til det sjette direktivs artikel 4, stk. 1, saaledes at den paagaeldende havde ret til fradraget (og til modregning). Ud fra en gennemgang af merværdiafgiftssystemets vaesentligste kendetegn fandt Domstolen, at dette spoergsmaal maatte besvares bekræftende.

Domstolen anfoerte i dommen, at fradragsordningen tilsigter en fuldstaendig aflastning for den afgift, som den erhvervsdrivende skylder eller har erlagt i forbindelse med sin oekonomiske virksomhed; herved opnaas der sikkerhed for, at alle former for oekonomisk virksomhed afgiftsmaessigt behandles neutralt, uanset deres formaal eller resultater (6). Saerlig hvad angaar spoergsmaalet om, paa hvilket tidspunkt udnyttelsen af en fast ejendom maa anses for paabegyndt, henviste Domstolen til, at oekonomisk virksomhed som er omhandlet i det sjette

direktivs artikel 4, stk. 1, kan bestaa i flere paa hinanden foelgende handlinger, saasom erhvervelse af en fast ejendom, og at ogsaa saadanne forberedende handlinger maa anses for en oekonomisk virksomhed (7). Denne betragtning er uddybet paa foelgende maade i dommen:

"... princippet om momsens neutralitet som afgiftsbyrde paa virksomhederne noedvendiggoer, at de foerste investeringsomkostninger, der afholdes til brug for og med henblik paa en virksomhed, betragtes som led i den oekonomiske virksomhed. Det vil stride mod naevnte princip at antage, at en oekonomisk virksomhed foerst begynder paa det tidspunkt, hvor en fast ejendom faktisk udnyttes, dvs. en afgiftspligtig indtaegt opstaar. En hvilken som helst anden fortolkning af artikel 4 i sjette direktiv vil medfoere, at den erhvervsdrivende maa baere merværdiafgiften i forbindelse med oekonomisk virksomhed uden nogen mulighed for at fradrage denne ... og vil paa vilkaarlig maade goere forskel paa investeringsomkostningerne foer og under den faktiske udnyttelse af den faste ejendom. Selv for det tilfaelde, der er hjemmel til, efter ivaerksaettelsen af den faktiske udnyttelse af en fast ejendom, at yde fradrag for den i forbindelse med forberedende handlinger erlagte indgaaende afgift, vil en oekonomisk byrde belaste godet i det undertiden betragtelige tidsrum mellem de foerste investeringsomkostningers afholdelse og den faktiske udnyttelse. Enhver, der foretager saadanne investeringshandling, der er snaevent forbundet med og noedvendige for en senere udnyttelse af en fast ejendom, maa foelgelig anses som afgiftspligtig person, jf. artikel 4" (8).

9. Til brug for den foreliggende sag kan der udledes foelgende konklusioner af Rompelman-dommen. For det foerste, at ogsaa koebet af en fast ejendom med henblik paa senere udnyttelse heraf (f.eks. gennem udlejning) maa anses for en oekonomisk virksomhed, saaledes at koebere er afgiftspligtig og kan fradrage den merværdiafgift, som er erlagt ved leveringen af godet. For det andet, at det foelger af princippet om merværdiafgiftens neutralitet, at en "oekonomisk virksomhed" i henhold til det sjette direktivs artikel 4, stk. 1, kan bestaa af en kaede af forskellige handlinger. Foelgelig kan investeringen (koebet af godet) og den senere udnyttelse ikke ses isoleret fra hinanden, hvorfor den paagaeldende, naar han udnytter godet, kan modregne den afgift, der er erlagt i forbindelse med investeringen.

