DOMSTOLENS DOM (Femte Afdeling)

4. oktober 2001 *

I sag C-326/99,

angående en anmodning, som Hoge Raad der Nederlanden (Nederlandene) i medfør af artikel 234 EF har indgivet til Domstolen for i den for nævnte ret verserende sag,

Stichting »Goed Wonen«

mod

Staatssecretaris van Financiën,

at opnå en præjudiciel afgørelse vedrørende fortolkningen af artikel 5, stk. 3, samt artikel 13, punkt B, litra b), og artikel 13, punkt C, litra a), i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1),

* Processprog: nederlandsk.

har

DOMSTOLEN (Femte Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, A. La Pergola (refererende dommer), og dommerne M. Wathelet, D.A.O. Edward, P. Jann og C.W.A. Timmermans,

generaladvokat: F.G. Jacobs
justitssekretær: afdelingschef D. Louterman-Hubeau,

efter at der er indgivet skriftlige indlæg af:

— den nederlandske regering ved M.A. Fierstra, som befuldmægtiget,

— Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved E. Traversa og H.M.H. Speyart, som befuldmægtigede,

på grundlag af retsmøderapporten,

efter at der i retsmødet den 7. december 2000 er afgivet mundtlige indlæg af Stichting »Goed Wonen« ved gemachtigde G. Vos, af den nederlandske regering

ved J.S. van den Oosterkamp, som befuldmægtiget, af den tyske regering ved W.-D. Plessing, som befuldmægtiget, og af Kommissionen ved H.M.H. Speyart,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 22. februar 2001,

afsagt følgende

Dom

1 Ved dom af 24. august 1999, indgået til Domstolen den 31. august 1999, har Hoge Raad der Nederlanden i medfør af artikel 234 EF forelagt to præjudicielle spørgsmål vedrørende fortolkningen af artikel 5, stk. 3, samt artikel 13, punkt B, litra b), og artikel 13, punkt C, litra a), i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1, herefter »sjette direktiv«).

2 Spørgsmålene er blevet rejst i en sag mellem en nederlandsk fond, Stichting »Goed Wonen«, og Staatssecretaris van Financiën vedrørende et af afgiftsmyndigheden (herefter »Inspecteur«) fremsat efteropkrævningskrav for merværdiafgift (herefter »moms«), som fonden havde angivet for perioden 1. april til 30. juni 1995.

Relevante retsregler

Fællesskabets retsforskrifter

3 Anvendelsesområdet for sjette direktiv er i artikel 2 defineret som følger:

»Merværdiafgift pålægges:

1. Levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab.

2. Indførsel af goder.«

4 I afsnit V med overskriften »Afgiftspligtige transaktioner« bestemmer sjette direktivs artikel 5 med overskriften »Levering af goder«:

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

[...]

3. Medlemsstaterne kan anse følgende som materielle goder:

[...]

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

[...]«

5 Det bestemmes i sjette direktivs artikel 6, som ligeledes er indeholdt i direktivets afsnit V, og som har overskriften »Tjenesteydelser«:

»1. Ved 'tjenesteydelse' forstås enhver transaktion, der ikke er en levering af et gode i henhold til artikel 5.

[...]«

6 I afsnit x med overskriften »Afgiftsfritagelser«, indeholder sjette direktivs artikel 13 med overskriften »Afgiftsfritagelser i indlandet«, følgende bestemmelser, som også er relevante for den foreliggende sag:

»[...]

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.

[...]

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.«

7 Sjette direktivs artikel 17 med overskriften »Fradragsrettens indtræden og omfang«, bestemmer i stk. 2, litra a):

»I det omfang goder og tjenesteydelser anvendes i forbindelse med den afgiftspligtige persons afgiftspligtige transaktioner, er han berettiget til i den afgift, der påhviler ham, at fradrage følgende beløb:

a) den merværdiafgift, som skyldes eller er erlagt for goder, der er eller vil blive leveret ham, og for tjenesteydelser, der er eller vil blive udført for ham af en anden afgiftspligtig person.«

8 I afsnit XV med overskriften »Forenklet procedure« bestemmer sjette direktivs artikel 27:

»1. 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. Foranstaltninger til forenkling af afgiftsopkrævningen må ikke eller kun i ubetydelig grad påvirke størrelsen af den skyldige afgift ved det endelige forbrug.

