FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT DÁMASO RUIZ-JARABO COLOMER
fremsat den 4. maj 2004 [1]

I — Indledning

1. Sjette momsdirektiv [2] fritager i artikel 13, punkt B, litra b), »bortforpagtning og udlejning af fast ejendom« for moms. Dette udtryk er i Domstolens praksis defineret selvstændigt og ensartet i overensstemmelse med unionsretten [3], og begrebet går videre end i nogle af de nationale retssystemer [4]. Det er af Domstolen defineret som en aftale, hvorved ejeren af en fast ejendom mod betaling af leje og for en aftalt periode overlader lejeren brugsretten til sin ejendom og retten til at udelukke andre herfra [5].

2. Med det præjudicielle spørgsmål i denne sag skal det afklares, om ovennævnte begreb kan omfatte tre aftaler, der kan ophæves når som helst, og hvorved et selskab for en ubestemt periode overdrager brugsretten til en fast ejendom, som det ejer, til tre selskaber, som tilhører samme koncern som selskabet selv, mod et vederlag, der hovedsagelig er fastsat på grundlag af det benyttede areal, idet ingen af selskaberne dog tildeles en eneret til brugen af en bestemt del af bygningen.

3. Cour d'appel de Bruxelles (Sjette Afdeling for skatte- og afgiftssager) rejser nærmere bestemt to spørgsmål, som er to sider af samme sag. Den forelæggende ret ønsker for det første oplyst, om de omhandlede aftaler kan kvalificeres som udlejning af fast ejendom i den nævnte fritagelses forstand. Den

1 — Originalsprog: spansk.

2 — Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17.5.1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1).

3 — Jf. domme af 12.9.2000, sag C-358/97, Kommissionen mod Irland, Sml. I, s. 6301, præmis 51, og sag C-359/97, Kommissionen mod Det Forenede Kongerige, Sml. I, s. 6355, præmis 63, dom af 4.10.2001, sag C-326/99, »Goed Wonen«, Sml. I, s. 6831, præmis 47, af 16.1.2003, sag C-315/00, Maierhofer, Sml. I, s. 563, præmis 25, af 8.5.2003, sag C-269/00, Seeling, Sml. I, s. 4101, præmis 46, og af 12.6.2003, sag C-275/01, Sinclair Collis, Sml. I, s. 5965, præmis 22. Problemstillingen skyldes ellevte betragtning til direktivet, hvoraf det fremgår, at formålet med den fælles liste over fritagelser er at sikre en sammenlignelig opkrævning af moms i samtlige medlemsstater. Generaladvokat Jacobs viste i sit forslag til afgørelse i »Goed Wonen«-sagen, at dette retlige begreb ikke kan defineres entydigt, men skal fortolkes funktionelt på grundlag af sammenhængen og sjette direktivs struktur.

4 — Dommen i sagen Kommissionen mod Irland, præmis 54, dommen i sagen Kommissionen mod Det Forenede Kongerige, præmis 66, og »Goed Wonen«-dommen, præmis 49.

5 — Dom af 9.10.2001, sag C-409/98, Mirror Group, Sml. I, s. 7175, præmis 31. Jf. endvidere Seeling-dommen, præmis 49, og Sinclair Collis-dommen, præmis 25.

ønsker for det andet oplyst, om dette fællesskabsretlige begreb omfatter en anvendelse af Temcos ejendom som beskrevet i det foregående punkt til formål, som er Temcos økonomiske virksomhed uvedkommende.

II — Retsforskrifter

A — *Fællesskabsbestemmelserne: sjette direktiv*

4. Den belgiske stat har i sit skriftlige indlæg gjort indsigelse mod sidstnævnte opfattelse, idet den efter dens opfattelse bygger på en bestemmelse i national ret (artikel 44, stk. 3, nr. 2 initio, i code de la taxe sur la valeur ajoutée (momsloven)[6]), som ikke finder anvendelse i den foreliggende sag, eftersom den hverken er blevet påberåbt af parterne eller taget i betragtning af Tribunal de première instance de Bruxelles. Dette argument, som den belgiske stat gentog under retsmødet som svar på de af mig stillede spørgsmål, og som de øvrige procesdeltagere har tilsluttet sig, kan uden videre tilbagevises under henvisning til, at det i forbindelse med præjudicielle sager tilkommer Domstolen at fastlægge en fortolkning eller træffe en afgørelse vedrørende gyldigheden af de fællesskabsretlige bestemmelser, men ikke at undersøge valget af bestemmelse eller den forelæggende rets fortolkning af national ret, idet det er den forelæggende ret, der som den, der tilrettelægger sagen, skal afgøre, om en bestemmelse er relevant for tvistens afgørelse. Det tilkommer altså den forelæggende ret at bedømme relevansen af det spørgsmål, som den forelægger[7], og Domstolen kan ikke efterprøve denne bedømmelse, medmindre det forelagte spørgsmål savner forbindelse med realiteten i hovedsagen eller dennes genstand[8], ikke henhører under fællesskabsretten[9] eller hviler på en åbenbart urigtig bedømmelse heraf[10], men dette er ikke tilfældet i den foreliggende sag.

5. I sjette direktivs artikel 2 defineres begrebet afgiftspligtig transaktion som »[l]evering af goder og tjenesteydelser, som mod

6 — Denne lov blev vedtaget ved lov af 3.7.1969 (*Moniteur belge* af 17.7.1969).

