FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT JULIANE KOKOTT

föredraget den 17 mars 2005 [1]

I — Inledning

1. High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, har ställt frågor till domstolen rörande tolkningen av bestämmelserna i sjätte mervärdesskattedirektivet 77/388/EEG (nedan kallat sjätte direktivet). [2] Den nationella domstolen har att ta ställning till hur en rad transaktioner rörande en byggnad, Harrington Building, skall behandlas i skatterättsligt hänseende. Harrington Building uppfördes av universitetet Central Lancashire Higher Education Corporation (nedan kallat universitetet).

2. Universitetet tillhandahåller i stor utsträckning tjänster som inte är mervärdesskattepliktiga. Universitetet kunde därför endast i mycket liten utsträckning dra av den ingående mervärdesskatten på kostnaderna för att låta uppföra byggnaden. Universitetet överförde och hyrde ut byggnaden av denna anledning i flera steg till privaträttsliga bolag, däribland det bolag som är klagande i målet vid den nationella domstolen, i vilka universitetet antingen direkt eller indirekt är ensam ägare. Frågan huruvida dessa transaktioner kan medföra att universitetet får dra av mervärdesskatten beror i detta fall på hur artikel 20.3 i sjätte direktivet skall tolkas. I denna bestämmelse regleras jämkning av avdrag för ingående mervärdesskatt vid avyttring av anläggningstillgångar under en viss tidsperiod ("leverans" i den mening som avses i artikel 20.3 och artikel 5.1 i sjätte direktivet).

3. Kommissionen har med anknytning till tre mål som för närvarande är anhängiga vid domstolen [3] också i förevarande mål föreslagit att domstolen skall tillämpa principen om missbruk av rättigheter.

1 — Originalspråk: tyska.

2 — Rådets sjätte direktiv 77/388/EEG 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 — Målen C-255/02, Halifax, C-419/02, BUPA Hospitals, och C-223/03, University of Huddersfield.

II — Tillämpliga bestämmelser

A — *Tillämpliga bestämmelser i sjätte direktivet*

4. Enligt artikel 2.1 skall mervärdesskatt betalas för "leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium av en skattskyldig person i denna egenskap".

5. I artikel 4.3 ges medlemsstaterna möjlighet att såsom skattskyldig anse var och en som

"tillfälligtvis utför en transaktion som avser sådana verksamheter som avses i punkt 2 och särskilt någon av följande:

a) Tillhandahållande före första inflyttning av byggnader eller delar av byggnader och den mark de står på. Medlemsstaterna får bestämma villkoren för tillämpning av detta kriterium på omvandlingar av byggnader och den mark de står på.

Medlemsstaterna får tillämpa andra kriterier än villkoret om första inflyttning, såsom den tid som förflyter mellan den dag då byggnaden färdigställs och dagen för första tillhandahållande eller den tid som förflyter mellan dagen för första inflyttning och dagen för senare tillhandahållande, om dessa perioder inte överstiger fem respektive två år. ..."

6. Begreppet leverans av varor definieras i artikel 5.1 som "överföring av rätten att såsom ägare förfoga över egendom". Enligt artikel 5.3 kan medlemsstaterna betrakta följande som egendom:

"a) Vissa rättigheter i fast egendom.

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

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

7. I artikel 13 återfinns en omfattande katalog på undantag inom landets territorium:

— Enligt artikel 13 A.1 i undantas universitetsutbildning, däribland tillhandahållande av tjänster och varor som är nära besläktade därmed.

— Enligt artikel 13 B b undantas utarrendering och uthyrning av fast egendom dock icke vissa transaktioner som skall definieras av medlemsstaterna.

— Enligt artikel 13 B g undantas "[t]illhandahållande av byggnader eller delar därav och den mark på vilken de står, utom sådant som beskrivs i artikel 4.3 a."

8. Enligt artikel 13 C får medlemsstaterna medge skattskyldiga en rätt till valfrihet för beskattning i vissa fall, däribland vid utarrendering och uthyrning av fast egendom.

9. Avdragsrätten regleras i artikel 17 som har följande lydelse i här relevanta delar:

"1. Avdragsrätten inträder samtidigt som skattskyldigheten för avdragsbeloppet.

2. I den mån varorna och tjänsterna används i samband med den skattskyldiga personens skattepliktiga transaktioner, skall han ha rätt att dra av följande från den skatt som han är skyldig att betala:

a) Mervärde[s]skatt som skall betalas eller har betalats med avseende på varor eller tjänster som har tillhandahållits eller kommer att tillhandahållas honom av någon annan skattskyldig person.

...

5. När varor och tjänster är avsedda att användas av en skattskyldig person såväl för transaktioner som omfattas av punkterna 2 och 3 och med avseende på vilka mervärdeskatten är avdragsgill, som för transaktioner med avseende på vilka mervärdeskatten inte är avdragsgill, skall bara den andel av mervärdeskatten vara avdragsgill som kan hänföras till de förstnämnda transaktionerna.

Denna andel skall bestämmas i enlighet med artikel 19 för alla transaktioner som genomförs av den skattskyldiga personen.

När det gäller fast egendom förvärvad som anläggningstillgångar kan jämkningsperioden förlängas till högst tjugo år.[4]

..."