2. Den medlemsstat, der ønsker at indføre de i stk. 1 omhandlede foranstaltninger, forelægger sagen for Kommissionen med de oplysninger, der er nødvendige til at foretage en vurdering.

3. Kommissionen underretter de øvrige medlemsstater herom inden for en frist på en måned.

4. Rådets samtykke anses for opnået, såfremt hverken Kommissionen eller en af medlemsstaterne inden for en frist på to måneder fra den i stk. 3 nævnte underretning har anmodet om, at sagen forelægges Rådet.

[...]«

Nationale bestemmelser

9 Artikel 3 i Wet houdende vervanging van de bestaande omzetbelasting door een omzetbelasting volgens het stelsel van heffing over de toegevoegde waarde (lov om erstatning af den eksisterende omsætningsafgift med en omsætningsafgift i henhold til merværdiafgiftssystemet, Stbl. 1968, s. 329) af 28. juni 1968, som ændret ved Wet ter bestrijding van constructies met betrekking tot onroerende zaken (lov om fastsættelse af foranstaltninger til bekæmpelse af afgiftsunddragelse i forbindelse med fast ejendom, Stbl. 1995, s. 659, herefter »momsloven«) af 18. december 1995, som trådte i kraft med tilbagevirkende kraft fra den 31. marts 1995, tilsigter at gennemføre sjette direktivs artikel 5, stk. 3, litra b). Momslovens artikel 3, stk. 2, første afsnit, bestemmer:

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

10 Momslovens artikel 11, stk. 1, litra b), nr. 5, tilsigter at gennemføre sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), og artikel 13, punkt C, litra a). Den bestemmer:

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

[...]

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

[...]

5) udlejning af fast ejendom, bortset fra bygninger og dele af bygninger, der anvendes som bolig, til personer, der anvender den faste 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 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, uden at det udgør levering.«

11 I den forbindelse fremgår det af bemærkningerne til det lovforslag, som førte til vedtagelsen af loven af 18. december 1995:

»Lovgivningen om afgift på omsætning af fast ejendom anvendes i stigende omfang på en måde, som ikke var tiltænkt af lovgiver. Virksomheder, som er fritaget for omsætningsafgift, som for eksempel hospitaler, banker og forsikringsselskaber, samt foretagender, som ikke er virksomheder, som for eksempel kommuner, anvender — oftest gennem en fond eller et selskab, som særligt er stiftet til lejligheden — den såkaldte frivillige ordning for afgiftspligtig udlejning eller ordninger med afgiftspligtig levering af fast ejendom (herved hentydes til valgmulighederne i sjette direktivs artikel 13, punkt C, som er sat i værk på nationalt plan). Resultatet er, at faste ejendomme pålægges en afgift, som er lavere — og i visse tilfælde betydeligt lavere — end det var tiltænkt [med loven]. [...]

Ifølge direktivet kan visse rettigheder over fast ejendom betragtes som goder (artikel 5, stk. 3). Dette er imidlertid ikke obligatorisk. Ifølge direktivet betragtes stiftelse, overdragelse m.v. af en rettighed således som udgangspunkt som levering af tjenesteydelser. Med henblik på at bekæmpe [afgiftsunddragelse i forbindelse med fast ejendom] er det således nødvendigt at fritage disse tjenesteydelser på en sådan måde, at der ikke foreligger en fradragsret for indgående afgift, og således afskaffe momsfordelen. For så vidt angår den foreliggende situation, indfører direktivets artikel 13, punkt B, litra b), en fritagelse for 'bortforpagtning og udlejning', uden at sætte det i nogen forbindelse med de tilsvarende civilretlige begreber i medlemsstaterne. Netop fordi de fra ejendomsretten udskilte rettigheder [som for eksempel brugsretten, langtidslejemål, m.v.], som der her er tale om, har væsentlige lighedspunkter med bortforpagtning og udlejning, er den [i momslovens artikel 11, stk. 1, litra b)] foreslåede sidestillelse med udlejning i overensstemmelse med direktivets opbygning. Medlemsstaterne er beføjede til at definere det udlejningsbegreb, som anvendes i direktivet, og kan fravige den definition, som opstilles i deres egen civilretlige ordning, idet direktivet ikke henviser dertil.«

Tvisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

12 Appellanten i hovedsagen, Stichting »Goed Wonen«, indtrådte som retssuccessor for Woningsbouwvereniging »Goed Wonen« (byggeforeningen »Goed Wonen«, herefter »GW-foreningen«).