7 — I dommen af 14.2.1980 i Damiani-sagen (sag 53/79, Sml. s. 273) bemærkede Domstolen, at det ikke tilkommer den at træffe afgørelse om hensigtsmæssigheden af en anmodning om præjudiciel afgørelse. Inden for rammerne af den i EF-traktatens artikel 177 (nu artikel 234 EF) fastsatte kompetencefordeling påhviler det den nationale ret, som alene har direkte kendskab til sagens faktiske omstændigheder og til de af parterne fremførte argumenter, og som har ansvaret for den afgørelse, der skal træffes, under fuldt kendskab til sagen at bedømme, om de retsspørgsmål, som den for retten indbragte tvist giver anledning til, er relevante, og om en præjudiciel afgørelse er nødvendig, for at retten kan afsige dom (præmis 5).

8 — Dom af 16.6.1981, sag 126/80, Salonia, Sml. s. 1563, præmis 6, og af 28.11.1991, sag C-186/90, Durighello, Sml. I, s. 5773, præmis 9.

9 — I dommen af 22.11.1978 i Mattheus-sagen (sag 93/78, Sml. s. 2203) erklærede Domstolen sig inkompetent til at fortolke retsakter, som Fællesskabet endnu ikke havde vedtaget.

10 — Dom af 19.12.1968, sag 13/68, Salgoil, Sml. 1965-1968, s. 553, org.ref.: Rec. s. 661, præmis 1, og af 26.9.1985, sag 166/84, Thomasdünger, Sml. s. 3001, præmis 11.

vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab«.

6. I artikel 4, stk. 1, defineres begrebet afgiftspligtig person som:

»[...] enhver, der selvstændigt og uanset stedet udøver en af de i stk. 2 nævnte former for økonomisk virksomhed uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed«.

I henhold til stk. 2 anses som økonomisk virksomhed blandt andet »transaktioner, der omfatter udnyttelse af materielle eller immaterielle goder med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter«.

7. I artikel 6, stk. 1, defineres afgiftspligtige transaktioner bestående i en »tjenesteydelse« negativt (»enhver transaktion, der ikke er en levering af et gode«), og ifølge artikel 6, stk. 2, litra a), sidestilles med tjenesteydelser anvendelsen af et gode, der er bestemt for virksomheden, til privat brug for den afgiftspligtige person selv eller for hans personale eller i øvrigt til virksomheden uvedkommende formål, såfremt dette gode har givet ret til fuldt eller delvist fradrag af merværdiafgiften.

8. Artikel 13 lyder således:

»Afgiftsfritagelser i indlandet

[...]

B. Andre fritagelser

Med forbehold af andre fællesskabsbestemmelser fritager medlemsstaterne på betingelser, som de fastsætter for at sikre en korrekt og enkel anvendelse af nedennævnte fritagelser, og med henblik på at forhindre enhver mulig form for svig, unddragelse og misbrug:

[...]

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

1. udlejning inden for hotelsektoren eller sektorer med tilsvarende opgaver, således som dette begreb er

fastlagt i medlemsstaternes lovgivning, herunder udlejning i ferielejre eller i områder, der er indrettet som campingpladser

2. udlejning af pladser til parkering af køretøjer

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

4. udlejning af bokse.

Medlemsstaterne kan fastsætte yderligere undtagelser inden for dette fritagelsesområde [11]

[...]

C. Valgmulighed

Medlemsstaterne kan indrømme afgiftspligtige personer ret til at vælge at erlægge afgift i tilfælde af:

a) bortforpagtning og udlejning af fast ejendom

[...]

Medlemsstaterne kan begrænse omfanget af denne valgfrihed; de fastsætter de nærmere bestemmelser for dens udøvelse.«

B — *Belgisk ret: code de la taxe sur la valeur ajoutée*

9. I henhold til denne lovs artikel 44, stk. 3, nr. 2, er udlejning af fast ejendom samt anvendelse af sådan ejendom i henhold til artikel 19, stk. 1 (dvs. anvendelse mod vederlag til formål, der er den afgiftspligtige persons økonomiske virksomhed uvedkommende), fritaget for afgift. Leasingarrange-

11 — I andre sprogversioner af sjette direktiv (o.a.: end den spanske, der lyder således: Los Estados miembros podrán ampliar el ámbito de esta exención a otros supuestos [sic]) har denne bestemmelse en helt anden betydning: Die Mitgliedstaaten können weitere Ausnahmen vom Geltungsbereich dieser Befreiung vorsehen (tysk), Les États membres ont la faculté de prévoir des exclusions supplémentaires au champ d'application de cette exonération (fransk), Member States may apply further exclusions to the scope of this exemption (engelsk), og Gli Stati membri possono stabilire ulteriori esclusioni al campo di applicazione di tale esenzione (italiensk).

menter, udlejning af pladser til parkering af køretøjer, til opmagasinering af indbo og til campering, udlejning af værelser i hoteller og lignende og udlejning af bokse er undtaget fra fritagelsen.

— Aftalerne er indgået for det tidsrum, hvori erhververen udøver sin virksomhed, men overdragerens bestyrelse kan til enhver tid og uden varsel kræve, at lokalerne fraflyttes.

III — De faktiske omstændigheder og tvisten i hovedsagen

— De tre selskaber afholder alle fællesudgifter vedrørende bygningen. Udgifter til gas og elektricitet beregnes på grundlag af forbruget, mens fællesudgifter og reparationsudgifter beregnes på grundlag af det benyttede areal.

10. Det belgiske aktieselskab Temco Europe (herefter »Temco«) driver virksomhed med rengøring og vedligeholdelse af bygninger og er momspligtig for denne virksomhed. Selskabet ejer en bygning i Bruxelles, som ikke er dets hjemsted, men som det satte i stand fra 1993 til 1994.