3. Vid tillhandahållande under jämkningsperioden skall anläggningstillgångar betraktas som om de fortfarande användes i den skattskyldiga personens rörelse till utgången av jämkningsperioden. Sådan affärsverksamhet antas vara helt skattepliktig om leveransen av de nämnda varorna är skattepliktig; den antas vara helt undantagen om leveransen är undantagen. Jämkningen skall ske endast en gång för hela den jämkningsperiod som återstår.

10. Av central betydelse i detta mål är bestämmelserna i artikel 20 om jämkning av avdrag beträffande anläggningstillgångar:

..."

"2. När det gäller anläggningstillgångar, skall jämkningen fördelas över fem år inklusive det år då varorna förvärvades eller tillverkades. Den årliga jämkningen skall endast ske med avseende på en femtedel av den skatt som belastar varorna. Jämkningen skall göras på grundval av variationerna i avdragsrätt under de följande åren jämfört med den som gällde det år då varorna förvärvades eller tillverkades.

B — *Den nationella lagstiftningen*

11. De i målet tillämpliga nationella bestämmelserna återfinns i VAT Act 1994 (mervärdesskattelagen) och i VAT Regulations 1995

Utan hinder av föregående stycke kan medlemsstaterna grunda jämkningen på en period av fem hela år med början från den tidpunkt då varorna först används.

4 — Möjligheten att, när det gäller byggnader, förlänga jämkningsperioden till 20 år infördes först genom rådets direktiv 95/7/EG av den 10 april 1995 om ändring av direktiv 77/388/EEG och om införande av nya förenklingsåtgärder avseende mervärdesskatt — tillämpningsområde för vissa undantag från beskattning och praktiska åtgärder för genomförandet (EGT L 102, s. 18). Dessförinnan föreskrevs i sjätte direktivet endast en jämkningsperiod på 10 år.

SI 1995/2518 (mervärdesskatteförordningen). Avsnitt XV i mervärdesskatteförordningen (regulations 99–111) avser ingående mervärdesskatt och delvis undantag från skatteplikt, medan avsnitt XVI (regulations 112–116) reglerar jämkning av avdrag. För sådan fast egendom som den som är föremål för prövning i målet vid den nationella domstolen föreskrivs i regulation 114 en jämkningsperiod på 10 år. Detaljerna för jämkningen återfinns i regulation 115, vilken motsvarar artikel 20 i sjätte direktivet.

III — Bakgrund, tolkningsfrågan och förfarandet

12. Universitetet lät uppföra Harrington Building. Den fasta egendomen var därefter föremål för olika transaktioner mellan universitetet och med universitetet närstående privaträttsliga bolag. Universitetets aktieinnehav är uppbyggt enligt följande. Universitetet innehar 100 procent av aktierna i Centralan Holding Ltd. Detta bolag har i sin tur två dotterbolag, nämligen Centralan Properties Ltd (nedan kallat Centralan), som är klagande i målet vid den nationella domstolen, och Inhoco 546 Ltd (nedan kallat Inhoco).

13. Den 14 september 1994 sålde universitetet Harrington Building till Centralan för 6,5 miljoner GBP jämte mervärdesskatt om 1 370 500 GBP. Avyttringen utgjorde för universitetet enligt artikel 4.3 i sjätte direktivet en skattepliktig transaktion som inte är undantagen från skatteplikt enligt artikel 13 B g i sjätte direktivet. Centralan hyrde ut byggnaden till universitetet i 20 år för en årlig hyra på 300 000 GBP jämte mervärdesskatt. [5]

14. Senare avyttrade Centralan byggnaden i två redan från början planerade steg. Först hyrde Centralan ut byggnaden från och med den 22 november 1996 under 999 år (999 year lease) till Inhoco till ett pris av 6 370 000 GBP jämte en symbolisk hyra som endast skall betalas på begäran. Detta andra hyresavtal påverkade inte det tjugoåriga hyresförhållandet med universitetet. Inhoco förvärvade således rätten till hyresintäkterna och rätten att få nyttja byggnaden från och med det tjugoförsta till och med det niohundranittionionde året. Detta betecknas därför också som reversionary lease. Trots att Centralan hade valt att beskattas för hyran av byggnaden, var 999 year lease undantagen från skatteplikt, eftersom Centralan och Inhoco utgör närstående juridiska personer i den mening som avses i artikel 2 (3A) bilaga 10 till VAT Act 1994. [6]

15. Tre dagar senare, den 25 november 1996, överförde Centralan resterande äganderätt till byggnaden (freehold reversion) till

5 — Centralan förefaller i detta avseende ha använt sin valfrihet enligt artikel 13 C i sjätte direktivet på så sätt att uthyrningen, med avvikelse från artikel 13 B b i sjätte direktivet, inte var undantagen från skatteplikt.

6 — Denna bestämmelse gällde endast mellan den 30 november 1994 och den 26 november 1996.

universitetet för 1 000 GBP jämte mervärdesskatt. För denna transaktion gällde inte undantaget från skatteplikt för närstående bolag. Det var i stället fråga om ett skattepliktigt tillhandahållande av en ny byggnad i den mening som avses i artikel 4.3 i sjätte direktivet. Enligt bestämmelserna i Förenade kungariket anses en byggnad nämligen fortfarande vara ny om den inte är äldre än tre år.

