FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT F.G. JACOBS

fremsat den 22. februar 2001 [1]

1. Denne sag, som er blevet forelagt af Hoge Raad der Nederlanden vedrører fortolkningen af artikel 5, stk. 3, og artikel 13, punkt B, litra b), i sjette momsdirektiv [2]. Sagen drejer sig om, hvordan indrømmelse af en ususfructusret til fast ejendom for en periode på ti år skal behandles i relation til merværdiafgiften. Et af spørgsmålene er, om en medlemsstat har ret til at betragte en sådan transaktion som »bortforpagtning og udlejning af fast ejendom«, der er fritaget for moms i henhold til sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b).

De relevante bestemmelser i sjette direktiv

2. I henhold til sjette direktivs artikel 2, nr. 1, pålægges merværdiafgift levering af tjenesteydelser, som mod vederlag foretages af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab.

3. Tre af de i artikel 2, nr. 1, omhandlede begreber er defineret i direktivets artikel 4, 5 og 6, nemlig »afgiftspligtig person«, »levering af goder« og »levering af tjenesteydelser«.

4. I henhold til artikel 4, stk. 1, forstås ved »afgiftspligtig person« enhver, der selvstændigt udøver en af de i stk. 2 nævnte former for økonomisk virksomhed.

5. I henhold til artikel 4, 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«.

6. Artikel 5, som er den første bestemmelse i afsnit V, med overskriften »Afgiftspligtige transaktioner«, fastsætter følgende:

»1. Ved 'levering af et gode' forstås overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode.

1 — Originalsprog: engelsk.

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. Medlemsstaterne kan anse følgende som materielle goder:

a) bestemte rettigheder over fast ejendom

b) tinglige rettigheder, som giver indehaveren heraf brugsret til en fast ejendom

c) andele og aktier, når besiddelsen heraf retligt eller faktisk sikrer rettigheder som ejer eller bruger over en fast ejendom eller en del af en fast ejendom.

[...]«

7. Ifølge artikel 6, stk. 1, forstås ved »tjenesteydelse« enhver transaktion, der ikke er en levering af et gode i henhold til artikel 5.

8. Direktivets artikel 13 omhandler afgiftsfritagelser i indlandet. Artikel 13, punkt A, angiver de former for virksomhed »af almen interesse«, som er fritaget for afgift. Artikel 13, punkt B, indeholder en fortegnelse over »andre fritagelser«, og artikel 13, punkt C, giver medlemsstaterne ret til at indrømme afgiftspligtige personer ret til at vælge at erlægge afgift i nogle af de tilfælde, som er angivet i artikel 13, punkt B. Det bør tages i betragtning, at det under visse omstændigheder kan være til fordel for en afgiftspligtig person at vælge at erlægge afgift for en levering for at kunne få godtgjort indgående afgift.

9. Den afgiftsfritagelse, som er genstand for nærværende sag, findes i artikel 13, punkt B, litra b), ifølge hvilken »bortforpagtning og udlejning af fast ejendom« er fritaget for afgift. Medlemsstaterne kan fastsætte betingelser for denne fritagelse, og visse transaktioner er udelukket fra dens anvendelsesområde: Artikel 13, punkt B, bestemmer:

»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.«

10. Artikel 13, punkt C, indfører en tilsvarende ret til at vælge at erlægge afgift:

»C. *Valgmulighed*

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

a) bortforpagtning og udlejning af fast ejendom

b) [...]

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

11. Det kan i visse tilfælde være hensigtsmæssigt at give medlemsstaterne tilladelse

til at indføre eller opretholde særlige foranstaltninger, der fraviger direktivet, for at forenkle afgiftens opkrævning eller undgå visse former for svig eller unddragelse. Derfor fastsætter sjette direktivs artikel 27, stk. 1, følgende:

»Rådet kan med enstemmighed på forslag af Kommissionen give en medlemsstat tilladelse til at indføre særlige foranstaltninger, der fraviger bestemmelserne i dette direktiv, for at forenkle afgiftsopkrævningen eller for at undgå visse former for svig eller unddragelse [...]«

De nederlandske retsforskrifter

12. I Kongeriget Nederlandene er merværdiafgift reguleret i Wet op de omzetbelasting 1968 [3] (lov om omsætningsafgift 1968, herefter »loven«), som ændret [4].

13. Nærværende tvist vedrører i det væsentlige to ændringer, som blev indført i loven ved lov af 18. december 1995 [5]. Det udtrykkelige formål med disse ændringer var at bekæmpe afgiftsunddragelse i forbindelse med fast ejendom. Ændringerne fik gyldighed med tilbagevirkende kraft fra og med den 31. marts 1995 kl. 18.00.

14. Af hensyn til bedømmelsen skal de to ændrede bestemmelser her gengives i deres fulde ordlyd. De nye tekstafsnit gengives i *kursiv*. Der gøres kort rede for de andre relevante bestemmelser i loven.

15. Lovens artikel 1, litra a), definerer anvendelsesområdet for merværdiafgiften, og ordlyden er praktisk taget identisk med definitionen i sjette direktivs artikel 2, nr. 1.

16. Lovens artikel 3 forklarer begrebet »levering af goder«. I henhold til artikel 3, stk. 1, litra e), består en levering af goder f.eks. af overdragelse af goder med det resultat, at de pågældende goder ikke længere indgår i den afgiftspligtiges erhvervsformue.

3 — *Staatsblad* 1968, s. 329.

4 — Loven blev især ændret ved lov af 28.12.1978 (*Staatsblad* 1978, s. 677) med henblik på gennemførelsen af sjette direktiv.

5 — Wet van 18 december 1995 tot wijziging van de Wet op de omzetbelasting 1968, de Wet op belastingen van rechtsverkeer en enkele andere belastingwetten in verband met de bestrijding van constructies met betrekking tot onroerende zaken, *Staatsblad* 1995, s. 659.

17. Den første af de to ændrede bestemmelser, som sagen vedrører, er lovens artikel 3, stk. 2. Heri angives de transaktioner, der kan betragtes som levering af goder, og bestemmelsen tilsigter at udnytte den mulighed, som tilkommer medlemsstaterne i henhold til sjette direktivs artikel 5, stk. 3 [6]. Den ændrede bestemmelse fastsætter følgende:

»2. Som levering af goder anses også indrømmelse, overdragelse, ændring, afkald på eller opsigelse af rettigheder vedrørende fast ejendom, med undtagelse af pantehæftelser og jordrenter, *for så vidt som vederlaget, forhøjet med omsætningsafgiften, er mindre end den økonomiske værdi af disse rettigheder. Den økonomiske værdi udgør mindst kostprisen, herunder omsætningsafgiften, for den faste ejendom, som rettigheden vedrører, således som denne ville være opstået ved indrømmelse fra en uafhængig tredjemand på tidspunktet for transaktionen.*«

18. Den anden omtvistede bestemmelse er artikel 11, stk. 1, litra b), som ændret. Den tilsigter at gennemføre sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), og artikel 13, punkt C, litra a), [7] og fastsætter følgende:

»1. På de ved bekendtgørelse fastsatte betingelser er følgende fritaget for afgift:

[...]

b) udlejning (herunder også bortforpagtning) af fast ejendom med undtagelse af:

1) [...]