13 I løbet af andet kvartal af 1995 blev tre nye ejendomskomplekser med lejligheder til udlejning leveret til GW-foreningen.

14 Ved dokument oprettet for notar den 28. april 1995 stiftede GW-foreningen fonden Stichting »De Goede Woning« (herefter: »GW-fonden«), og indrømmede den en ususfructusret over de nye udlejningsejendomme for en periode på 10 år mod et vederlag, som var lavere end kostprisen for ejendommene. Desuden bemyndigede GW-fonden, i sin egenskab af ususfructusberettiget, GW-foreningen 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 for ejendommene og fakturere lejeforhøjelser, samt til i den ususfructusberettigedes navn at træffe alle retlige dispositioner, GW-foreningen måtte anse for hensigtsmæssige med hensyn til den nævnte administration.

15 I sin afgiftsangivelse for perioden 1. april til 30. juni 1995 angav GW-foreningen dels den moms, som den havde faktureret hos den første GW-fond for indrømmelsen af ususfructusretten, dvs. et beløb på 645 067 NLG, dels den moms, som GW-foreningen var blevet faktureret for opførelsen af udlejningsejendommene, dvs. et beløb på 1 285 059 NLG, som var blevet fratrukket som indgående afgift. På grundlag af denne angivelse fik GW-foreningen refunderet et beløb på 639 992 NLG.

16 Efterfølgende foretog Inspecteur en efteropkrævning af det beløb, GW-foreningen havde trukket fra. Denne efteropkrævning blev stadfæstet ved en afgørelse af 12. december 1996, som GW-foreningen indbragte for Gerechtshof te Arnhem (Nederlandene). Ved afgørelse af 14. februar 1997 nedsatte Inspecteur imidlertid af egen drift efteropkrævningskravet til 639 992 NLG, svarende til det beløb afgiftsforvaltningen havde refunderet GW-foreningen på grundlag af dens afgiftsangivelse.

17 Den 21. august 1997 blev GW-foreningens retlige form ændret til en fond under navnet Stichting »Goed Wonen«.

18 Ved dom af 20. maj 1998 stadfæstede Gerechtshof te Arnhem efteropkrævningen med det beløb, som i mellemtiden var blevet reduceret af Inspecteur. Det er denne dom, som Stichting »Goed Wonen« har indbragt for den forelæggende ret.

19 Som det anføres af Hoge Raad der Nederlanden fandt Gerechtshof te Arnhem, at GW-foreningen med stiftelsen af GW-fonden og ved at indrømme den en usufructusret til ejendommene ikke havde skabt en anden situation end, hvis GW-foreningen selv havde udlejet de nye ejendomme. Henset til, at GW-fonden havde en så ringe handlefrihed, skulle den og GW-foreningen anses for én person, som følge både af GW-foreningens fremherskende rolle, som fremgår af den fuldmagt, der blev meddelt i forbindelse med indrømmelsen af usufructusretten, og af de to foretagenders tætte afgiftsmæssige sammensmeltning.

20 Desuden fandt Gerechtshof, at selv hvis GW-fonden og GW-foreningen ikke kunne anses for én person, skulle efteropkrævningen stadfæstes af følgende grunde:

— Indrømmelsen af en begrænset ret som brugsretten udgør ikke en levering af et gode som omhandlet i momslovens artikel 3, stk. 1, litra e), eller sjette direktivs artikel 5, stk. 1, idet dette begreb kun omfatter en overdragelse af retten til som ejer at råde over godet.

— Sjette direktiv er ikke til hinder for, at indrømmelsen af en begrænset tinglig rettighed kvalificeres som levering af et gode, når blot den betingelse, som er fastsat i momslovens artikel 3, stk. 2, første afsnit, er opfyldt.

— Indrømmelsen af en ususfructusret under de i hovedsagen foreliggende omstændigheder skal betragtes som udlejning som omhandlet i sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), hvorfor fritagelsen i henhold til denne bestemmelse finder anvendelse.