16. Efter avyttringen av byggnaden hade Centralan och Commissioners of Customs and Excise (nedan kallat Customs) olika uppfattningar om jämkningen av avdraget. Customs ansåg att den relevanta leveransen var *999 year lease*, varvid efterföljande överföring av resterande äganderätt skulle lämnas utan avseende eftersom den var av ringa betydelse. Alternativt gjorde Customs gällande att man skulle göra en proportionell uppdelning mellan de båda transaktionerna på grundval av deras respektive värden. I det första fallet skulle Centralan bli skyldigt att betala 796 250 GBP till Customs och i det andra fallet 796 090 GBP. Centralan tillbakavisade detta och gjorde gällande att bolagets hela del i Harrington Building hade avyttrats enbart genom överföringen av äganderätten, så att dess skuld maximalt uppgick till 943,93 GBP.

17. VAT and Duties Tribunal godtog Customs andra lösning. Centralan överklagade detta avgörande till High Court of Justice (Chancery Division). Genom beslut av den 23 januari 2003, som inkom till domstolen den 13 februari 2004, begärde High Court enligt artikel 234 EG att domstolen skulle meddela förhandsavgörande beträffande följande tolkningsfråga:

"När en skattskyldig person avyttrar en byggnad som skall behandlas som en anläggningstillgång under den jämkningsperiod som föreskrivs i artikel 20 i sjätte mervärdesskattedirektivet och avyttringen sker i två steg, vilket innebär att (i) byggnaden hyrs ut i 999 år (från skatteplikt undantagen transaktion i enlighet med artikel 13 B b i direktivet) för sex miljoner GBP och att (ii) äganderätten till egendomen (freehold reversion) (försäljning av den belastade fasta egendomen) tre dagar senare säljs (skattepliktig transaktion enligt artiklarna 13 B g och 4.3 a i direktivet) för 1 000 GBP jämte mervärdesskatt, och när vart och ett av dessa steg antingen var förutbestämt eller inte förutbestämt, i den meningen att om det ena steget fullföljs förelåg inte någon möjlighet att det andra inte skulle fullföljas,

skall då artikel 20.3 i sjätte mervärdesskattedirektivet tolkas så, att

a) anläggningstillgången fram till utgången av jämkningsperioden skall betraktas på samma sätt som om den hade använts i en rörelse som skall beskattas till fullo,

b) anläggningstillgången fram till utgången av jämkningsperioden skall betraktas på samma sätt som om den hade använts i en rörelse som helt skall undantas från skatt,

eller

c) anläggningstillgången fram till utgången av jämkningsperioden skall betraktas på samma sätt som om den hade använts i en rörelse som antas vara delvis skattepliktig och delvis undantagen från skatteplikt i motsvarande omfattning som förhållandet mellan värdet av den skattepliktiga försäljningen av äganderätten till egendomen (freehold reversion) och värdet av den från skatteplikt undantagna uthyrningen på 999 år?"

18. Den 16 februari 2005 hölls förhandling vid domstolen. Vid förhandlingen yrkade Centralan att domstolen skulle återuppta det skriftliga förfarandet för det fall domstolen hade för avsikt att tillämpa principen om missbruk av rättigheter. Den nationella domstolen har nämligen inte tagit upp denna princip, utan det var kommissionen som först åberopade denna princip i ett skriftligt yttrande.

IV — Parternas argument

19. Centralan, Förenade kungarikets regering och kommissionen har yttrat sig i målet.

20. Centralan har gjort gällande att det följer av ordalydelsen i artikel 20.3 i sjätte direktivet att det endast är avyttringen av (resterande) äganderätt som är av betydelse för jämkningen. Det är först genom detta andra steg som den skattskyldige till fullo avhänt sig sina rättigheter till egendomen. Det är felaktigt att anse att det, i fråga om flera på varandra följande avyttringar till olika personer, går att inrikta bedömningen på den ekonomiska tyngdpunkten och lämna en transaktion utan avseende på grund av att den är av ringa betydelse. Enligt nämnda bestämmelse finns endast alternativen skattepliktig transaktion och från skatteplikt undantagen transaktion. Beroende på avyttringens karaktär är mervärdesskatten antingen helt avdragsgill eller inte alls avdragsgill. Artikel 20.3 kan inte utgöra någon grund för att proportionellt beakta flera steg.

21. Förenade kungarikets regering har gjort gällande att en proportionell fördelning (apportionment) skall göras om leveransen av varan, i den mening som avses i artikel 20.3 i sjätte direktivet, som planerats på förhand, sker i två steg, varvid det ena är skattepliktigt och det andra undantaget från skatteplikt. Den lösning som förordas av Centralan skulle leda till att hela avyttringen anses vara skattepliktig, trots att överföringen av freehold reversion utgör mindre än 0,02 procent av egendomens värde.