10. Det siges ikke udtrykkeligt i Rompelman-dommen, hvad der skal forstaas ved "udnyttelse" af en fast ejendom. Dommen efterlader imidlertid ingen tvivl om, at ogsaa udlejningen af en fast ejendom maa anses for en udnyttelse af denne. Det fremgaar nemlig af domskonklusionen, at erhvervelsen af en fordring paa en senere overdragelse af ejendomsretten til en del af en fast ejendom med henblik paa til sin tid at udleje denne kan anses for en oekonomisk virksomhed efter artikel 4, stk. 1, allerede fra det tidspunkt, da godet koebes. Ogsaa af den praemis i dommen, som vedroerer hovedreglen om momsfrigtagelse efter det sjette direktivs artikel 13 B, litra b), for udlejning af fast ejendom, fremgaar det forudsætningsvis, men dog utvivlsomt, at udlejning har karakter af en udnyttelse. Det anfoeres i Rompelman-dommen, at udlejeren havde gjort brug af sin ret efter artikel 13 C til at vaelge at betale afgift af udlejningen, og det fastslaas herefter, at en koerber af en fast ejendom, som senere udlejer denne, maa anses for afgiftspligtig fra koebstidspunktet (9).

Hovedsagen i den foreliggende sag vedroerer ikke udlejningen af en fast ejendom, men overdragelsen af arealudnyttelsesretten hertil. Der er imidlertid ingen som helst grund til ikke ogsaa at anse overdragelsen af en saadan brugsret for en udnyttelse. Ligesom ved udlejning forsoeger ejeren nemlig at opnaa indtaegter af sit gode ved at overdrage arealudnyttelsesretten dertil. Det vil derfor vaere i strid med princippet om afgiftens neutralitet at begrænse begrebet "udnyttelse" af et gode til udlejningen af det paagaeldende gode og derigennem begunstige en bestemt retlig form frem for andre retshandler (10). Som den nederlandske og britiske regering med rette har anfoert, maa begrebet "udnyttelse" foelgelig antages at omfatte alle de handlinger, hvormed der soeges opnaaet en indtaegt af et paagaeldende gode, uanset hvilken juridisk form disse handlinger end har. Der er saaledes ikke tvivl om, at der ogsaa med overdragelsen af arealudnyttelsesretten til en byggegrund for en periode paa 18 aar soeges opnaaet indtaegter "af

en vis varig karakter", saaledes som dette begreb forstaas efter det sjette direktivs artikel 4, stk. 2.

11. I den af Gerechtshof Arnhem afsagte dom, som van Tiem har indanket for Hoge Raad, blev det imidlertid lagt til grund, at ejeren af godet ikke kunne antages at have foretaget en "udnyttelse" gennem overdragelsen af arealudnyttelsesretten, da den, der erhverver byggeretten efter nederlandsk ret opnaar raadighedsretten over det paagaeldende gode, hvorfor det er indehaveren af arealudnyttelsesretten over den faste ejendom, og ikke ejeren, der maa antages at udnytte godet. Jeg finder ikke, denne opfattelse er korrekt i EF-retlig sammenhaeng. Den omstaendighed, at indehaveren af arealudnyttelsesretten (efter national ret) kan "raade over" den faste ejendom, f.eks. ved at opfoere bygninger, er ikke til hinder for, at ejeren gennem sin overdragelse af arealudnyttelsesretten "udnytter" den faste ejendom efter betydningen i det sjette direktivs artikel 4. Ejeren overdrager nemlig for en vis periode sin raadighedsret over godet mod et periodisk vederlag. I denne forstand "udnytter" han sit gode. "Udnyttelse" er med andre ord et EF-retligt begreb, hvilket goer det udelukket at lade national ret (in casu civilretten) faa den momsretlige virkning, at visse former for "udnyttelse" anses for oekonomisk virksomhed, men andre ikke, afhaengig af, hvilken form for raadighedsret der efter national ret tilkommer indehaveren af brugsretten. Konsekvensen af Gerechtshof's opfattelse vil nemlig vaere, at det EF-retlige begreb "udnyttelse" dermed goeres afhaengig af et nationalt retsbegreb, som har forskelligt formaal og indhold, hvilket vil indebaere en tilsidesaettelse af princippet om merværdiafgiftens neutralitet. (11).