— Lejen betales årligt og er fastsat til 3 500 BEF (nu et tilsvarende beløb i EUR) pr. kvadratmeter for kontorlokaler og 1 000 BEF pr. kvadratmeter for lagerlokaler. Lejen forhøjes med 0,4% af erhververens omsætning og med 5 000 BEF pr. år pr. ansat.

11. Den 1. februar 1994 indgik Temco tre aftaler med tre selskaber, som tilhører samme koncern og er underlagt samme centrale ledelse som Temco. Disse aftaler blev benævnt »overdragelser« og gav erhververne brugsretten til ejendommen på følgende betingelser:

— De nævnte selskaber udøver deres virksomhed i ejendommen med en lokaletildeling, der besluttes af Temcos bestyrelse, uden at erhververen har en særlig ret til en bestemt del af ejendommen.

— Ordensreglementet indeholder regler for adgangen til bygningen og for rengøringen og foreskriver ubegrænset adgangsret for overdragerens ledelse.

— Parterne har udelukket, at artikel 1709 i den belgiske code civil, hvori begrebet leje er defineret, finder anvendelse.

12. Ejeren fradrog momsen for istandsættelsen af bygningen. De belgiske skatte- og afgiftsmyndigheder vurderede imidlertid, at aftalerne reelt var aftaler om udlejning af fast ejendom, som er fritaget for moms, og at der derfor ikke var mulighed for at fradrage moms. Som følge heraf udstedte myndighederne den 16. april 1997 et betalingspålæg, som blev påtegnet og erklæret eksigibelt og herefter forkyndt for Temco med påkrav om betaling. Temco klagede over betalingspålægget.

13. Tribunal de première instance de Bruxelles annullerede ved dom afsagt den 29. november 2000 betalingspålægget og nedlagde forbud mod udpantning. Den belgiske stat har appelleret denne dom.

IV — Det præjudicielle spørgsmål

14. Cour d'appel har udsat sagen og anmodet Domstolen om en besvarelse af følgende spørgsmål:

»Kan sjette momsdirektivs artikel 13, punkt B, litra b), fortolkes således, at transaktioner — der i belgisk ret svarer til en tidsubestemt aftale, hvorved et selskab samtidigt, i form af særskilte aftaler, overdrager forbundne selskaber en midlertidig ret til at tage den samme faste ejendom i brug til dels mod betaling af et fast vederlag, der dog i det væsentlige er fastsat på grundlag af det benyttede areal, men således at den midlertidige karakter neutraliseres af en fælles ledelse for erhververne og overdrageren — er »udlejning af fast ejendom« i fællesskabsretlig forstand, eller, med andre ord, omfatter det selvstændige fællesskabsretlige begreb »udlejning af fast ejendom« i sjette momsdirektivs artikel 13, punkt B, litra b), anvendelse mod vederlag af en fast ejendom til formål, der er den afgiftspligtige persons økonomiske virksomhed uvedkommende — hvilken definition er gentaget i den belgiske momslovs artikel 44, stk. 3, nr. 2 in fine — dvs. det forhold, at en fast ejendom midlertidigt stilles til rådighed for en ubestemt periode og mod betaling af et månedligt vederlag, som kan variere og delvist afhænger af medkontrahentens regnskabsresultat, idet medkontrahenten har en ikke eksklusiv brugsret, og den midlertidige karakter neutraliseres af en fælles ledelse af erhververen og overdrageren?«

V — Sagen for Domstolen

15. Den belgiske regering, Temco og Kommissionen har indgivet skriftlige indlæg inden for den frist, der er fastsat i artikel 20 i statutten for Domstolen.

16. I retsmødet, der blev afholdt den 1. april 2004, blev der afgivet mundtlige indlæg af de parter, som har indgivet skriftlige indlæg.

VI — Stillingtagen til de præjudicielle spørgsmål

A — *Det første spørgsmål*

17. Bag den belgiske rets lange og usammenhængende spørgsmål gemmer sig to komplementære, men forskellige spørgsmål. Det første går på, om aftaler som de i hovedsagen omhandlede, kan anses som »udlejning af fast ejendom« i sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b)'s forstand, således som Domstolen har fortolket dette begreb.

18. Det andet spørgsmål er formuleret ganske uklart. Et hurtigt blik på den sidste del af det lange spørgsmål afslører en pleonasme i form af en gentagelse af det samme spørgsmål med en anden formulering. Henvisningen til artikel 44, stk. 3, nr. 2, der igen henviser til artikel 19, stk. 1, i code de la taxe sur la valeur ajoutée, viser imidlertid, at det egentlige spørgsmål, som ønskes besvaret, er, om de omtvistede aftaler — såfremt de ikke kan kvalificeres som udlejningsaftaler — kan anses som en udnyttelse af bygningen mod vederlag til formål, der er Temcos økonomiske virksomhed uvedkommende. Hvis dette skal undersøges, må det afgøres, om medlemsstaterne kan udvide anvendelsesområdet for fritagelsen i den nævnte bestemmelse i sjette direktiv til også at omfatte andet end udlejning af fast ejendom.

19. Jeg har indledningsvis redegjort for, hvordan Domstolen har defineret formuleringen i begyndelsen af sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b). Egentlig er det kun lidt, Domstolen kan tilføje, hvis den ikke vil risikere at overskride grænserne for sin kompetence i forbindelse med præjudicielle forelæggelser; hvis Domstolen ikke nøjes med at fastlægge den endelige fortolkning af fællesskabsbestemmelsen, men går videre og tager stilling til anvendelsen heraf i den konkrete sag, vil den bevæge sig ind på den forelæggende rets kompetenceområde [12]. Men netop i det »lidt«, som Domstolen kan tilføje, findes nøglen til besvarelsen af spørgsmålet fra Cour d'appel de Bruxelles.