22. Enligt kommissionen kan det 999-åriga hyresförhållandet inte anses vara en leverans i den mening som avses i artikel 20.3 i sjätte direktivet. Enligt engelsk rätt är det först genom överföringen av *freehold reversion* som förvärvaren ges rätten att såsom ägare förfoga över den fasta egendomen. Det skulle leda till praktiska svårigheter om de båda transaktionerna ansågs utgöra delar av en enda leverans, särskilt om de båda stegen inte fullgörs inom jämkningsperioden. Kommissionen anser emellertid att det skall undersökas huruvida det är fråga om missbruk av rättigheter. [7] Visserligen finns det i sjätte direktivet inte någon bestämmelse om missbruk av rättigheter, men det är ändå fråga om en inom flera rättsområden i gemenskapsrätten erkänd rättsprincip. Enligt denna princip skall transaktioner lämnas utan avseende om de genomförs av ett antal skattskyldiga personer utan något ekonomiskt syfte, enbart för att konstruera en konstlad situation som ger rätt att dra av ingående mervärdesskatt. [8]

V — Rättslig bedömning

23. Den fråga som skall prövas är hur jämkning av avdrag enligt artikel 20.3 i sjätte direktivet skall göras då fast egendom först hyrs ut mot erläggande av ett engångsbelopp för 999 år och äganderätten till egendomen tre dagar senare överförs till en annan person, varvid den första transaktionen är undantagen från mervärdesskatteplikt och den andra är mervärdesskattepliktig.

24. Den nationella domstolen har föreslagit domstolen följande tre tolkningsalternativ: a) att det endast är den sista (skattepliktiga) transaktionen som beaktas, b) att det endast är den första (från skatteplikt undantagna) transaktionen som beaktas eftersom den ekonomiska tyngdpunkten ligger på denna transaktion eller c) att båda transaktionerna proportionellt beaktas i förhållande till transaktionsvärdet. Innan jag undersöker vilket av dessa alternativ som bäst motsvarar direktivet, kommer jag först att kortfattat redogöra för bestämmelserna om jämkning av avdrag i detta avseende.

A — *Inledande anmärkningar rörande bestämmelserna om jämkning av avdrag*

25. Avdragsrätten utgör en integrerad del av mervärdesskattesystemet. [9] Genom avdragsbestämmelserna säkerställs att den mervär-

7 — Kommissionen har, beträffande missbruk av rättigheter på mervärdesskatteområdet, hänvisat till ovannämnda mål som är anhängiga vid domstolen (se fotnot 3).

8 — Kommissionen har i första hand åberopat den definition av missbruk av rättigheter som domstolen utvecklat i sin dom av den 14 december 2000 i mål C-110/99, Emsland-Stärke (REG 2000, s. I-11569), punkterna 52 och 53. Denna dom angår emellertid exportbidrag för jordbruksprodukter.

9 — Se bland annat dom av den 6 juli 1995 i mål C-62/93, BP Soupergaz (REG 1995, s. I-1883), punkt 18, av den 21 mars 2000 i de förenade målen C-110/98–C-147/98, Gabalfrisa m.fl. (REG 2000, s. I-1577), punkt 43, och av den 1 april 2004 i mål C-90/02, Bockemühl (REG 2004, s. I-0000), punkt 38.

desskatt som näringsidkaren skall betala eller har betalat inom ramen för all sin ekonomiska verksamhet inte till någon del belastar honom själv. Det gemensamma mervärdesskattesystemet garanterar följaktligen en fullständig neutralitet i skattebördan för all ekonomisk verksamhet, oavsett vilka de syften och resultat är som eftersträvas med denna verksamhet, på villkor att nämnda verksamhet i sig är underkastad mervärdesskatt (principen om mervärdesskatteneutralitet). [10]

26. För att en person skall medges avdragsrätt krävs det således dels att den berörda personen är skattskyldig i den mening som avses i sjätte direktivet, dels att de ifrågavarande varorna eller tjänsterna har använts i samband med dess skattepliktiga transaktioner. [11] Avdragsrätten kan inte inskränkas och inträder omedelbart för hela den ingående skatten. [12] Enligt artikel 10.2 i sjätte direktivet uppkommer avdragsrätten när varorna levereras eller tjänsterna tillhandahålls. [13]

27. Om en vara endast delvis används för skattepliktig verksamhet skall artikel 17.5 jämförd med artikel 19 i sjätte direktivet tillämpas. Enligt dessa bestämmelser skall en andel fastställas som motsvarar den del som avser vederbörandes skattepliktiga transaktioner. Transaktioner i steg skall enligt denna andel endast delvis hänföras till den skattepliktiga verksamheten så att avdragsrätten proportioneras. På detta sätt uppkommer enligt artikel 17.5 och artikel 19 i sjätte direktivet en långtgående överensstämmelse mellan omfattningen av den ekonomiska verksamheten och avdragsrätten. [14]

28. Avdragsrätten uppkommer mycket tidigt, nämligen direkt vid leveransen av de varor och tillhandahållandet av de tjänster som utgör den ingående transaktionen. Därför kan det i framtiden bli nödvändigt att jämka avdraget enligt artikel 20 i sjätte direktivet, om andelen av bolagets skattepliktiga transaktioner förändrats i förhållande till tidpunkten för den ingående transaktionen.