[...]

5) udlejning af fast ejendom, bortset fra bygninger og dele af bygninger, der anvendes som bolig, *til personer, der anvender fast ejendom til formål, for hvilke der er foreskrevet fuldstændig eller næsten fuldstændig ret til fradrag af afgift i henhold til artikel 15*, for så vidt som udlejer og lejer i fællesskab har indgivet anmodning herom til Inspecteur og i øvrigt overholder

6 — Jf. punkt 6.

7 — Jf. punkt 9 og 10.

de betingelser, der er fastsat ved bekendtgørelse

som 'udlejning af fast ejendom' anses også alle andre transaktioner, hvorved fast ejendom stilles til rådighed til brug, men som ikke udgør levering.«

De faktiske omstændigheder og retsforhandlingerne i hovedsagen

19. På tidspunktet for de faktiske omstændigheder, i 1995, var kassationsappellanten i hovedsagen en boligforening benævnt »Woningsbouwvereniging 'Goed Wonen'«. I 1997 blev dens retlige form ændret til en fond ved navn »Stichting 'Goed Wonen'«. Da denne ændring er uden betydning for nærværende sag og for at undgå sammenblanding med den særskilte Stichting »De goede Woning«, som omtales nedenfor [8], vil jeg omtale boligforeningen og den senere fond som slet og ret »appellanten«.

20. I løbet af andet kvartal af 1995 lod appellanten opføre tre komplekser af ejendomme med lejligheder til udlejning (herefter »de nye udlejningsejendomme«).

21. Appellanten har ved dokument af 28. april 1995 oprettet for notar stiftet fonden Stichting »De Goede Woning« (herefter »fonden«).

22. Samme dag stiftede appellanten ved dokument oprettet for notar en ususfructusret [9] for fonden for en periode på ti år med hensyn til de nye udlejningsejendomme mod et beløb, som var lavere end kostprisen for udlejningsejendommene.

23. Ifølge stiftelsesdokumentet for ususfructusretten skulle fonden ligeledes give appellanten fuldmagt til at

— administrere bygningerne og udføre eller lade udføre større og mindre vedligeholdelsesarbejder

— inddrive og administrere leje, kvittere for modtagelse af leje, indgå, ændre og opsige lejekontrakter med hensyn til ejendommene og fakturere lejeforhøjelser

8 — Jf. punkt 21 nedenfor.

9 — Jf. punkt 53-60 nedenfor.

— træffe alle (retlige) dispositioner, der anses for hensigtsmæssige, i den usufructusberettigedes navn med hensyn til ovennævnte administration.

24. I sin afgiftsangivelse for perioden 1. april 1995 til 30. juni 1995 angav appellanten omsætningsafgiften for indrømmelsen af usufructusretten til fonden (645 067 NLG) og fradrog den omsætningsafgift, som appellanten var blevet faktureret for opførelsen af de nye udlejningsejendomme (1 285 059 NLG). I henhold til denne angivelse fik appellanten i første omgang 639 992 NLG tilbage.

25. Stiftelsen af fonden og indrømmelsen af usufructusretten kan således have været til appellantens fordel, især fordi denne kunne fradrage den indgående afgift i henhold til den gældende lov, inden den blev ændret.

26. De nederlandske afgiftsmyndigheder foretog en efteropkrævning på 1 285 059 NLG svarende til det beløb, som appellanten havde fratrukket som indgående afgift. Dette skete formodentlig efter, at ændringerne ved lov af 18. december 1995 var trådt i kraft (med tilbagevirkende kraft). Appellanten klagede over efteropkrævningen. Først bekræftede de nederlandske myndigheder deres afgørelse, men ved afgørelse af 14. februar 1997 blev efteropkrævningen nedsat til 639 992 NLG, svarende til det beløb appellanten havde fået godtgjort i henhold til ovennævnte afgiftsangivelse.

27. Ved dom af 20. maj 1998 annullerede Gerechtshof te Arnhem afgiftsmyndighedernes oprindelige efteropkrævning, men bekræftede den korrigerede efteropkrævning af 14. februar 1997. Gerechtshof var af den opfattelse, at stiftelsen af fonden og indrømmelsen af usufructusretten ikke var af betydning for momsen og begrundede sit synspunkt med følgende argumenter.

28. For det første mente Gerechtshof, at fonden og appellanten skulle anses for én person på grund af appellantens omfattende beføjelser i forhold til fonden. Indrømmelsen af usufructusretten kunne derfor ikke betragtes som en transaktion mellem to forskellige afgiftspligtige personer.

29. For det andet var Gerechtshof af den opfattelse, at selv om fonden og appellanten ikke kunne anses for én person, kunne indrømmelsen af usufructusretten ikke anses for at give anledning til afgiftspålæg-

gelse og til den tilsvarende ret til at fratrække indgående afgift. Gerechtshof begrundede denne opfattelse med følgende argumenter:

— Der var ikke tale om en overdragelse af retten til som ejer at råde over godet i den betydning, hvori dette udtryk er anvendt i sjette direktivs artikel 5, stk. 1, og i lovens artikel 3, stk. 1, litra e), da det kun drejede sig om indrømmelse af en begrænset ret.

— Der var heller ikke tale om en levering af et gode i den betydning, hvori dette udtryk er anvendt i lovens artikel 3, stk. 2, som ændret, da det beløb, fonden betalte for brugsretten, var lavere end kostprisen for de pågældende udlejningsejendomme.

— Da der ikke var tale om levering af et gode, måtte det betragtes som levering af tjenesteydelser, som i princippet er afgiftspligtig. Denne levering må imidlertid betragtes som »udlejning af fast ejendom«, der er omfattet af fritagelserne i henhold til den nye definition i lovens artikel 11, stk. 1, litra b), som ændret, eftersom der var tale om »en form, hvor fast ejendom stilles til rådighed til brug, men som ikke udgør en levering«.