20. Ifølge Fællesskabets retspraksis er der momsfritagelse for transaktioner, hvorved 1) ejeren af en fast ejendom overlader én anden person 2) og udelukker alle andre fra 3)

12 — Jf. mine bemærkninger vedrørende kompetencefordelingen mellem Domstolen og de nationale retter i forbindelse med præjudicielle forelæggelser i punkt 35 i mit forslag til afgørelse af 11.12.2003 i sag C-30/02, Recheio, dom af 17.6.2004, Sml. I, s. 6051, på s. 6053.

brugsretten til sin ejendom 4) for en aftalt periode og 5) mod betaling af leje. Ved bedømmelsen af, om en bestemt aftale falder ind under denne definition, skal der tages hensyn til samtlige omstændigheder ved den pågældende transaktion [13], idet der skal lægges vægt på dens objektive karakter [14], uanset hvordan parterne har kvalificeret den [15].

21. Det første og det tredje af ovennævnte elementer indgår i de aftaler, som Temco har indgået, og de i sagen fremførte argumenter har da også hovedsageligt vedrørt kriteriet vedrørende eneretten til at benytte ejendommen, udlejningens varighed og karakteren af det aftalte vederlag.

1. Lejerens besiddelse

22. Udlejning af fast ejendom er karakteriseret ved, at ejeren, med undtagelse af retten til at afhænde den, overdrager sine rettigheder vedrørende en ejendom og hermed også retten til at udelukke både ejeren og andre fra at udnytte brugsretten til denne. Eksklusiv brugsret er imidlertid ikke ensbetydende med, at der kun er én bruger, for der kan være tale om fælles besiddelse [16] i henhold til en eller flere aftaler. Det afgørende er lejernes eneret til brugen af den lejede ejendom i forhold til enhver anden person, som de kan udelukke fra denne ret.

23. Det er følgelig irrelevant, om de overdragne rettigheder udnyttes af en eller flere personer, og om overdragelsen, såfremt der er flere lejere, er sket i henhold til en eller flere aftaler. Efter den definition, som Domstolen har fastlagt, er det endvidere uden betydning, om de enkelte brugere har ret til en bestemt del af ejendommen, eller om lejemålet overdrages som ideelle andele [17].

24. Fritagelsen i sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), finder anvendelse på transaktioner, som udgør økonomisk virksomhed som omhandlet i samme direktivs artikel 4, men som i sagens natur ikke tilfører en væsentlig merværdi, således at det af

13 — Jf. dom af 18.1.2001, sag C-150/99, Stockholm Lindöpark, Sml. I, s. 493, præmis 26.

14 — Dom af 9.10.2001, sag C-108/99, Cantor Fitzgerald International, Sml. I, s. 7257, præmis 33.

15 — Maierhofer-dommen, præmis 39.

16 — Generaladvokat Alber fastslog i sit forslag til afgørelse i sagen Kommissionen mod Irland, at flere personer samtidigt kan have retlig status som lejere (punkt 65).

17 — Kommissionen har i sit skriftlige indlæg anført, at lejerne ved aftalerne af 1.2.1994 er tildelt en helt bestemt del af bygningen, som de kan udelukke andre fra at benytte, og den belgiske stat har tilføjet, at lejen i det væsentlige beregnes på grundlag af det areal, de hver især benytter. Desuden er det i retsforhold, som omhandlet i hovedsagen, praktisk umuligt at undlade at foretage en specifik arealfordeling undtagen hvad angår fællesarealerne. Under alle omstændigheder udgør de tre selskaber en enhed i forhold til tredjemand, som er udelukket fra at anvende ejendommen.

økonomiske årsager er begrundet at fritage sådanne transaktioner [18]; tilsvarende overvejelser ligger bag undtagelserne til fritagelsen, for så vidt som disse transaktioner indebærer en mere aktiv udnyttelse af den faste ejendom [19].

25. Løsningen findes således i transaktionens karakter og i den økonomiske virkelighed, hvori den optræder, uanset hvordan parterne retligt kvalificerer den, idet momsens generelle og neutrale karakter ville blive bragt i fare, hvis man tillod, at transaktioner, som i det væsentlige er ens, blev behandlet forskelligt. Dette var baggrunden for, at Domstolen i »Goed Wonen«-dommen fastslog, at sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), og artikel 13, punkt C, litra a), ikke er til hinder for en national bestemmelse, hvorefter stiftelse af en ususfructusret, hvorved rettighedshaveren tildeles en brugsret til en fast ejendom for en aftalt periode og mod vederlag, kan sidestilles med udlejning af fast ejendom i forhold til momsfritagelsen.

26. Under disse omstændigheder påhviler det den nationale ret at undersøge indholdet af de omtvistede aftaler og betingelserne for deres opfyldelse [20] med henblik på at fastslå, om de tildeler erhververne retten til at benytte ejendommen og udelukke andre, og navnlig ejeren, herfra.

2. Udlejningens varighed

27. Varigheden er en central faktor i forbindelse med aftaler af denne type, og Domstolen har i dommene i sagen Kommissionen mod Irland og i sagen Kommissionen mod Det Forenede Kongerige (i henholdsvis præmis 56 og 68) fastslået, at aftaler, der er karakteriseret ved, at der ikke er taget hensyn til varigheden, som f.eks. benyttelse af et vejanlæg mod betaling af vejafgift, ikke kan anses for lejeaftaler. I Stockholm Lindöparkdommen er det med en tilsvarende begrundelse fastslået, at varigheden af benyttelsen af en golfbane mod vederlag er et af de forhold, som den nationale ret skal tage i betragtning ved afgørelsen af, om den pågældende virk-

18 — Uafhængigt af retten til at vælge at erlægge afgift, som medlemsstaterne i medfør af artikel 13, punkt C, kan indrømme de afgiftspligtige personer. I mit forslag til afgørelse i Schloßstraße-sagen (dom af 8.6.2000, sag C-396/98, Sml. I, s. 4279) bemærkede jeg, at denne bestemmelse giver medlemsstaterne mulighed for i overensstemmelse med den økonomiske kontekst på et givet tidspunkt at afgøre, om det er hensigtsmæssigt at indrømme denne ret, og i givet fald hvilke betingelser eller begrænsninger der herved skal overholdes (punkt 20).