29. Det finns ett särskilt behov av jämkning när det är fråga om anläggningstillgångar, eftersom dessa tillgångar under längre tid

10 — Se bland annat dom av den 14 februari 1985 i mål 268/83, Rompelman (REG 1985, s. 655; svensk specialutgåva, volym 8, s. 83), punkt 19, och av den 15 januari 1998 i mål C-37/95, Ghent Coal Terminal (REG 1998, s. I-1), punkt 15, samt domarna i de förenade målen Gabalfrisa (ovan fotnot 9), punkt 44, och i målet Bockemühl (ovan fotnot 9), punkt 39.

11 — Dom av den 29 april 2004 i mål C-137/02, Faxworld (REG 2004, s. I-5547), punkt 24.

12 — Se de ovan i fotnot 9 nämnda domarna samt dom av den 11 juli 1991 i mål C-97/90, Lennartz (REG 1991, s. I-3795; svensk specialutgåva, volym 11, s. I-299), punkt 27, och av den 8 januari 2002 i mål C-409/99, Metropol och Stadler (REG 2002, s. I-81), punkt 42. Dom av den 29 april 2004 i mål C-152/02, Terra-Baubedarf (REG 2004, s. I-5583), punkt 35.

13 — Se dom av den 8 juni 2000 i mål C-400/98, Breitsohl (REG 2000, s. I-4321), punkt 36, och domen i målet Terra-Baubedarf (ovan fotnot 12), punkt 31.

14 — Se förslag till avgörande av generaladvokat Lenz av den 15 februari 1996 i mål C-306/94, Régie dauphinoise (REG 1996, s. I-3695, I-3697), punkt 37.

utgör del av företagets tillgångar.[15] Beträffande dessa tillgångar föreskrivs det därför i artikel 20.2 i sjätte direktivet att det under en femårsperiod för varje användningsår skall fastställas huruvida tillgångarna används i den omfattning för skattepliktiga ändamål som gällde då de förvärvades. När det gäller fast egendom kan medlemsstaterna förlänga jämkningsperioden till högst tjugo år. Vid avvikelser mellan omfattningen av användningen för skattepliktiga transaktioner under förvärvsåret och referensåret skall avdraget jämkas. Beroende på vilket fall det är fråga om måste den skattskyldige således ersätta en del av den ingående skatten proportionellt för referensåret eller så kan han dra av en ytterligare del.

30. Artikel 20.3 i sjätte direktivet reglerar det specialfall då en anläggningstillgång före jämkningsperiodens utgång levereras till en tredje man, vilket således innebär att anläggningstillgången inte längre ingår i företagets tillgångar. I stället för den årliga jämkningen skall jämkningen ske endast en gång för hela den jämkningsperiod som återstår. Avgörande för avdraget är i detta fall om leveransen till tredje man var skattepliktigt eller ej.

15 — Se, beträffande motsvarande bestämmelser i andra mervärdesskattedirektivet, dom av den 1 februari 1977 i mål 51/76, Verbond van Nederlandse Ondernemingen (REG 1977, s. 113), punkterna 12 och 13.

31. Sammanfattningsvis kan det slås fast att bestämmelserna om avdrag för ingående mervärdesskatt skall säkerställa att ingående transaktioner är fortsatt undantagna från skatteplikt i den mån de används för att tillhandahålla skattepliktiga transaktioner. Den totala värdeökningen beskattas därmed bara en gång i samband med leveransen till konsumenten. Detta skall inte leda till en ytterligare beskattning av ingående transaktioner. Därigenom skall emellertid även skattebortfall undvikas under det att avdrag för ingående mervärdesskatt medges för varor som faktiskt inte (till fullo) används för att genomföra skattepliktiga transaktioner.

32. Syftet med bestämmelserna om proportionellt avdrag och jämkning av avdrag är att i möjligaste mån säkerställa att mervärdesskatten är neutral — man skulle här även kunna tala om principen om engångsbeskattning. Dessa bestämmelser innebär att avdragsrätten blir mer precis, för att citera Centralans ombud.

33. Å andra sidan skall avdragsbestämmelserna även vara tydliga och möjliga att tillämpa rent praktiskt. Således beaktas inte i vilken omfattning varje enskild vara används i samband med skattepliktiga transaktioner. I stället skall den för avdraget relevanta andelen fastställas med avseende på den skattskyldiges samtliga transaktioner och tillämpas enhetligt på avdraget för alla ingående transaktioner. Användningen av en vara som förvärvats med avdrag för ingående

mervärdesskatt beaktas, i fråga om anläggningstillgångar, också bara under en längre tidsperiod när det gäller jämkning av avdraget.

B — *Tolkningen av artikel 20.3 i sjätte direktivet*

34. Med beaktande av det nyssnämnda syftet med bestämmelserna om avdrag och jämkning av avdrag kommer jag nu att undersöka vilket av tolkningsalternativen som bäst motsvarar detta syfte. Utgångspunkt för denna bedömning är därvid bestämmelsens ordalydelse.

1. Begreppet leverans

35. En förutsättning för att artikel 20.3 i sjätte direktivet skall kunna tillämpas är först och främst att anläggningstillgångar *levererats* till tredje man under jämkningsperioden. Enligt Centralan och kommissionen är det endast avyttringen av *freehold reversion* som utgör en leverans. För det fall detta bedöms vara riktigt, kan tolkningsalternativen b) och c) inte användas. En förutsättning för dessa tolkningsalternativ är nämligen att 999 year lease likaså utgör en leverans i den mening som avses i artikel 20.3 i sjätte direktivet.