30. Appellanten indbragte dommen for Hoge Raad.

31. Hoge Raad er tilsyneladende ikke i tvivl på tre punkter. Ifølge Hoge Raad kunne Gerechtshof ikke anse appellanten og fonden for én person, da de pågældende retlige transaktioner medførte oprettelsen af en selvstændig juridisk enhed, nemlig en fond, der er adskilt fra appellanten. Hoge Raad gav imidlertid Gerechtshof ret i, at der ikke forelå en overdragelse af retten til som bruger at råde over godet i den betydning, hvori dette udtryk er anvendt i sjette direktivs artikel 5, stk. 1, og i lovens artikel 3, stk. 1, litra e). Fonden fik kun en begrænset ret, som ikke omfattede retten til frit at råde over de pågældende udlejningsejendomme. Endelig fastslog Hoge Raad, at domstolene ikke havde mulighed for at behandle spørgsmålet om den tilbagevirkende kraft af loven af 19. december 1995.

32. Hoge Raad fandt imidlertid, at flere af appellantens anbringender rejste spørgsmål om fortolkningen af sjette direktiv.

33. For den forelæggende ret gjorde appellanten for det første i det væsentlige gældende, at lovens artikel 3, stk. 2, strider mod direktivets artikel 5, stk. 3, litra b). Ifølge appellanten har den nederlandske lovgiver med urette skabt en sammenhæng mellem størrelsen af det beløb, der blev

betalt for indrømmelsen af en tinglig rettighed, og spørgsmålet, om denne indrømmelse skal kvalificeres som en afgiftspligtig levering. For det andet burde Kongeriget Nederlandene før ændringen af lovens artikel 3, stk. 2, have anmodet om tilladelse i henhold til direktivets artikel 27. For det tredje strider lovens artikel 11, stk. 1, litra b), mod direktivets artikel 13, punkt B, litra b), og artikel 13, punkt C, litra a), da den indfører momsfritagelse for transaktioner om indrømmelse af en usus-fructusret, selv om den ikke kan anses for bortforpagtning eller udlejning af fast ejendom i direktivets forstand.

34. På denne baggrund har Hoge Raad forelagt Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Skal sjette direktivs artikel 5, stk. 3, fortolkes således, at den nationale lovgiver frit kan vælge kun at behandle tinglige rettigheder, som giver rettighedshaver ret til at bruge en fast ejendom, som materiel ejendom, såfremt det vederlag, som er aftalt for indrømmelse, overdragelse, ændring, afkald på eller opsigelse af sådanne rettigheder, mindst svarer til den økonomiske værdi af den pågældende faste ejendom?

2) Skal sjette direktivs artikel 13, punkt B, in initio, og litra b), og artikel 13, punkt C, in initio, og litra a), fortolkes således, at lovgiver med begreberne 'bortforpagtning og udlejning' foruden bortforpagtning og udlejning i civilretlig forstand kan sigte til enhver anden form for transaktion, hvorved fast ejendom stilles til rådighed til brug, men som ikke udgør en levering?«

35. Der er indgivet skriftlige indlæg af den nederlandske regering og af Kommissionen. Appellanten, den nederlandske og den tyske regering samt Kommissionen var repræsenteret under retsmødet.

Første spørgsmål: sjette direktivs artikel 5, stk. 3

36. Den forelæggende ret ønsker med sit første spørgsmål oplyst, om sjette direktivs artikel 5, stk. 3, litra b), skal fortolkes således, at den er til hinder for en national bestemmelse som lovens artikel 3, stk. 2, som ændret, hvorefter indrømmelse, overdragelse, ændring, afkald på eller bortfald af tinglige rettigheder, med undtagelse af pantehæftelser og jordrenter, kun kan betegnes som »levering af goder«, hvis det beløb, der erlægges som vederlag herfor, med tillæg af omsætningsafgift, mindst svarer til den økonomiske værdi af den faste ejendom, som disse tinglige rettigheder vedrører.

37. Appellanten har gjort gældende, at ændringen af lovens artikel 3, stk. 2, er uforenelig med direktivets artikel 5, stk. 3, litra b). Ifølge appellanten giver direktivet kun medlemsstaterne mulighed for blandt de tinglige rettigheder i deres nationale retsorden at vælge, hvilke rettigheder der skal sidestilles med materielle goder. Den giver dem derimod ikke mulighed for at foretage en sondring på grundlag af det beløb, der er betalt for en transaktion, som vedrører en sådan rettighed. Konsekvensen af det kriterium, som Kongeriget Nederlandene har valgt, er, at en given tinglig rettighed betragtes som et materielt gode i nogle tilfælde, men ikke i andre, afhængigt af hvilket beløb, der er betalt. Som følge heraf burde Kongeriget Nederlandene have indhentet tilladelse i henhold til direktivets artikel 27, inden lovens artikel 3, stk. 2, blev ændret. Kongeriget Nederlandene havde ikke en sådan tilladelse, hverken på det tidspunkt, hvor ususfructusretten blev tildelt, eller da lovgiver vedtog ændringerne. Den tilladelse, der blev givet i 1996 [10], kom for sent, der var tale om en tilladelse til at fravige en anden bestemmelse i sjette direktiv, og den blev i det hele taget aldrig anvendt af Kongeriget Nederlandene.

38. Såvel den nederlandske regering som Kommissionen har gjort gældende — og på dette punkt er jeg enig med dem — at en national bestemmelse som artikel 3, stk. 2, som ændret, er forenelig med sjette direktivs artikel 5, stk. 3, litra b).

39. I henhold til sjette direktivs artikel 5, stk. 1, forstås ved »levering af et gode« »overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode«. De to hovedelementer i definitionen er, at leveringen skal indebære en »overdragelse af retten til som ejer at råde over et gode«, og at leveringen skal vedrøre et »materielt gode«.

40. Hvad det første element angår har Domstolen fastslået, at begrebet »levering af et gode« ikke vedrører overdragelsen af ejendomsret i de efter gældende national ret fastsatte former, men at begrebet omfatter enhver overdragelse af et materielt gode foretaget af en person, som bemyndiger en anden person til som ejer at råde over godet [11].

41. Hvad angår det andet element bestemmer sjette direktivs artikel 5, stk. 3, litra b), at medlemsstaterne kan anse »tinglige rettigheder, som giver indehaveren heraf brugsret til en fast ejendom«, for et materielt gode. Denne bestemmelse blev indført, fordi flere medlemsstaters formueret indeholder begrænsede tinglige rettigheder såsom »ususfructusretten«, langtidslejemål (»emphyteusis«) og arealudnyttelsesret

10 — Rådets beslutning 96/432/EF af 8.7.1996 om bemyndigelse af Nederlandene til at anvende en foranstaltning, som fraviger artikel 11 i direktiv 77/388/EØF om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgift (sjette momsdirektiv), EFT L 179, s. 51.