21 Den forelæggende ret fandt, at Stichting »Goed Wonen«'s første anbringende skulle tages til følge, for så vidt som det indebar en anfægtelse af Gerechtshof te Arnhem's fortolkning, hvorefter GW-foreningen og GW-fonden skulle anses for én person. Ifølge Hoge Raad der Nederlanden var det således utvivlsomt, at de retlige dispositioner, som var blevet foretaget i hovedsagen, førte til GW-foreningens stiftelse af en ny juridisk person, som var adskilt fra foreningen.

22 Med hensyn til spørgsmålet om, hvorvidt den nationale lovgiver kunne gennemføre sjette direktivs artikel 5, stk. 3, litra b), på en sådan måde, at det afhænger af prisen for overdragelsen, om tinglige rettigheder, som indebærer, at rettighedshaveren opnår en brugsret over en fast ejendom, skal betragtes som materielle goder eller ej, har den forelæggende ret henvist til principper, som er fastslået i dommen af 8. februar 1990 (sag C-320/88, SAFE, Sml. I, s. 285, præmis 8 og 9). Ifølge denne ret begrundede Domstolen i dommen den løsning at anse overdragelsen af retten til som ejer at råde over et materielt gode for »levering af et gode«, selv om der ikke foreligger overdragelse af ejendomsretten til godet, med nødvendigheden af, at det fælles momssystem hviler på en ensartet definition af afgiftspligtige transaktioner.

23 Den forelæggende ret har endvidere anført, at eftersom sjette direktiv ikke definerer begreberne »bortforpagtning« og »udlejning«, opstår der i nærværende sag spørgsmålet om, hvorvidt Rådet med direktivets artikel 13, punkt B, litra b), har ønsket at begrænse rækkevidden af begreberne til deres rækkevidde i henhold til de pågældende medlemsstaters civilretlige ordninger.

24 Da Hoge Raad der Nederlanden under disse omstændigheder fandt, at en fortolkning af sjette direktiv var nødvendig for sagens afgørelse, besluttede den at udsætte sagen og har forelagt Domstolen følgende to 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 materielle goder, 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, litra b), og artikel 13, punkt C, 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?«

Indledende bemærkning

25 Indledningsvis skal det præciseres, at spørgsmålene er stillet i anledning af en tvist, som er opstået i forbindelse med en transaktion, ved hvilken ejeren af en fast ejendom, bestående af et boligkompleks opdelt i flere boliger, for et aftalt tidsrum og mod vederlag overdrager en juridisk person retten til at bruge den faste ejendom, som om den pågældende var ejer heraf, og at udelukke enhver anden fra denne rettighed. Det er ubestridt, at det aftalte vederlag for indrømmelsen af den i hovedsagen omhandlede rettighed var mindre end kostprisen for den pågældende faste ejendom.

Det første spørgsmål

26 Med det første spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om sjette direktivs artikel 5, stk. 3, litra b), skal fortolkes således, at den er til hinder for en national bestemmelse som momslovens artikel 3, stk. 2, hvorefter transaktioner, der består i indrømmelse, overdragelse, ændring, afkald på eller opsigelse af tinglige rettigheder over fast ejendom, kun kan betegnes som »levering af et gode«, hvis det beløb, der erlægges som vederlag herfor, forhøjet med merværdiafgiften mindst svarer til den økonomiske værdi af den faste ejendom, som disse rettigheder vedrører.

27 Stichting »Goed Wonen« har gjort gældende, at indrømmelsen af ususfructusretten til fordel for GW-fonden udgjorde en levering af et gode, som er momspligtig i det omfang, denne fond har erhvervet en ret til at råde over de pågældende boliger, som om den var ejer heraf.

28 Stichting »Goed Wonen« har endvidere gjort gældende, at momslovens artikel 3, stk. 2, ikke er i overensstemmelse med sjette direktivs artikel 5, stk. 3. Ifølge fonden giver denne sidstnævnte bestemmelse kun medlemsstaterne mulighed for inden for et spektrum af tinglige rettigheder i deres nationale retsorden at vælge, hvilke rettigheder der skal sidestilles med materielle goder. Bestemmelserne giver derimod ikke medlemsstaterne hjemmel til at foretage en sondring på grundlag af, hvilket beløb der er betalt for en transaktion, som vedrører sådanne rettigheder.