36. Begreppet leverans definieras i artikel 5.1 i sjätte direktivet som "överföring av rätten att såsom ägare förfoga över egendom". Kommissionen har med åberopande av engelsk rätt gjort gällande att det endast är genom överföringen av *freehold reversion* som rätten att såsom ägare förfoga över egendom överförts.

37. Jag kan inte godta detta argument. I domen i målet Shipping and Forwarding Enterprise Safe har domstolen nämligen slagit fast att det följer av ordalydelsen i artikel 5.1 i sjätte direktivet att

"begreppet leverans av varor inte hänför sig till äganderättsövergång i enlighet med de formkrav som den tillämpliga nationella rätten uppställer, utan begreppet innefattar samtliga överföringar av materiell egendom från en part till en annan, vilka ger mottagaren befogenhet att faktiskt förfoga över egendomen som om han var ägare till densamma". [16]

38. I nämnda mål var det fråga om en konstruktion som i mycket stor utsträckning liknar den konstruktion som är föremål för prövning i detta mål. Först överfördes den oinskränkta rätten att förfoga över den aktuella fasta egendomen (så kallad ekonomisk äganderätt). Senare övergick (den rätts-

16 — Dom av den 8 februari 1990 i mål C-320/88, Shipping and Forwarding Enterprise Safe (REG 1990, s. I-285; svensk specialutgåva, volym 10, s. 295), punkterna 7 och 8. Se även dom av den 6 februari 2003 i mål C-185/01, Auto Lease Holland (REG 2003, s. I-1317), punkt 32.

liga) äganderätten oberoende av den ekonomiska äganderätten. Domstolen fann att redan överföringen av den ekonomiska äganderätten utgjorde en leverans i den mening som avses i artikel 5.1 i sjätte direktivet.

39. I enlighet med detta kan även den 999-åriga uthyrningen till Inhoco utgöra en leverans om Inhoco därigenom ges rätten att såsom ägare förfoga över den fasta egendomen. Till stöd för denna uppfattning kan åberopas den omständigheten att Inhoco genom en enda betalning förvärvar rätten att nyttja egendomen under mycket lång tid och rätten att uppbära hyresintäkter enligt det tjugoåriga hyresavtalet med universitetet. Det 999-åriga hyresförhållandet ligger därför mycket nära en sådan överföring av ekonomisk äganderätt som var föremål för prövning i målet Shipping and Forwarding Enterprise Safe. Slutligen ankommer det emellertid på den nationella domstolen att pröva denna fråga, då det är den nationella domstolen som är behörig att tillämpa bestämmelserna på tvisten vid nämnda domstol.

40. Man skulle till och med kunna ställa sig frågan om det bara är 999 yearlease som utgör en leverans, då en så pass urvattnad äganderätt överförs genom freehold reversion att man inte längre kan tala om äkta äganderättsbefogenheter. Då är det endast tolkningsalternativ b) som kan komma i fråga. Mot detta kan man emellertid invända att det knappast är möjligt att dra någon gräns mellan de fall då äganderätten är så urvattnad att det inte kan vara fråga om någon leverans och de fall få det fortfarande rör sig om en tillräckligt substantiell äganderätt. Skall denna gräns dras vid uthyrning eller utarrendering på 99 år, 199 år eller 999 år? För att undvika godtyckliga gränsdragningar skulle i ett sådant fall som det som är föremål för prövning i detta mål överföringen av (resterande) äganderätt i princip fortfarande anses som en leverans.

41. Det återstår då att pröva kommissionens invändning att två personer inte såsom ägare kan förfoga över en sak. Jag kan emellertid inte godta denna invändning. Det är nämligen fullt möjligt att överföra en sak till exempelvis en samägande personkrets. Bostadsrättsägare samäger regelmässigt de gemensamma utrymmena i ett hus, exempelvis trapphus och entré, och de har ideella andelar i den fasta egendom som huset är uppfört på. Eftersom flera personer således samtidigt såsom ägare kan förfoga över samma egendom är detta först möjligt om de olika rättspositionerna kan inordnas i tidsföljd. Först och främst kan Inhoco under 999 år göra anspråk på de rättigheter som följer av hyresförhållandet. Först i anslutning till detta blir de rättigheter som följer av freehold reversion aktuella, vilka huvudsakligen utgörs av den faktiska övergången av rätten till den fasta egendomen efter det att hyresavtalet löpt ut.

42. Därmed kan följande delbedömning göras. Både den första transaktionen (999 year lease) och den andra transaktionen (överföringen av freehold reversion) kan utgöra en leverans i den mening som avses i artikel 5.1 i sjätte direktivet. Eftersom det kan antas att begreppet leverans på samma sätt ligger till grund för artikel 20.3 i sjätte direktivet, kan båda transaktionsstegen beaktas inom ramen för jämkning av avdrag. Därmed skall inget av tolkningsalternativen uteslutas bara på grund av att en av transaktionerna inte uppfyller rekvisiten för leverans i den mening som avses i bestämmelsen.