11 — Dom af 8.2.1990, sag C-320/88, Shipping and Forwarding Enterprise Safe, Sml. I, s. 285, præmis 7.

(»superficie«), som giver indehaveren visse økonomiske udnyttelsesrettigheder over den faste ejendom [12].

42. Hvis artikel 5, stk. 1, og stk. 3, litra b), fortolkes efter sin ordlyd, kan medlemsstaterne kun betragte den overdragelse af tinglige rettigheder, som omhandles i artikel 5, stk. 3, litra b), som en »levering af et gode« i direktivets forstand. Imidlertid fremgår det af Van Tiem-dommen [13], at begrebet »overdragelse« i artikel 5, stk. 1, i de tilfælde, hvor en medlemsstat har gjort brug af muligheden i henhold til sjette direktivs artikel 5, stk. 3, litra b), for at anse visse tinglige rettigheder for materielle goder, skal fortolkes således, at det også omfatter *stiftelse* af en sådan tinglig rettighed.

43. For så vidt angår appellantens hovedanbringende, hvorefter medlemsstaterne ikke har ret til at foretage en differentiering ud fra det beløb, der er betalt for en transaktion i forbindelse med en given rettighed, fremgår det udtrykkeligt af sjette direktivs artikel 5, stk. 3, litra b), at medlemsstaterne *kan* anse tinglige rettigheder, som giver indehaveren heraf brugsret til en fast ejendom, for materielle goder. Der er ingen bestemmelser i sjette direktiv, som udtrykkeligt begrænser medlemsstaternes skønsbeføjelser i forbindelse med denne bestemmelse. Eftersom medlemsstaterne frit kan beslutte, at de i direktivets artikel 5, stk. 3, litra b), omhandlede tinglige rettigheder ikke er materielle goder, kan de a fortiori også opstille betingelser for, hvornår disse rettigheder kan kvalificeres som materielle goder. Den eneste begrænsning, medlemsstaterne skal respektere, er, at de betingelser, der opstilles, ikke fundamentalt må ændre arten af den valgmulighed, der gives i artikel 5, stk. 3, litra b).

44. Som bekendt er det særskilte kriterium, som er valgt i den nederlandske lovgivning, det beløb, der er betalt for transaktionen i forbindelse med den tinglige rettighed. Dette er efter min mening ikke i strid med formålet med sjette direktivs artikel 5, stk. 3, litra b), og det ændrer heller ikke fundamentalt arten af den valgmulighed, der gives i denne artikel. Formålet med artikel 5, stk. 3, litra b), er at give medlemsstaterne mulighed for at anse visse transaktioner, som med hensyn til de økonomiske virkninger svarer til de tilfælde af leveringer, som er omhandlet i artikel 5, stk. 1, for levering af goder. Ligheden vil i praksis ofte være større, hvis det beløb, der betales ved transaktionen i forbindelse med den tinglige rettighed, svarer til den økonomiske værdi for den pågældende faste ejendom, og mindre, hvis der ikke betales vederlag, eller hvis vederlaget er mindre end den økonomiske værdi for den pågældende faste ejendom.

45. Et andet kriterium kunne være perioden, for hvilken den begrænsede tinglige rettighed indrømmes. Dette illustreres af Rådets beslutning om bemyndigelse af

12 — Jf. Kommissionens forklarende memorandum til dens første forslag til sjette direktiv, *Bulletin for De Europæiske Fællesskaber*, Supplement 11/73, s. 10.

13 — Dom af 4.12.1990, sag C-186/89, Sml. I, s. 4363.

Irland til at anvende en foranstaltning, der fraviger sjette direktiv [14]. Det fremgår indirekte af denne beslutning, at Irland anser længerevarende lejemål (dvs. lejemål på ti år eller mere) over fast ejendom for levering af goder. Rådet bemærkede i den forbindelse, at fællesskabsbestemmelserne giver medlemsstaterne ret stor mulighed for selv at fastlægge den momsbehandling, der skal gælde for fast ejendom, men at gennemførelsen har ført til store forskelle i de nationale lovgivninger på området.

46. Da den omtvistede ændring er tilladt i henhold til direktivets artikel 5, stk. 3, behøvede Kongeriget Nederlandene ikke indhente tilladelse i henhold til direktivets artikel 27. Det er derfor ufornødent at tage stilling til appellantens anbringender vedrørende tilladelsen af 1996.

47. Man kunne forestille sig transaktioner, hvorved der indrømmes visse tinglige rettigheder over fast ejendom for et beløb, der er lavere end den økonomiske værdi af den pågældende ejendom, og som samtidig giver den anden part ret til som ejer at råde over ejendommen. Hvis artikel 3, stk. 2, skal fortolkes således, at sådanne transaktioner skal kvalificeres som levering af tjenesteydelser, kunne dette medføre uoverensstemmelse med artikel 5, stk. 1, som Domstolen har fortolket den [15], men da denne sag ikke vedrører en transaktion af denne art, og da der ikke er rejst spørgsmål om fortolkningen af artikel 5, stk. 1, er det ufornødent at behandle denne problemstilling nærmere.

48. Min konklusion er derfor, at sjette direktivs artikel 5, stk. 3, litra b), skal fortolkes således, at den bemyndiger medlemsstaterne til at betinge kvalifikationen af transaktioner vedrørende begrænsede rettigheder over en fast ejendom som »levering af goder« af, at det beløb, der erlægges som vederlag herfor, med tillæg af omsætningsafgift, mindst svarer til den økonomiske værdi af den faste ejendom, som den pågældende rettighed vedrører.

Andet spørgsmål: sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b)

Den omtvistede ændring og spørgsmålets formulering

49. Den forelæggende ret har stillet følgende spørgsmål:

»Skal sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), og artikel 13, punkt C, litra a),

14 — Rådets beslutning 97/510/EF af 24.7.1997 om bemyndigelse af Irland til at anvende en foranstaltning, der fraviger artikel 21 i sjette direktiv 77/388/EØF om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter, EFT L 214, s. 37.