29 Ifølge Stichting »Goed Wonen« er konsekvensen af det kriterium, som Kongeriget Nederlandene har valgt, at den samme tinglige rettighed kan betragtes som et materielt gode i visse tilfælde, men ikke i andre, afhængigt af, hvilket beløb der er betalt. Desuden er den pris, som betales som modydelse for stiftelsen af en ususfructusret for et begrænset tidsrum, nødvendigvis mindre end den økonomiske værdi af den pågældende faste ejendom.

30 Stichting »Goed Wonen« har desuden gjort gældende, at Kongeriget Nederlandene burde have indhentet en tilladelse i henhold til sjette direktivs artikel 27, inden det ændrede momslovens artikel 3, stk. 2. Nederlandene havde således ikke en sådan tilladelse på det tidspunkt, hvor lovgiver fastsatte ændringerne i den pågældende nationale bestemmelse. Rådets beslutning 96/432/EF af 8. juli 1996 om bemyndigelse af Nederlandene til at anvende en foranstaltning, som fraviger artikel 11 i direktiv 77/388 (EFT L 179, s. 51), kom for sent og vedrørte en tilladelse til at fravige en anden bestemmelse i sjette direktiv, og den blev i det hele taget aldrig anvendt af medlemsstaten.

31 Den nederlandske regering og Kommissionen har anført, at den konstruktion, som blev skabt i den foreliggende sag, medførte, at det samlede momsbeløb, som blev betalt af GW-foreningen og GW-fonden, blev væsentligt mindre end det, som foreningen skulle have betalt, hvis den selv havde optrådt som udlejer af boligerne. I den situation ville GW-foreningen — eftersom de fleste lejere utvivlsomt var ikke-momspligtige privatpersoner — ikke i fællesskab sammen med disse have kunnet indgive en samlet anmodning om afgiftspålæggelse i henhold til den valgmulighed, som er fastsat i momslovens artikel 11, stk. 1, litra b), nr. 5. Fritagelsen vedrørende udlejning af fast ejendom ville da have fundet anvendelse og GW-foreningen ville ikke have kunnet fradrage indgående moms ved erhvervelsen af boligerne.

32 På denne baggrund er det den nederlandske regerings og Kommissionens opfattelse, at den situation, som dannede grundlag for hovedsagen, er en af den slags konstruktioner, som har til formål kunstigt at reducere momsbeløbet i tilfælde af overdragelse af fast ejendom, og det er netop disse konstruktioner, som den nederlandske lovgiver har ønsket at forhindre ved ændringen af momsloven i 1995.

33 I den forbindelse skal det allerede her bemærkes, at det følger af ordlyden af sjette direktivs artikel 5, stk. 1 og stk. 3, at medlemsstaterne kun kan betragte overdragelsen af tinglige rettigheder, som giver indehaveren brugsret til en fast ejendom, som »levering« af materielle goder. Imidlertid har Domstolen i dom af 4. december 1990 (sag C-186/89, Van Tiem, Sml. I, s. 4363) udtalt, at i det omfang, en medlemsstat har gjort brug af en sådan mulighed, skal begrebet overdragelse, som anvendes i artikel 5, stk. 1, fortolkes således, at det også omfatter stiftelse af en af de tinglige rettigheder, som er omhandlet i artikel 5, stk. 3, litra b).

34 Endvidere har den nederlandske regering og Kommissionen med rette anført, at det står medlemsstaterne frit at benytte den valgfrihed, de har fået tildelt i henhold til sjette direktivs artikel 5, stk. 3, herunder til at opstille visse betingelser, for så vidt som betingelserne ikke grundlæggende ændrer arten af valgfriheden, idet ingen bestemmelser i sjette direktiv på nogen måde begrænser

medlemsstaternes skønsbeføjelser i så henseende. Selv om det således efter sjette direktivs artikel 5, stk. 3, er muligt at sidestille alle de pågældende rettigheder med materielle goder, eller kun at sidestille en enkelt eller nogle få af rettighederne, kan medlemsstaterne i henhold til denne bestemmelse ligeledes begrænse en sådan sidestillelse til kun at omfatte de rettigheder, som opfylder præcise kriterier, som fastsættes af den pågældende medlemsstat.