2. Relevanta transaktionssteg vid flera leveranser

43. Det återstår att pröva vilka leveranser som är avgörande för jämkningen av avdraget, då egendomen levereras i flera steg till olika personer. Följande kommer i fråga: det sista transaktionssteget genom vilket den skattskyldige slutgiltigt avhänder sig sitt intresse i egendomen, det i ekonomiskt avseende mest betydande transaktionssteget eller samtliga transaktionssteg gemensamt.

44. Antagandet att det bara är fråga om en leverans verkar ligga till grund för ordalydelsen. Enligt ordalydelsen skall affärsverksamheten nämligen antas vara skattepliktig "om *leveransen* av de nämnda varorna är skattepliktig; den antas vara helt undantagen om *leveransen* är undantagen". [17]

45. Det är inte möjligt att av enbart ordalydelsen dra slutsatsen att det endast är ett steg som skall beaktas då en leverans görs i flera steg. Vid antagandet av direktivet tänkte lagstiftaren snarare bara på normalfallet, nämligen då varan levereras i ett enda steg. Om lagstiftaren med denna ordalydelse hade för avsikt att ange att det endast är ett steg som skall beaktas i fråga om leveranser som görs i flera steg, skulle det vara nödvändigt att ange vilket av stegen som är av avgörande betydelse. Det synes snarare vara så att det finns en lucka i artikel 20.3 i sjätte direktivet för de fall då leveransen sker i flera steg. Denna lucka kan utfyllas genom tolkning av bestämmelsen, varvid bakgrunden till bestämmelsen samt dess syfte och ändamål beaktas.

46. Syftet med bestämmelserna om avdrag är att ingående transaktioner skall undgå beskattning i så nära överensstämmelse som möjligt med den omfattning i vilken de används för att utföra skattepliktiga leveranser. Detta mål uppnås på bästa sätt genom

17 — Min kursivering.

tolkningsalternativ c). Ett proportionellt beaktande av båda transaktionerna inom ramen för jämkningen av avdraget återspeglar bäst det skattepliktiga användandet av varan och det från skatteplikt undantagna användandet av varan.

47. De två andra tolkningsalternativen kan inte i samma utsträckning uppnå detta mål. Tolkningsalternativ b) innebär visserligen att i vart fall tyngdpunkten på användningen beaktas på ett korrekt sätt. Att den skattepliktiga överföringen av freehold reversion lämnas utan avseende är, mot bakgrund av det ringa värdet på denna transaktion, i detta mål inte så allvarligt. Likväl innebär detta tillvägagångssätt att bedömningen blir oprecis, vilket i fråga om andra konstellationer där transaktionsvärdena inte skiljer sig åt i så stor utsträckning kan leda till osammanhängande slutresultat.

48. Genom tolkningsalternativ a) blir det däremot helt omöjligt att uppnå syftet att skapa ett sammanhang mellan avdraget för ingående mervärdesskatt och den omfattning i vilken de aktuella varorna använts för skattepliktiga transaktioner. Trots att den skattepliktiga överföringen av freehold reversion endast utgör en leverans av en försumbar rätt till byggnaden, skulle tolkningsalternativ a) innebära att ett fullständigt avdrag för ingående mervärdesskatt medgavs.

49. Att det är lämpligt att beakta transaktionerna proportionellt i vissa konstellationer, även då detta inte uttryckligen föreskrivs i den tillämpliga bestämmelsen i sjätte direktivet, följer även av följande exempel från domstolens rättspraxis.

50. I domen i målet Armbrecht har domstolen exempelvis slagit fast att när en skattskyldig säljer en vara som han valt att till en del endast använda privat kan han inte — vad gäller försäljningen av denna del — anses handla i egenskap av skattskyldig i den mening som avses i artikel 2.1 i sjätte direktivet. [18] Domstolen har därmed tolkat artikel 2.1 i sjätte direktivet på så sätt att en leverans är skattepliktig *i den mån* den skattskyldige levererar varan i egenskap av skattskyldig. Ordalydelsen avser däremot endast leveranser *som* görs av en skattskyldig i denna egenskap.

51. I domen i målet Enkler [19] hade domstolen att svara på frågor angående en husbil som både använts i rörelsen och för privata ändamål. För bestämmandet av beskattningsunderlaget enligt artikel 11 A.1 c i sjätte direktivet har domstolen slagit fast att kostnaderna för husbilen skall beaktas proportionellt så att detta motsvarar den tid under vilken tillgången faktiskt sett har utnyttjats för rörelsefrämmande ändamål. [20]

18 — Dom av den 4 oktober 1995 i mål C-291/92, Armbrecht (REG 1995, s. I-2775), punkt 24.

19 — Dom av den 26 september 1996 i mål C-230/94, Enkler (REG 1996, s. I-4517).

20 — Domen i målet Enkler (ovan fotnot 19), punkt 37.

52. Centralan har emellertid invänt mot tolkningsalternativ c) och därvid gjort gällande att byggnaden till fullo avskilts från bolagets tillgångar först i och med överföringen av freehold reversion. Det är först vid denna tidpunkt som jämkning får göras.

53. Av artikel 20.3 i sjätte direktivet kan man endast utläsa att jämkning skall göras vid leveransen. I bestämmelsen anges däremot inte något som tyder på att det i fråga om två tätt på varandra följande transaktioner som båda kan anses utgöra leveranser bara är den sista transaktionen som är relevant för jämkningen av avdraget.