12. I forbindelse med det foerste praejudicielle spoergsmaal er der endelig yderligere et punkt, som boer behandles, og som er blevet fremdraget af Kommissionen. Det er problemet om, hvorvidt det er en noedvendig betingelse for at kunne betragte nogen som afgiftspligtig, at den oekonomiske virksomhed udoeves regelmaessigt. Dette var en betingelse efter det andet momsdirektiv (12), men betingelsen er ikke gentaget i det sjette direktivs artikel 4, stk. 1. Som Kommissionen imidlertid med rette har bemaerket, maa betingelsen antages principielt stadig at have gyldighed. Ifolge artikel 4, stk. 3, kan medlemsstaterne nemlig ogsaa anse personer, der lejlighedsvis udfoerer en transaktion henhoerende under de i stk. 2 omhandlede former for oekonomisk virksomhed, for afgiftspligtige. Bestemmelsen herom ville ikke have nogen mening, saafremt reglen i stk. 1 i forvejen maatte antages at omfatte oekonomisk virksomhed, der udoeves lejlighedsvis.

Endvidere har Kommissionen med rette anfoert, at faelleskabslovgiver med bestemmelsen i artikel 4, stk. 3, hvorved afgiftspligten kan udvides til at omfatte personer, der lejlighedsvis udoever oekonomisk virksomhed, har oensket at sikre en stoerre afgiftsneutralitet. Det er det samme formaal, som tilstraebes med artikel 4, stk. 2, 2. punktum, hvorefter udnyttelsen af et gode med henblik paa at opnaa indtaegter af en vis varig karakter maa anses for en "oekonomisk virksomhed", saaledes, at den paagaeldende maa anses for afgiftspligtig. Jeg er enig med Kommissionen i, at virksomhedens regelmaessige karakter i et saadant tilfaelde kan udledes, at der tilstraebes varige indtaegter af det paagaeldende gode, dvs. at naar indtaegten har en varig karakter, er regelmaessighedsbetingelsen ogsaa opfyldt.

Andet og tredje spoergsmaal

13. Som jeg tidligere har vaeret inde paa, er begrebet "afgiftspligtig transaktion" naermere defineret i det sjette direktivs artikler 5-7. Den foerste type afgiftspligtige transaktioner, som er naevnt i direktivet, er levering af et gode, hvilket i artikel 5, stk. 1, defineres som foelger:

"overdragelse af retten til som ejer at raade over et materielt gode".

Ifolge samme artikels stk. 3, litra b), kan medlemsstaterne bl.a. anse "tinglige rettigheder, som giver indehaveren heraf brugsretten til en fast ejendom", for materielle goder.

Ved den nederlandske omsætningsafgiftslovs artikel 3, stk. 2, har Nederlandene gjort brug af denne mulighed. Det er paa foranledning heraf, at Høje Raad med sit andet spoergsmaal oensker oplyst, om artikel 5, stk. 1, skal fortolkes saaledes, at det heri anvendte begreb "levering af et gode" ogsaa omfatter stiftelsen af en tinglig brugsret til godet.

14. Den for nyligt afsagte dom i Safe-sagen (13) vedroerte begrebet "levering". I dommen fastslog Domstolen, at begrebet "levering af et gode" ikke sigter til overdragelse af ejendomsretten i de efter gældende national ret fastsatte former, men at begrebet omfatter enhver form for overdragelse af et materielt gode foretaget af en person, som bemyndiger en anden person til at raade over godet, som om denne var ejer (14). Det tilkommer den nationale ret i det konkrete tilfaelde og under hensyn til de faktiske omstaendigheder at afgøre, om der foreligger en overdragelse af retten til som ejer at raade over godet (der er her tale om en faktisk raadighedsret, som kan vaere videre end den retlige ejendomsret) (15).