19 — Jf. i denne retning »Goed Wonen«-dommen, præmis 52 og 53. Generaladvokat Jacobs fremsatte i sit forslag til afgørelse i Blasi-sagen (dom af 12.2.1998, sag C-346/95, Sml. I, s. 481) nogle interessante bemærkninger vedrørende den afgiftsmæssige behandling af fast ejendom i henhold til sjette direktiv (punkt 15 og 16). Problemerne i forbindelse med beskatning af lejemål blev for allerede næsten 30 år siden beskrevet af J.C. Scholsem i *La T.V.A. européenne face au phénomène immobilier*, Université de Liège, Faculté de Droit, 1976, s. 123 ff.

20 — Den belgiske stats og Temcos skriftlige indlæg indeholder en detaljeret gennemgang af disse elementer, der skal bedømmes af Cour d'appel de Bruxelles, som det tilkommer at træffe afgørelse om sagens realitet.

somhed er momsfritaget (præmis 27 og 28), og i Blasi-dommen (præmis 23-26) tilføjes det, at udlejningens varighed er en grundlæggende faktor i forbindelse med sondringen mellem udlejning af boliger og udlejning inden for hotelsektoren, som i henhold til sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), ikke er omfattet af fritagelsen.

28. Selv om det har en vis betydning, at lejers besiddelse af ejendommen er af varig karakter, er dette forhold dog blot et af flere vedrørende udlejning af fast ejendom, og det kan derfor ikke udgøre det eneste »bevis« på, at en aftale skal kvalificeres som en aftale om udlejning af fast ejendom, uden hensyntagen til andre forhold, herunder især lejeforholdets faktiske varighed. Domstolen bemærkede i Blasi-dommen, at det tilkommer den nationale ret at vurdere, om den i aftalen angivne varighed afspejler parternes egentlige hensigt, for er dette ikke tilfældet, skal det vurderes, hvor længe ejendommen faktisk er i lejerens besiddelse.

29. Et »aftalt tidsrum« er imidlertid ikke det samme som et »bestemt tidsrum«, og overdragelsen af brugsretten til en ejendom for en ubestemt periode ophører således ikke med at være en udlejning i sjette direktivs forstand alene på grund af den ubestemte varighed af aftalen [21]. Udlejningens varighed kan være relevant, hvis den er så kort, at den i overensstemmelse med den i Blasi-dommen opstillede regel må anses for indlogering, men den er uden betydning, hvis udlejningen forlænges, efter at denne minimumsperiode er udløbet. Det spiller i denne forbindelse ingen rolle, om aftalen kan bringes til ophør ensidigt, efter parternes fælles overenskomst eller som følge af udefrakommende begivenheder, som de ikke har indflydelse på, for aftalen indgås under alle omstændigheder i den hensigt at stille ejendommen til rådighed for et — ganske vist ubestemt — tidsrum.

30. En aftale om overdragelse af brugsretten til en ejendom ophører således ikke med at være en udlejning, blot fordi den udløber, når ejeren måtte ønske det. Det er nødvendigt at tage hensyn til omstændighederne ved den konkrete transaktion og — som i Blasi-sagen — at vurdere varigheden af retsforholdet, hvilket også tilkommer den nationale ret [22]. Som den belgiske stat har anført i sit skriftlige indlæg, ville det være i strid med princippet om afgiftens neutralitet at undtage midlertidige lejemål fra afgiftsfritagelsen, idet det ville indebære, at transaktioner, som i det væsentlige er ens, blev behandlet forskelligt. Den belgiske stat har med rette

21 — Generaladvokat Jacobs definerede i punkt 84 i sit forslag til afgørelse i »Goed Wonen«-sagen de i artikel 13, punkt B, litra b), omhandlede transaktioner som aftaler, hvorved »den ene part indrømmer den anden retten til at tage en bestemt fast ejendom i besiddelse som sin egen og bruge denne ejendom eller endog råde over afkastet af den i et aftalt (fast eller ubegrænset) tidsrum til gengæld for et vederlag, der er knyttet til det pågældende tidsrum« (min fremhævelse).

22 — I hovedsagen blev aftalerne undertegnet den 1.2.1994, og de er tilsyneladende stadig i kraft.

anført, at dette fællesskabsretlige begreb afgrænses på grundlag af ydelsernes karakter og ikke på grundlag af måden, hvorpå den pågældende aftale bringes til ophør; i overensstemmelse med Domstolens praksis skal enhver aftale, hvorved ejeren overdrager retten til at tage en bestemt ejendom i besiddelse mod en leje, således kvalificeres som en udlejning [23].

31. Ovenstående betragtninger støtter den antagelse, at det i hovedsagen er uden betydning, at ejeren af bygningen og erhververne tilhører den samme koncern og er underlagt en fælles ledelse, for selv om dette forhold måske kan mindske usikkerheden ved, at aftalerne kan opsiges når som helst, får de ikke herved i højere grad »karakter af udlejning«. Hvis den ubestemte varighed af aftalen og usikkerheden i forbindelse hermed er uden betydning for, om den skal betragtes som en udlejning i sjette direktivs forstand, siger det sig selv, at en mindskelse af denne usikkerhed også er uden betydning.