15 — Jf. Shipping and Forwarding Enterprise Safe-dommen, sammenfattet i punkt 40, nævnt i fodnote 11.

fortolkes således, at lovgiver med begreberne 'bortforpagtning og udlejning' foruden bortforpagtning og udlejning i civilretlig forstand kan sigte til enhver anden form for transaktion, hvorved fast ejendom stilles til rådighed til brug, men som ikke udgør levering?«

50. I spørgsmålet anvendes en abstrakt formulering under henvisning til ordlyden af den omtvistede ændring af lovens artikel 11, stk. 1, litra b)[16], hvori »bortforpagtning af fast ejendom« defineres som »enhver anden form for transaktion, hvorved fast ejendom stilles til rådighed til brug, men som ikke udgør levering«.

51. På trods af den forelæggende rets brede formulering af spørgsmålet har parterne i deres anbringender i hovedsagen og i de skriftlige indlæg, der er indgivet til Domstolen, næsten udelukkende koncentreret sig om det konkrete problem, der er genstand for hovedsagen, nemlig om indrømmelsen af en ususfructusret og dennes kvalifikation med henblik på momsen. Det vil desuden være vanskeligt at give den forelæggende ret et generelt svar, som tager højde for alle de retlige former i medlemsstaternes retsordener, under hvilke fast ejendom kan stilles til rådighed til brug.

52. Jeg foreslår derfor, at det andet spørgsmål omformuleres i lyset af hovedsagens faktiske omstændigheder, således at det ønskes oplyst, om en medlemsstat kan anse indrømmelse af en ususfructusret over fast ejendom i en begrænset periode (f.eks. ti år) som »bortforpagtning eller udlejning af fast ejendom« i den betydning, hvori dette udtryk er anvendt i sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), og artikel 13, punkt C, litra a).

Ususfructusrettens art

53. I henhold til artikel 3:021 i den nederlandske borgerlige lovbog giver ususfructusretten indehaveren ret til at bruge en anden persons ejendom og råde over afkastet af denne.

54. Ususfructusretten har sin oprindelse i romerretten[17], hvor denne rettighed defineredes som retten til at bruge og udnytte fremmed ejendom, uden at denne herved forringes. Dens oprindelige formål var i hovedsagen forsørgelse, f.eks. af en enke. Romerske jurister var først usikre på, hvordan den skulle kvalificeres, og det hævdedes, at ususfructusretten på mange måder var en forgrening af ejendomsretten. Først senere begyndte man at se på ususfructusretten som en begrænset tinglig ret, der skulle kvalificeres som en personalservitut. En servitut var en rettighed over en andens faste ejendom, og der kunne være tale om enten en prædialservitut eller en personalservitut. Prædialservitutter, såsom færdselsrettigheder, var knyttet til en fast

16 — Jf. punkt 18.

17 — Jf. den nyttige fremstilling af emnet af A. Borkowski i *Textbook on Roman Law*, Blackstone Press Limited, London, 1994, s. 163 ff.

ejendom. Der var tale om rettigheder, som en person på grund af ejerskabet til en fast ejendom havde på en andens faste ejendom. Personalservitutter, som f.eks. en usufructusret, var knyttet til en bestemt person og bortfaldt ved denne persons død [18].

55. I Fællesskabet findes usufructusretten i dag i Østrig, Belgien, Frankrig, Tyskland, Grækenland, Italien, Luxembourg, Nederlandene, Portugal og Spanien [19]. I disse retsordener kvalificeres usufructusretten stadig som en personalservitut. Den anvendes hovedsagelig i forbindelse med familiemæssige ordninger og/eller af skattemæssige hensyn.

56. Usufructusrettens hovedkomponenter i de pågældende nationale retsordener er:

— Der er tale om en eksklusiv tinglig ret til at bruge og udnytte afkastet af en fremmed ejendom, som om den usufructusberettigede selv var ejer af ejendommen.

— Den usufructusberettigede må ikke væsentligt ændre ejendommens art eller anvendelse.

— Usufructusretten indrømmes på livstid eller for et bestemt tidsrum; hvis den usufructusberettigede er en juridisk person, må usufructusrettens varighed ifølge flere nationale retsordener ikke overskride et ved loven fastsat tidsrum (f.eks. 30 år).

— Da det er en personalservitut, kan den ikke fortsætte efter den oprindelige usufructusberettigedes død eller — hvis der er tale om en juridisk person — dens opløsning.

— Usufructusretten stiftes blandt andet ved aftale, ved testamente, ved lov (f.eks. den efterlevende ægtefælles usufructusret over familieboligen) eller ved en retsafgørelse.

— I mange nationale retssystemer er overdragelse af usufructusretten forbudt ved lov eller i hvert fald betinget af ejerens samtykke.

18 — Jf. ligeledes W.W Buckland og A.D. McNair: *Roman Law and Common Law: A Comparison in Outline*, anden udgave revideret af F.H. Lawson, Cambridge University Press, Cambridge 1965, s. 127 ff.

19 — Følgende sammenligninger mellem de forskellige nationale lovgivninger er baseret på den nyttige analyse i A. Hurndall (Ed.): *Property in Europe: Law and Practice*, Butterworths, London, Dublin, Edinburgh, 1998.

57. Ususfructusretten som sådan findes hverken i Danmark, Finland, Sverige, Irland eller Det Forenede Kongerige.

Indrømmelse af en ususfructusret i form af »bortforpagtning og udlejning« i den betydning, hvori dette udtryk er anvendt i sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b)

58. I Danmark, Finland, Sverige og Irland eksisterer der sammenlignelige, men langt mere begrænsede rettigheder med henblik på at udnytte afkastet af en andens jord i et bestemt tidsrum (f.eks. træfældningsret eller græsningstilladelse).

59. I England og Wales, Irland og Nordirland er det, der kommer tættest på ususfructusretten formentlig »life estates« og langtidsudlejning, som skal gælde for resten af livet for at svare til livslang ususfructusret. I Skotland opfylder »liferent« (udlejning på livstid) tilsyneladende et lignende formål.

60. I England og Wales, Nordirland, Irland og Skotland var der historisk set ikke behov for et retsinstitut som ususfructusretten. Inden for disse retssystemer kan »udlejning« anvendes til at opnå stort set de samme resultater, nemlig at give udlejeren en eneret (svarende til et begrænset ejerskab) til at tage jord eller bygninger i besiddelse eller råde over afkastet heraf i et fastsat tidsrum. I engelsk ret fandtes også institutionen »trust« — som navnlig opfyldte en »forsørgelsesmæssig« funktion.

61. Appellanten og Kommissionen fastholder, at indrømmelsen af en ususfructusret ikke kan betragtes som momsfritaget »bortforpagtning og udlejning«, som omhandlet i sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b).