54. Snarare gäller att om endast det sista steget i leveransen beaktas kommer detta att leda till helt godtyckliga resultat, vilket visats av Förenade kungarikets regering genom exemplet då åkerjord först förvärvas med avdrag, sedan delas upp i två delar och därefter avyttras vidare. Därvid antas att försäljningen av den ena delen är skattepliktig eftersom den under tiden gjorts om till tomtmark, medan försäljningen av den andra delen inte omfattas av skatteplikt eftersom den även i fortsättningen används för jordbruksändamål. Om man underlät att göra en samlad bedömning av samtliga avyttringstransaktioner och i stället endast beaktade den sistnämnda transaktionen, skulle detta innebära att den skattskyldige på ett godtyckligt sätt kunde påverka jämkningen av avdraget utifrån vilken av affärerna som avslutas först. Att uteslutande beakta det sista steget i leveransen skulle ge den skattskyldige möjlighet att konstruera transaktionen, vilket står i strid med de syften som uppställs i direktivet.

55. Detta visar sig också i föreliggande fall. Trots att byggnaden till klart övervägande del avskiljs från Centralans tillgångar genom en från skatteplikt undantagen leverans (999 year lease), medges fullt avdrag om man endast beaktar den andra och blott symboliska överföringen av freehold reversion.

56. Slutligen har Centralan och kommissionen hänvisat till de praktiska svårigheter som tolkningsalternativ c) påstås medföra. Jag kan emellertid inte förstå varför det inte skulle vara praktiskt genomförbart att proportionellt beakta den skattepliktiga leveransen vid jämkningen av avdraget. Vid fastställandet av det proportionella avdraget enligt artikel 17.5 och artikel 19 i sjätte direktivet görs i vart fall mer komplicerade beräkningar. För övrigt sker jämkning endast i fråga om anläggningstillgångar som avyttrats under jämkningsperioden.

57. Särskilda problem kan enligt Centralan och kommissionen även uppkomma då de leveranser som skall beaktas proportionellt inte görs inom samma tidsperiod. Detta är emellertid en hypotetisk fråga som inte har aktualiserats vid den nationella domstolen.

58. Oavsett detta anser jag att det inte heller i ett sådant fall är fråga om några oöverstigliga svårigheter. När en anläggningstillgång under ett år delvis avskiljs från ett företags tillgångar genom en leverans, skall den slutliga jämkningen av avdraget för återstående jämkningsperiod enligt artikel 20.3 i sjätte direktivet göras beträffande denna del. Vad beträffar den återstående delen, vars värde skall fastställas på lämpligt sätt, skall den löpande jämkningen under följande perioder fördelas proportionellt enligt artikel 20.2 till dess att denna del genom en ytterligare leverans i den mening som avses i artikel 20.3 skiljs ut och slutlig jämkning sker i denna mån.

59. Såvitt avser den konstruktion som är föremål för prövning i detta mål föreslår jag således att artikel 20.3 i sjätte direktivet tolkas så, att anläggningstillgången fram till utgången av jämkningsperioden skall behandlas på samma sätt som om den hade använts i en rörelse som antas vara delvis skattepliktig och delvis undantagen från skatteplikt i motsvarande omfattning som förhållandet mellan värdet av den skattepliktiga försäljningen av äganderätten till egendomen (freehold reversion) och värdet av den från skatteplikt undantagna uthyrningen på 999 år.

C — Missbruk av rättigheter

60. Mot bakgrund av detta svar saknas anledning att pröva om och i så fall i vilken omfattning det inom mervärdesskatterätten finns ett förbud mot missbruk av rättigheter, under vilka villkor ett sådant förbud skall tillämpas och vilka rättsföljder som därvid aktualiseras. Det saknas även anledning att återuppta det skriftliga förfarandet.

61. Det verkar visserligen som om transaktionerna är konstruerade och endast syftar till att göra det möjligt för universitetet att dra av den mervärdesskatt som erlagts i samband med uppförandet av Harrington Building, trots att universitetet i betydande omfattning tillhandahåller tjänster som är undantagna från skatteplikt. Den här föreslagna tolkningen av sjätte direktivet innebär emellertid att dessa konstruerade transaktioner inte leder till en skattebefrielse som strider mot ändamålet med direktivet och som måste korrigeras genom oskrivna principer, såsom förbudet mot missbruk av rättigheter.

VI — Förslag till avgörande

62. Mot bakgrund av ovanstående föreslår jag att domstolen besvarar tolkningsfrågan från High Court of Justice (Chancery Division) på följande sätt:

"När en byggnad avyttras genom två i förväg planerade och av varandra oberoende leveranser, närmare bestämt genom en från skatteplikt undantagen uthyrning av byggnaden i 999 år och tre dagar senare genom en skattepliktig försäljning av freehold reversion, skall artikel 20.3 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 tolkas så, att anläggningstillgången fram till utgången av jämkningsperioden skall betraktas på samma sätt som om den hade använts i en rörelse som antas vara delvis skattepliktig och delvis undantagen från skatteplikt i motsvarande omfattning som förhållandet mellan värdet av den skattepliktiga försäljningen av äganderätten till egendomen (freehold reversion) och värdet av den från skatteplikt undantagna uthyrningen på 999 år."