23 — Generaladvokat Darmon bemærkede i fodnote 27 i sit forslag til afgørelse i Lubbock Fine-sagen (dom af 15.12.1993, sag C-63/92, Sml. I, s. 6665), at en aftale om midlertidig besiddelse er et lejemål i fællesskabsrettens forstand.

3. Lejen

32. Temco har i forbindelse med sin argumentation for, at aftalerne fra 1994 ikke er lejemål, lagt vægt på lejen, og selskabet har herved anført, at denne ikke fastsættes alene på grundlag af varigheden af brugen, idet lejernes omsætning og antallet af ansatte også tages i betragtning. Denne påstand synes umiddelbart ikke at være helt korrekt, for det vigtigste element ved beregningen af lejen er det benyttede areal. Desuden har varigheden ifølge de oplysninger, der fremgår af sagens akter, ingen betydning for fastsættelsen af lejen.

33. Vederlaget kan angives i naturalier eller penge. De vigtigste parametre er i begge tilfælde normalt ejendommens størrelse, dens beliggenhed, stand og anvendelsesmuligheder samt aftalens varighed. Andre elementer kan tages i betragtning, som f.eks. de i hovedsagen foreliggende, og man kan forestille sig flere endnu, idet disse dog skal være lovlige og i overensstemmelse med lov og ærbarhed. Nogle af de nævnte parametre kan også være udeladt, som f.eks. aftalens varighed, uden at aftalen af den grund mister sin karakter af udlejning. Det er således ikke usædvanligt, at lejen betales månedsvis, mens varigheden af kontraktforholdet er angivet i år. Der er følgelig ingen sammenhæng mellem de variabler, der anvendes med henblik på fastsættelsen af lejen, og transaktionens retlige karakter.

34. Sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), omhandler altså aftaler, hvorved ejeren af en fast ejendom for en periode og mod vederlag overlader lejeren brugsretten til sin ejendom og retten til at udelukke både ejeren og andre herfra. Det tilkommer den nationale ret at afgøre, om en bestemt transaktion opfylder disse betingelser, og den skal ved bedømmelsen heraf tage hensyn til samtlige omstændigheder ved den pågældende transaktion, idet følgende elementer dog er irrelevante:

1. parternes retlige kvalificering af aftalen

2. antallet af erhververe, spørgsmålet, om der findes en eller flere aftaler vedrørende samme ejendom, og om de enkelte brugere i sidstnævnte tilfælde er tildelt en bestemt del af ejendommen eller ideelle andele

3. den mere eller mindre ubestemte karakter af aftalens varighed og den manglende fastsættelse af dens udløb, idet parterne kan undlade at fastsætte udtrykkelige bestemmelser om aftalens varighed eller aftale, at den kan bringes til ophør ensidigt, efter parternes fælles overenskomst eller som følge af udefrakommende begivenheder, som de ikke har indflydelse på

4. det forhold, at overdrageren og erhververen tilhører samme koncern og er underlagt en fælles ledelse

5. måden, hvorpå lejen fastsættes, og de parametre, der anvendes ved dens fastsættelse, herunder især overdragelsens varighed, som eventuelt ikke er fastsat.

4. Bemærkning vedrørende muligheden for svigagtig hensigt og princippet om en streng fortolkning af afgiftsfritagelserne

35. Med henblik på som foreskrevet i artikel 13, punkt B, at forhindre »enhver mulig form for svig, unddragelse og misbrug« [24] skal den forelæggende ret i forbindelse med sin bedømmelse undersøge, om den afgiftspligtige person er drevet af svigagtige motiver, eller om statskassen er blevet

24 — R. De Mendizábal Allende anfører i »La infracción tributaria y el delito fiscal«, trykt i *Actualidad Administrativa*, nr. 1, 1996, s. 1, at svig har eksisteret fra ældgamle tider, og som eksempel herpå fortæller han, hvordan han under en rejse til Ægypten, da han kom til Sakkara, kunne betragte en livagtig afbildning af snyd og bedrageri i en mastaba nær kong Djosers trinpyramide. På en væg er det afbildet, hvordan en gruppe på i alt fire bønder eller handlende bliver pisket af et tilsvarende antal af faraoens mænd. »Skatteydere, der ikke har betalt deres skat, straffes af skatteembedsmænd«. Over deres hoveder står på et skriftbånd med hieroglyfskrift følgende noget tilbageholdende indskrift: »De betaler ikke faraoen, hvad de skylder ham, og i stedet bestikker de hans folk for at undgå straf«.

unddraget en bestemt afgiftsindtægt, uden at der foreligger svigagtig hensigt [25]. Retten skal i forbindelse med sin prøvelse anvende sidstnævnte fortolkningskriterium ved bedømmelsen af de faktiske omstændigheder med henblik på at fastslå, om en transaktion opfylder de nærmere betingelser for at være afgiftsfritaget.

36. De nationale retter skal udvise den største strenghed over for juridiske manøvrer, der er udtænkt med henblik på at unddrage sig anvendelsen af en bestemmelse, og de skal herved anvende den regel om afgiftsneutralitet, der gælder for det fælles momssystem.