62. For det første har de henvist til Domstolens faste retspraksis, ifølge hvilken de fritagelser der er fastsat i sjette direktivs artikel 13 skal fortolkes indskrænkende, da de er undtagelser fra det almindelige princip, hvorefter moms opkræves af ethvert gode eller enhver tjenesteydelse, der mod vederlag leveres eller udføres af en afgiftspligtig person [20].

63. Endvidere finder de, at det følger af den i sjette direktiv anvendte terminologi, at begrebet »bortforpagtning og udlejning« i artikel 13, punkt B, litra b), skal fortolkes

20 — Jf. f.eks. dom af 7.9.1999, sag C-216/97, Gregg mod Kommissionen, Sml. I, s. 4947, præmis 12, og, vedrørende artikel 13, punkt B, litra b), domme af 12.9.2000, sag C-358/97, Kommissionen mod Irland, Sml. I, s. 6301, præmis 52, og sag C-359/97, Kommissionen mod Det Forenede Kongerige, Sml. I, s. 6355, præmis 64, med yderligere henvisninger.

ud fra medlemsstaternes fælles civilretlige principper. som udspringer af romerretten.

64. De har henvist til sjette direktiv, hvori bl.a. følgende begreber er anvendt:

— »tinglige rettigheder, som giver indehaveren heraf brugsret til en fast ejendom«, jf. artikel 5, stk. 3, litra b)[21]

— »bortforpagtning og udlejning af fast ejendom« (på nederlandsk »verpachting en verhuur«), jf. artikel 13, punkt B, litra b)

— »udnyttelse af goder med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter«, jf. artikel 4, stk. 2[22].

65. Appellanten og Kommissionen fastholder, at direktivets ophavsmænd således var bekendt med de grundlæggende civilretlige forskelle mellem på den ene side indrømmelse af en tinglig rettighed, som f.eks. en ususfructusret, og på den anden side »bortforpagtning og udlejning« (på nederlandsk »verpachting en verhuur«). Det sidstnævnte begreb bør opfattes således, at det udelukkende vedrører personlige lejekontrakter, som ikke skaber tinglige rettigheder. Hvis Fællesskabet havde ønsket at lade fritagelserne omfatte indrømmelse af tinglige rettigheder, kunne man i artikel 13, punkt B, litra b), have anvendt en mere neutral formulering i lighed med den, der er anvendt i artikel 4, stk. 2.

66. Ifølge appellanten og Kommissionen er de vigtigste forskelle mellem på den ene side en lejekontrakt, der skaber personlige rettigheder og skal betragtes som momsfritaget bortforpagtning eller udlejning, og på den anden indrømmelsen af ususfructusret, som ikke er fritaget for moms, følgende:

— Ususfructusretten giver indehaveren en tinglig ret, mens lejekontrakter kun medfører personlige rettigheder.

— Ususfructusretten bortfalder ved den oprindelige rettighedshavers død, mens en lejekontrakt i princippet fortsætter med lejerens arvinger.

21 — Jf. punkt 6.
22 — Jf. punkt 5.

— Usufructusretten kan indrømmes uden vederlag, mens begrebet lejekontrakt forudsætter, at der betales et vederlag.

— Den usufructusberettigede har fuld brugsret over den pågældende ejendom og således også ret til at fremleje denne, mens fremleje i princippet er udelukket i en lejeaftale, medmindre ejeren undtagelsesvis har givet tilladelse.

67. Jeg finder ikke disse argumenter overbevisende. Det er min opfattelse, at den nederlandske og den tyske regering har ret i at fastholde, at indrømmelse af en usufructusret udgør »bortforpagtning« eller »udlejning«, som er omfattet af fritagelserne i sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b).

68. Sjette direktiv indeholder ingen udtrykkelig definition af begrebet »bortforpagtning og udlejning«. Direktivet overlader det heller ikke til medlemsstaternes retsordener at definere begrebet [23].

69. Det fremgår af ellevte betragtning til direktivet, at formålet med den fælles liste over fritagelserne i artikel 13 er at sikre en sammenlignelig opkrævning af moms i samtlige medlemsstater. Det følger således af fast retspraksis, at de begreber, der er anvendt til definitionen af fritagelserne i artikel 13, er selvstændige fællesskabsretlige begreber og derfor skal underlægges en fællesskabsdefinition [24].

70. Ordlyden af sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), giver heller ikke nogen afklaring på rækkevidden af begreberne »bortforpagtning« og »udlejning« [25].

71. Hvis jeg har forstået argumenterne rigtigt, hævder appellanten og Kommissionen, at »bortforpagtning og udlejning« (på nederlandsk »verpachting en verhuur«) skal forstås således, at de udelukkende vedrører personlige lejekontrakter, som ikke medfører tinglige rettigheder, sådan som disse kendes i de civilretlige ordninger i de medlemsstater, som er stærkest influeret af romerretten.

72. Jeg mener dog ikke, at man kan komme frem til en fællesskabsdefinition af »bortforpagtning og udlejning« ved blot at henvise til retsbegreber, som kun anvendes i nogle af de nationale retssystemer.

23 — Jf. derimod definitionen af »byggegrunde« i sjette direktivs artikel 4, stk. 3, litra b), hvorved »forstås grunde, hvad enten de er byggemodnet eller ikke, når de af medlemsstaterne betragtes som sådanne«.

24 — Jf. dommen i sagen Kommissionen mod Irland, præmis 51, og dommen i sagen Kommissionen mod Det Forenede Kongerige, præmis 63, anført i fodnote 20.

25 — Samme domme, hhv. præmis 53 og 65.

73. Dette skyldes for det første, at der er store og grundlæggende forskelle mellem de retsinstitutter, som anvendes i de forskellige medlemsstater.

74. For eksempel er »lease« (»udlejning«), som den engelske sprogudgave henviser til, et ganske særligt retsinstitut i de lande, hvis retssystemer bygger på common law. »Leasehold« betragtes som den ene af to hovedtyper af »interests in land« (rettigheder over fast ejendom), hvor den anden er »freehold« (som ligger tæt på fuldstændig ejendomsret). »Leasehold« betragtes traditionelt som en form for begrænset ejendomsret og kan således være stærkere end begrænsede tinglige rettigheder. En »lease« kan anvendes til indrømmelse af en ret til at benytte eller oppebære afkastet af jord eller fast ejendom, enten i et på forhånd fastsat tidsrum, almindeligvis op til 999 år, eller med periodiske lejemål på f.eks. en måned eller et år, som forlænges, indtil lejemålet opsiges.