Naar der er tale om stiftelse af en tinglig brugsret til fast ejendom, er situationen noget anderledes, saafremt medlemsstaten har udnyttet sin valgmulighed efter artikel 5, stk. 3, litra b). Formaalet med den (fakultative) ligestilling af tinglige brugsrettigheder vedroerende fast ejendom med materielle goder, som medlemsstaterne kan vaelge at foretage, er at sikre, at visse handlinger (handling, hvorved der stiftes en tinglig brugsret vedroerende en fast ejendom), som oekonomisk set har samme karakter som leveringen af en fast ejendom, ligestilles hermed med hensyn til paalaeggelse af omsætningsafgift. Her sonder artikel 5 ikke under hensyn til brugsrettens art (forudsat der er tale om en tinglig brugsret) eller omfanget af de beføjelser, som er forbundet med retten over den faste ejendom. I kraft af ligestillingen (som er fakultativ) anses stiftelsen af den tinglige brugsret med andre ord for en levering, og det er ikke noedvendigt at tage hensyn til de beføjelser, jf. herved grundaetningerne i Safe-dommen, som er forbundet med brugsretten til det paagældende gode.

For fuldstaendighedens skyld skal jeg tilføje, at grundaetningerne i Safe-dommen skal anvendes, naar den tinglige rettighed, som er stiftet, er en tinglig rettighed til en anden tinglig rettighed, f.eks. hvor der hviler en oppeboerselsret eller panteret paa arealudnyttelsesretten til den faste ejendom, som ikke giver panthaveren mv. adgang til at raade som ejer over den anden tinglige rettighed. I en saadan situation, der dog ikke synes at foreligge i denne sag, kan indehaveren af den paagældende rettighed ikke siges i artikel 5's forstand at raade som ejer over en tinglig brugsret, der ligestilles med et materielt gode.

15. For det tilfaelde, at det andet spoergsmaal besvares saaledes, at stiftelsen af en arealudnyttelsesret maa anses for en levering, oensker den nationale ret med sit tredje spoergsmaal oplyst, om ejeren af den faste ejendom i saa tilfaelde kan antages at udnytte ejendommen og foelgelig maa anses for afgiftspligtig i henhold til det sjette direktivs artikel 4. Herom anfoerer Kommissionen og den nederlandske regering, at spoergsmaalet, om stiftelsen af en arealudnyttelsesret maa anses for en "levering" i artikel 5's forstand, er uden forbindelse med spoergsmaalet, om en person boer anses for afgiftspligtig i henhold til de kriterier, der er indeholdt i artikel 4. Ogsaa jeg er af nedenstaaende grunde af den opfattelse, at disse to spoergsmaal maa besvares uafhaengigt af hinanden.

Bedoemmelsen af, om en person er "afgiftspligtig" skal foretages udelukkende paa grundlag af kriterierne i artikel 4. Gennemgangen af det foerste spoergsmaal har vist, at overdragelsen af en arealudnyttelsesret meget vel kan anses for en oekonomisk virksomhed i artikel 4's forstand (saaledes at den paagældende maa anses for afgiftspligtig). Dette aendres ikke af, at en medlemsstat i henhold til artikel 4, stk. 3, har gjort brug af sin mulighed for at anse stiftelsen af bestemte tinglige rettigheder for materielle goder (med den virkning, at stiftelsen af en arealudnyttelsesret til grunden maa anses for en levering af et gode i artikel 5, stk. 1's forstand). Tvaertimod. Denne valgmulighed har ganske vist betydning for afgraensningen af begrebet "afgiftspligtig transaktion" og kan have betydning for, hvilken afgift der paalaegges den

paagaeldende transaktion, da der er forskel paa bestemmelserne om levering af goder og praestation af tjenesteydelser (16), men den kan ikke paavirke definitionen af begrebet "afgiftspligtig person". Saafremt artikel 4' s anvendelsesomraade kunne paavirkes af, om medlemsstaterne har gjort brug af deres valgmulighed efter artikel 5, stk. 3, ville den harmonisering, der tilstraebes med det sjette direktiv, nemlig blive bragt i fare.