37. Under denne indfaldsvinkel kan aftaler kvalificeres som »udlejning af fast ejendom«, selv om de ved første øjekast ser ud til at være noget andet og ikke er i strid med det af Domstolen så ofte gentagne princip om, at fritagelserne skal fortolkes strengt [26]. Dette princip er til hinder for at indrømme afgiftsfordelen i andre tilfælde end de i bestemmelsen omhandlede, men ikke for at anvende den på transaktioner, som på trods af deres ydre træk har stor lighed med de fritagne transaktioner og derfor skal være omfattet af den samme fritagelse. Som generaladvokat Jacobs har fremhævet i sit forslag til afgørelse i Seeling-sagen, betyder kravet om en streng fortolkning ikke, at de udtryk, der anvendes til at definere fritagelsestilfældene, skal fortolkes så indskrænkende, at de fratages deres virkning (punkt 32).

B — *Det andet spørgsmål*

38. Cour d'appel de Bruxelles ønsker endvidere oplyst, om de omtvistede aftaler kan betragtes som en udnyttelse af bygningen mod vederlag til formål, der er Temcos økonomiske virksomhed uvedkommende, jf. artikel 44, stk. 3, nr. 2, i code de la taxe sur la valeur ajoutée, sammenholdt med artikel 19, stk. 1. Dette er egentlig et spørgsmål, som den belgiske ret selv skal besvare under udøvelsen af sin prøvelsesret, idet den herved skal tage hensyn til de faktiske og retlige oplysninger, som foreligger i sagen. Det tilkommer ikke Domstolen at kvalificere en retshandel med henblik på at afgøre, om en national retsregel finder anvendelse på denne.

25 — Domstolen har anerkendt, at begrebet afgiftsunddragelse som omhandlet i sjette direktiv har objektiv karakter (dom af 12.7.1988, forenede sager 138/86 og 139/86, Direct Cosmetics, Sml. s. 3937, præmis 21-23).

26 — Jf. dom af 26.6.1990, sag C-185/89, Velker International Oil Company, Sml. I, s. 2561, præmis 19, af 5.6.1997, sag C-2/95, SDC, Sml. I, s. 3017, præmis 20, af 12.9.2000, sag C-359/97, Kommissionen mod Det Forenede Kongerige, Sml. I, s. 6355, præmis 64, og af 8.3.2001, sag C-240/99, Skandia, Sml. I, s. 1951, præmis 32. Fra Domstolens seneste retspraksis kan der henvises til tre domme af 20.11.2003 (sag C-8/01, Assurandør-Societetet, Sml. I, s. 13711, præmis 36, sag C-212/01, Unterpertinger, Sml. I, s. 13859, præmis 34, og sag C-307/01, d'Ambrumenil, Sml. I, s. 13989, præmis 52).

39. Spørgsmålet fra den belgiske ret rummer imidlertid en anden og videre dimension, nemlig spørgsmålet, om sjette direktiv er til hinder for nationale bestemmelser, hvorved anvendelsesområdet for fritagelserne udvides. Tillader sjette direktiv med andre ord, at medlemsstaterne ud over udlejning af fast ejendom også fritager udnyttelse af fast ejendom mod vederlag til formål, som er den afgiftspligtige persons virksomhed eller erhvervsudøvelse uvedkommende?

40. Svaret bør efter min opfattelse være benægtende.

41. Fællesskabslovgiver har villet lægge moms på levering af goder og udførelse af tjenesteydelser, som — med henblik på at opnå en fortjeneste — foretages i en medlemsstat af personer, som udøver de former for økonomisk virksomhed, der nævnes i sjette direktivs artikel 4, stk. 2, herunder udnyttelse af materielle eller immaterielle goder.

42. En afgiftspligtig person har med hensyn til den del af et gode, han benytter til andre formål end dem, der udløser afgiftspligten, to muligheder, nemlig enten at holde godet uden for det fælles momssystem eller at lade det indgå i sin virksomhed, foretage fradrag af den indgående moms og betale afgift for den private brug i henhold til sjette direktivs artikel 6, stk. 2, litra a) [27]. Denne bestemmelse skal forhindre, at der ikke opkræves afgift af et virksomhedsgode, der anvendes til privat brug, når den afgiftspligtige har haft fradrag for den indgående afgift [28], og formålet hermed er at sikre ligebehandling af den afgiftspligtige person og den endelige forbruger [29].

43. Det kan følgelig udledes af artikel 4, stk. 2, sammenholdt med artikel 6, stk. 2, litra a), at udnyttelse af fast ejendom til formål, der er den afgiftspligtige persons virksomhed og erhvervsudøvelse uvedkommende, udgør tjenesteydelser, der udføres mod vederlag, og som derfor er afgiftspligtige, når de har givet ret til fradrag af moms i tidligere led [30].

44. Artikel 13, punkt B, litra b), fritager en bestemt kategori af tjenesteydelser [31] for afgift, uanset om de ydes som led i den afgiftspligtige persons økonomiske virksomhed eller i en anden forbindelse, forudsat at

27 — Generaladvokat Jacobs nævner denne mulighed i punkt 29 i forslaget til afgørelse i Seeling-sagen.

28 — Dom af 27.6.1989, sag 50/88, Kühne, Sml. s. 1925, præmis 8.

29 — Dom af 16.10.1997, sag C-258/95, Fillibeck, Sml. I, s. 5577, præmis 25.

30 — Jf. præmis 42 i Seeling-dommen og den retspraksis, der henvises til deri.

31 — Domstolen har kvalificeret udlejning af fast ejendom som sådanne tjenesteydelser, jf. f.eks. Mirror Group-dommen, præmis 24 ff., og Cantor Fitzgerald International-dommen, præmis 17 ff.

de i sidstnævnte tilfælde er afgiftspligtige, fordi genstanden for udlejningen har givet ret til fradrag af moms i tidligere led.