75. De lande, hvis retssystemer er baseret på civil law, anvender flere forskellige retlige instrumenter, såsom lejekontrakter og tinglige rettigheder (f.eks. ususfructusret eller rettigheder over bygninger), for at opnå de samme økonomiske resultater. Her lægger de germanske retssystemer og de retssystemer, der er inspireret af romerretten, tilsyneladende vægt på en systematisk sondring mellem på den ene side kontrakter vedrørende fast ejendom, som udelukkende indrømmer personlige rettigheder, såsom lejekontrakter, og på den anden side ordninger, som medfører tinglige rettigheder. I de nordiske retssystemer lægges der tilsyneladende mindre vægt på denne principielle sondring [26].

76. Endvidere afspejles disse væsentlige forskelle i betydelige sproglige og terminologiske forskelle i artikel 13, punkt B, litra b), hvad angår udtrykket »bortforpagtning og udlejning«. Den danske, den nederlandske, den franske, den tyske, den italienske og den svenske udgave henviser til to forskellige kontrakttyper. Den ene af disse kontrakttyper, »udlejning« (location, Vermietung, locazione, verhuur, uthyrning), indebærer, at lejeren indrømmer lejeren en ret til at bruge en andens ejendom. Den anden kontrakttype, »bortforpagtning« (affermage, Verpachtung, affitto, verpachting, untarrendering), giver desuden lejeren ret til at råde over afkastet af ejendommen. Den engelske og den spanske udgave anvender ligeledes to begreber (leasing or letting, arrendiamento y alquiler), men ordene betegner ikke to teknisk forskellige kontrakttyper. Den finske, den græske og den portugisiske udgave anvender kun et enkelt ord, som betegner en enkelt kontrakttype.

77. Endelig fremgår det af artikel 13, punkt B, litra b), første afsnit, at direktivets ophavsmænd ikke havde en rent formalistisk opfattelse af begrebet »bortforpagtning og udlejning«. Ifølge denne bestemmelse er bl.a. »udlejning inden for hotelsektoren eller sektorer med tilsvarende opgaver, således som dette begreb er fastlagt i medlemsstaternes lovgivning, herun-

26 — Vedrørende de forskellige juridiske anskuelsesmåder i de forskellige grupper af retssystemer, jf. K. Zweigert og H. Kötz: *Introduction to Comparative Law*, tredje reviderede udgave, oversat fra tysk af T. Weir, Clarendon Press Oxford, 1998, s. 69.

der udlejning i ferielejre eller i områder, der er indrettet som campingpladser«, undtaget fra anvendelsesområdet for fritagelserne. Det kunne hævdes, at selve eksistensen af denne undtagelse logisk set forudsætter, at en aftale om at benytte et hotelværelse hører under »bortforpagtning og udlejning« som omhandlet i artikel 13, punkt B, litra b). Direktivets ophavsmænd har dog ganske givet været vidende om, at en sådan aftale — i betragtning af den dominerende rolle, hotelejerens tjenesteydelser spiller i denne sammenhæng, og i betragtning af dennes kontrol over brugen af lokaliteterne — i nogle nationale retssystemer ikke betragtes som en lejekontrakt.

78. Det er derfor ikke overraskende, at Domstolens retspraksis vedrørende begrebet »bortforpagtning og udlejning af fast ejendom« ikke henviser til retlige kategorier i de nationale retssystemer, men at man i stedet har valgt en funktionel indfaldsvinkel, der tager den sammenhæng, hvori begrebet anvendes, og sjette momsdirektivs generelle struktur i betragtning.

79. Domstolen fastslog f.eks. i to af »vejafgiftssagerne«, at definitionen af »bortforpagtning og udlejning af fast ejendom« i henhold til artikel 13, punkt B, litra b), er »videre end det, der er fastsat i de forskellige nationale retssystemer« [27]. Domstolen gjorde i disse sager ikke forsøg på at kvalificere aftalen om at stille vejanlæg til rådighed mod betaling af en afgift ved at henvise til kategorier inden for de nationale retssystemer. Den udtalte derimod, at begrebet »bortforpagtning og udlejning« ikke kunne omfatte aftaler, der er karakteriseret ved, at der ikke er taget hensyn til varigheden af benyttelsen af den faste ejendom, som er et afgørende forhold i en lejeaftale. I tilfælde af, at der stilles et vejanlæg til rådighed, tages varigheden af benyttelsen af vejanlægget ikke i betragtning af parterne, f.eks. i forbindelse med fastsættelsen af prisen [28]. I en senere dom i Stockholm Lindöpark-sagen, som drejede sig om tilrådighedsstillelse af en golfbane, gentog Domstolen det synspunkt, at en aftale om varigheden af retten til at bruge den faste ejendom er et afgørende forhold i »bortforpagtning og udlejning« [29]. I mit forslag til afgørelse i denne sag lagde jeg ligeledes vægt på et andet vigtigt forhold, nemlig at bortforpagtning eller udlejning nødvendigvis indebærer ydelsen af en ret til at tage ejendommen i besiddelse, som var den forpagterens eller lejerens egen, og til at udelukke eller indbyde andre, idet denne ret desuden er knyttet til en afgrænset del eller et afgrænset stykke af ejendommen [30].

80. En funktionel fortolkning af begrebet »bortforpagtning og udlejning af fast ejendom« sikrer endvidere ens behandling af afgiftspligtige personer [31], som set ud fra en økonomisk synsvinkel udfører tilsvarende transaktioner, og fremmer en ensartet anvendelse af fritagelserne i hele Fællesska-

27 — Jf. dommen i sagen Kommissionen mod Irland, præmis 54, og dommen i sagen Kommissionen mod Det Forenede Kongerige, præmis 66, anført i fodnote 20.

28 — Samme domme, hhv. præmis 56 og 57 og præmis 68 og 69.

29 — Dom af 18.1.2001, sag C-150/99, Sml. I, s. 493, præmis 27.

30 — Punkt 38 i forslaget til afgørelse, fremsat den 26.9.2000.

31 — Dom af 27.10.1993, sag C-281/91, Muys' en De Winter's Bouw- en Aannemingsbedrijf, Sml. I, s. 5405, præmis 14.

bet, som foreskrevet i ellevte betragtning til sjette direktiv. Dette stemmer også overens med Domstolens funktionelle fortolkning af begrebet »overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode«, jf. artikel 5, stk. 1 [32].

81. Hvilke elementer i begrebet »bortforpagtning og udlejning af fast ejendom« er så de afgørende?

82. Generaladvokat Darmon anvendte i sit forslag til afgørelse i Lubbock Fine-sagen en definition, som sagens parter var enige om, nemlig at udlejning er en aftale, hvorved udlejeren mod betaling overlader visse rettigheder over sin ejendom, som f.eks. brugsretten, uanset hvilke mindre forskelle der kan være på dette punkt mellem de nationale retssystemer. I en fodnote tilføjede han, at bortforpagtning og udlejning i fællesskabsrettens forstand efter hans opfattelse omfatter »lease«, »licence«, »lejemål« og »aftale om midlertidig besiddelse« [33].