Sammenfatning

16. Paa grundlag af det anfoerte skal jeg foreslaa Domstolen at besvare Hoge Raad' s spoergsmaal paa foelgende maade:

"1) Der foreligger en udnyttelse af et materielt gode med henblik paa opnaaelse af indtaegter af en vis varig karakter, som dette begreb forstaas i det sjette direktivs artikel 4, stk. 2, 2. punktum, naar en ejer af en fast ejendom mod et periodisk vederlag overlader en anden brugen af ejendommen for en periode paa 18 aar.

2) Saafremt en medlemsstat har gjort brug af sin mulighed efter det sjette direktivs artikel 5, stk. 3, litra b), for at anse tinglige brugsrettigheder over fast ejendom for materielle goder, skal stiftelsen af en saadan brugsret paalaegges afgift som en levering af en fast ejendom.

3) Besvarelsen af det andet spoergsmaal paavirker ikke besvarelsen af det foerste spoergsmaal."

(*)

Originalsprog: nederlandsk.

(1) Raadets sjette direktiv (77/388/EOEF af 17.5.1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsaetningsafgifter - Det faelles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1, herefter benaevnt: det sjette direktiv).

(2) Van Tiem indgav aabenbart ansøgningen for at blive anset for afgiftspligtig (herom naermere i det foelgende) for denne transaktion og derigennem opnaa ret til at fradrage den omsaetningsafgift, som han havde betalt ved koebet.

(3) Se f.eks. dom af 26.3.1987 i sagen Kommissionen mod Nederlandene, praemisserne 6-8 (sag 235/85, Sml. s. 1471).

(4) Jf. dommen i fodnote 3 og forslag til afgøerelse fra generaladvokat C. O. Lenz i samme sag, navnlig punkterne 19-21. Se ogsaa dom af 15.6.1989 i sagen Stichting Uitvoering Financiële Acties, praemisserne 10-13 (sag 348/87, Sml. s. 1737).

(5) Jf. dom af 14.2.1985 i sagen Rompelman mod Minister van Financiën (sag 268/83, Sml. s. 655).

(6) Jf. dommens praemis 19.

(7) Jf. dommens praemis 22.

(8) Jf. dommens praemis 23.

(9) Jf. dommens praemis 21.

(10) Det boer i oevrigt bemaerkes her, at de nederlandske afgiftsmyndigheder imoedekom van Tiem' s ansoegning om ikke at vaere fritaget for mervaerdiafgiften ved overdragelsen af arealudnyttelsesretten med den motivering, at ansoegningen vedroerte udlejningen af en fast ejendom (jf. ovenfor, forslagens punkt 2).

(11) Domstolen har anlagt samme betragtning paa begrebet "loenarbejde" i artikel 5 i det andet og sjette direktiv (jf. dom af 14.5.1985 i sagen Van Dijk' s Boekhuis, sag 139/84, Sml. s. 1405, se navnlig praemisserne 15-17) og begrebet "levering" i artikel 5, stk. 1, i det sjette direktiv (jf. dom af 8.2.1990 i sag Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV, sag C-320/88, Sml. 1990 I, s. 285, se navnlig praemisserne 6-9); jf. naermere herom nedenfor i forslagens punkt 14.

(12) Jf. artikel 4 i direktiv 67/228/EOEF af 11.4.1967 (EFT 1967, s. 14).

(13) Jf. dommen af 8.2.1990, som er naevnt i fodnote 11.

(14) Jf. dommens praemis 7.

(15) Jf. dommens praemisser 10-12. (O.a.: der sigtes formentlig til praemis 13).

(16) Se f.eks. direktivets artikler 8 og 9 (stedet for de afgiftspligtige transaktioner) og artikel 11 (beskatningsgrundlaget).