45. Det fælles momssystem, som er indført ved sjette direktiv, og princippet om afgiftens generelle karakter og neutralitet, som ligger til grund for reglen om en streng fortolkning af fritagelserne, er til hinder for en generel afgiftsfritagelse for udnyttelse — uanset den retlige karakter heraf — af goder, der er bestemt for den afgiftspligtige persons virksomhed, til virksomheden uvedkommende formål, såfremt disse goder har givet ret til fradrag af indgående afgift [32]. Intet i den omhandlede fællesskabsbestemmelse tyder på, at en sådan anvendelse skal sidestilles med udlejning [33].

46. Dette er ikke i strid med den spanske version af artikel 13, punkt B, litra b), andet afsnit, hvorefter medlemsstaterne kan udvide »fritagelsen« til også at omfatte andre tilfælde, for som Domstolen har fastslået [34], fremgår det af de andre sproglige versioner af denne bestemmelse og af den sammenhæng, den indgår i, at betydningen er den stik modsatte, nemlig at medlemsstaterne kan undtage andre transaktioner end de nævnte fra afgiftsfritagelsen [35].

47. Amengual Far-dommen, hvori Domstolen udtalte, at medlemsstaterne i henhold til sjette direktiv kan fastsætte en hovedregel om, at der skal svares moms ved udlejning af fast ejendom, og som en undtagelse alene fritage udlejning af fast ejendom, der er bestemt til beboelsesformål, går heller ikke imod den løsning, jeg foreslår. I den nævnte dom tages det i betragtning, at de nationale lovgivere ved den omhandlede bestemmelse er indrømmet et vidt skøn med hensyn til, om udlejning af fast ejendom skal være fritaget, således som det fremgår af artikel 13, punkt B, litra b), og den i punkt C omhandlede mulighed for at vælge at erlægge afgift, men de kan ikke fritage enhver anden økonomisk transaktion, der opfylder de i artikel 6, stk. 2, litra a), omhandlede betingelser.

32 — I Seeling-dommen er det fastslået, at sjette direktivs artikel 6, stk. 2, første afsnit, litra a), og artikel 13, punkt B, litra b), skal fortolkes således, at de er til hinder for en national lovgivning, der behandler anvendelse af en del af en bygning, der udelukkende er bestemt for virksomheden, til privat brug for den afgiftspligtige person, som en tjenesteydelse, idet en sådan anvendelse ikke kan anses som bortforpagtning eller udlejning.

33 — I det allerede flere gange nævnte forslag til afgørelse i Seeling-sagen anførte generaladvokat Jacobs, at »hvis lovgiver havde haft til hensigt, at artikel 6, stk. 2, litra a), skulle ses i sammenhæng med artikel 13, punkt B, litra b), måtte man have forventet, at artikel 6, stk. 2, litra a), indeholdt en udtrykkelig henvisning til artikel 13, punkt B, litra b): Virkningen af denne sammenhæng ville trods alt være at ændre en afgiftspligtig transaktion til en afgiftsfri transaktion«.

34 — Dom af 15.12.1993, sag C-63/92, Lubbock Fine, Sml. I, s. 6665, præmis 13, og af 3.2.2000, sag C-12/98, Amengual Far, Sml. I, s. 527, præmis 10.

35 — Domstolen bemærkede i dommen af 13.7.1989, sag 173/88, Henriksen Sml. s. 2763, at medlemsstaterne i henhold til artikel 13, punkt B, litra b), sidste afsnit, er beføjede til at begrænse rækkevidden af fritagelsen ved at fastsætte yderligere undtagelser, men ikke til at afgiftsfritage transaktioner, der ikke er omfattet af denne fritagelse (præmis 21).

VII — Forslag til afgørelse

48. På baggrund af det anførte foreslår jeg Domstolen at besvare de af Cour d'appel de Bruxelles forelagte præjudicielle spørgsmål således:

1) Udlejning af fast ejendom, som omhandlet i artikel 13, punkt B, litra b), i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, er en retshandel, hvorved ejeren af en fast ejendom for en periode og mod vederlag overlader lejeren brugsretten til sin ejendom og retten til at udelukke både ejeren og andre herfra. Det tilkommer den nationale ret at afgøre, om en bestemt transaktion opfylder disse betingelser, og den skal ved bedømmelsen heraf tage hensyn til samtlige omstændigheder ved den pågældende transaktion, herunder særligt om der foreligger svigagtig hensigt eller afgiftsunddragelse, idet følgende elementer dog er irrelevante:

   a) parternes retlige kvalificering af aftalen

   b) antallet af erhververe, spørgsmålet, om der findes en eller flere aftaler vedrørende samme ejendom, og om de enkelte brugere i sidstnævnte tilfælde er tildelt en bestemt del af ejendommen eller ideelle andele

c) den mere eller mindre ubestemte karakter af aftalens varighed og den manglende fastsættelse af dens udløb, idet parterne kan undlade at fastsætte udtrykkelige bestemmelser om aftalens varighed eller aftale, at den kan bringes til ophør ensidigt, efter parternes fælles overenskomst eller som følge af udefrakommende begivenheder, som de ikke har indflydelse på

d) det forhold, at overdrageren og erhververen tilhører samme koncern og er underlagt en fælles ledelse

e) måden, hvorpå lejen fastsættes, og de parametre, der anvendes ved dens fastsættelse, herunder især overdragelsens varighed, som eventuelt ikke er fastsat.

2) Sjette direktivs artikel 6, stk. 2, første afsnit, litra a), og artikel 13, punkt B, litra b), skal fortolkes således, at de er til hinder for en national lovgivning, som indfører en generel momsfritagelse for udnyttelse — uanset den retlige karakter heraf — af fast ejendom, der er bestemt for den afgiftspligtige persons virksomhed, til virksomheden uvedkommende formål, såfremt denne har givet ret til fradrag.