83. På baggrund af Domstolens efterfølgende retspraksis vil jeg forsøgsvis foreslå en mere specifik fortolkning, som tager højde for de forskellige sprogudgaver af artikel 13, punkt B, litra b), og de forskelle, der er mellem medlemsstaternes retssystemer.

84. Det er min opfattelse, at »bortforpagtning og udlejning af fast ejendom« i den betydning, hvori dette udtryk er anvendt i artikel 13, punkt B, litra b), omfatter 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.

85. Hvis denne fortolkning anvendes på nærværende sag, kan indrømmelsen af en ususfructusret, som der er tale om i hovedsagen, med rette betragtes som en momsfritaget »bortforpagtning og udlejning af fast ejendom«.

86. Som bekendt overdrog appellanten fonden ususfructusretten over de nye udlejningsejendomme for en periode på ti år. Der forelå således en aftale, hvorved den ene part indrømmede den anden retten til at tage en nærmere angivet fast ejendom i besiddelse og bruge den og endog råde over afkastet af denne. Retten blev indrømmet mod et vederlag og for et fast tidsrum.

32 — Jf. punkt 40 og fodnote 11.

33 — Dom af 15.12.1993, sag C-63/92, Lubbock Fine, Sml. I, s. 6665, præmis 39, og punkt 27 i forslaget til afgørelse. Det er ikke helt klart, om generaladvokaten henviser til det franske eller det engelske begreb »licence«.

87. Ususfructusrettens særlige kendetegn, som er blevet fremhævet af appellanten og Kommissionen [34], ændrer ikke ved denne konklusion.

88. Det er uden betydning, at ususfructusretten giver den ususfructusberettigede en tinglig rettighed, hvorimod udlejningsaftaler kun giver den pågældende personlige rettigheder. Selv i de retssystemer, der er baseret på civil law, er de praktiske forskelle mellem ususfructusretten og udlejningsaftaler langt mindre, end man skulle forvente ud fra den teoretiske og abstrakte sondring mellem personlige rettigheder og tinglige rettigheder. Lejeren mister f.eks. i flertallet af disse retssystemer ikke sine rettigheder i henhold til en udlejningsaftale — som i teorien er rent personlige rettigheder — såfremt ejeren sælger ejendommen til tredjemand [35]. Omvendt kan en ususfructusret (som er en *personal*servitut) kun i sjældne tilfælde frit overføres til tredjemand og kan ikke fortsætte efter den oprindelige ususfructusberettigedes død. Dette er formentlig de vigtigste årsager til, at kvalifikationen af rettigheder i henhold til en lejekontrakt som personlige rettigheder og af ususfructusretten som tinglige rettigheder har været diskuteret igennem historien [36]. Det bør også erindres, at »lease« i de retssystemer, der er baseret på common law, omfatter både lejekontrakter og ususfructusretten og kan give lejeren rettigheder, som er stærkere end begrænsede tinglige rettigheder.

89. Den omstændighed, som Kommissionen har anført, hvorfor ususfructusretten ikke fortsætter efter den oprindelige ususfructusberettigedes død, hvorimod en lejekontrakt i princippet videreføres med lejerens arvinger, bekræfter kun min argumentation om, at den abstrakte sondring mellem retsvirkningerne af lejekontrakter og af ususfructusretten er uden betydning. Den teoretiske sondring mellem tinglige rettigheder og personlige rettigheder ville netop skabe forventning om det modsatte.

90. Den omstændighed, at en ususfructusret kan indrømmes uden vederlag, har heller ingen betydning. Det er korrekt, at en ususfructusret, der indrømmes uden vederlag i forbindelse med f.eks. en familiemæssig ordning, ikke kan sidestilles med udlejning eller bortforpagtning. Det bør imidlertid erindres, at levering uden vederlag under alle omstændigheder ligger uden for sjette direktivs anvendelsesområde.

91. Endelig er jeg ikke overbevist om rigtigheden af Kommissionens argumentation, hvorefter en ususfructusberettiget altid har ret til at fremleje ejendommen, mens lejeren i en lejekontrakt skal have ejerens tilladelse. Den ususfructusberettigedes ret til at fremleje kan tilsyneladende også være kontraktligt begrænset. Under alle omstændigheder kan spørgsmålet, om fremleje er tilladt, men underlagt kontraktlige begrænsninger, eller forbudt, medmindre der er givet tilladelse i kontrakten, ikke være afgørende for, om ususfructusretten

34 — Jf. punkt 66.

35 — H. Coing: *Europäisches Privatrecht Bd. II. 19. Jahrhundert: Überblick über die Entwicklung des Privatrechts in den ehemals gemeinrechtlichen Ländern*, C.H. Beck'sche Verlagsbuchhandlung München, 1989, s. 482.

36 — Vedrørende lejekontrakter, jf. H. Coing, anført i foregående fodnote, s. 482, vedrørende ususfructusretten, jf. punkt 54 og fodnote 17 og 18.

kan kvalificeres som »bortforpagtning« eller »udlejning«.

92. På baggrund af ovenstående finder jeg, at en medlemsstat med rette kan betragte indrømmelsen af en ususfructusret over fast ejendom for en begrænset periode (f.eks. ti år) som bortforpagtning eller udlejning af fast ejendom i den betydning, hvori dette udtryk er anvendt i sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), og artikel 13, punkt C, litra a).

Forslag til afgørelse

93. Af ovenstående grunde foreslår jeg Domstolen at besvare de præjudicielle spørgsmål således:

1) Artikel 5, stk. 3, litra b), i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag skal fortolkes således, at en medlemsstat har ret til at betinge kvalifikationen af transaktioner vedrørende begrænsede rettigheder over fast ejendom som »levering af goder« af, at det beløb, der erlægges som vederlag herfor med tillæg af omsætningsafgift, ikke er mindre end den økonomiske værdi af den faste ejendom, som rettighederne vedrører.

2) Artikel 13, punkt B, litra b), og artikel 13, punkt C, litra a), i sjette momsdirektiv skal fortolkes således, at en medlemsstat kan betragte indrømmelsen af en ususfructusret over fast ejendom for et begrænset tidsrum (f.eks. ti år) for bortforpagtning og udlejning af fast ejendom i den betydning, hvori dette udtryk er anvendt i ovennævnte bestemmelser.