35 Imidlertid bidrager betingelsen i momslovens artikel 3, stk. 2, om, at det aftalte vederlag for indrømmelsen af de i bestemmelsen omhandlede rettigheder, forhøjet med omsætningsafgiften, skal være mindst lig med kostprisen for den pågældende faste ejendom, til at opfylde sjette direktivs målsætning om at sikre en reel og korrekt opkrævning af moms, uanset at betingelsen i praksis sjældent vil være opfyldt.

36 Herefter er en sådan betingelse ikke i strid med bestemmelserne i sjette direktivs artikel 5, stk. 3.

37 Under disse omstændigheder er det ufornødent at tage stilling til Stichting »Goed Wonen«'s argumentation for, at den ændring af momsloven, der indtraf i 1995, udgjorde en særlig foranstaltning, som fraveg direktivet som omhandlet i sjette direktivs artikel 27, og hvortil der krævedes en tilladelse fra Rådet.

38 Det første spørgsmål skal følgelig besvares med, at sjette direktivs artikel 5, stk. 3, litra b), skal fortolkes således, at den ikke er til hinder for en national bestemmelse som momslovens artikel 3, stk. 2, hvorefter transaktioner, der består i stiftelse, overdragelse, ændring, afkald på eller opsigelse af tinglige rettigheder over fast ejendom, kun kan betegnes som »levering af et gode«, hvis det beløb, der erlægges som vederlag herfor, forhøjet med merværdiafgiften mindst svarer til den økonomiske værdi af den faste ejendom, som disse rettigheder vedrører.

Det andet spørgsmål

39 Med det andet spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), og artikel 13, punkt C, litra a), skal fortolkes således, at de er til hinder for en national bestemmelse som momslovens artikel 11, stk. 1, litra b), nr. 5, hvorefter stiftelse af en ususfructusret over fast ejendom for en begrænset periode kan sidestilles med udlejning eller bortforpagtning af fast ejendom med henblik på anvendelsen af momsfritagelsen.

40 Stichting »Goed Wonen« og Kommissionen har gjort gældende, at stiftelse af tinglige rettigheder, hvorved en fast ejendom stilles til rådighed for brug på anden måde end ved levering, ikke henhører under begreberne »bortforpagtning« og »udlejning«. Efter disses opfattelse er den fritagelse, som er indført ved momsloven for indrømmelse af en ususfructusret, følgelig i strid med sjette direktiv.

41 De har gjort gældende, at sjette direktivs bestemmelser om fritagelse kan bryde den kæde af fradrag mellem afgiftspligtige personer, som følger af sjette direktivs artikel 17, og dermed kan forårsage en afgiftsbyrde som følge af, at det er umuligt at fradrage indgående afgift. De bør herefter fortolkes strengt.

42 Kommissionen har navnlig gjort gældende, at der i de civilretlige ordninger, som er baseret på romerretten, og som findes i de fleste medlemsstater, er betydelige forskelle på begreberne bortforpagtning og udlejning på den ene side og det særlige ususfructusbegreb på den anden side. For det første modtager den ususfructusberettigede ud over retten til at bruge det pågældende gode, også retten til at råde over afkastet af godet. Endvidere udgør ususfructusretten over en fast ejendom en tinglig rettighed, hvorimod bortforpagtning og udlejning er personnelle rettigheder. I øvrigt bortfalder ususfructusretten uden videre ved den ususfructusberettigedes død, hvorimod en lejeaftale i princippet videreføres i

forhold til lejerens successorer. Endelig har en aftale om udlejning til beboelse til forskel fra ususfructusretten i almindelighed til formål at stille det pågældende gode til rådighed for lejeren med henblik på beboelse. Derfor er lejerens fremleje af godet som udgangspunkt udelukket, medmindre ejeren undtagelsesvis har givet tilladelse hertil, hvorimod den ususfructusberettigede har ret til i fuldt omfang at benytte det pågældende gode, hvilket også omfatter retten til at leje det ud. Endvidere er det kun ususfructusretten, der kan indrømmes uden vederlag.

43 I øvrigt har Kommissionen anført, at såfremt fællesskabslovgiver havde ønsket, at stiftelse af tinglige rettigheder, som giver indehaveren en brugsret over fast ejendom, skulle momsfritages, ville den udtrykkeligt have opregnet disse rettigheder, som det skete i forbindelse med sjette direktivs artikel 4, stk. 2, eller artikel 5, stk. 3, litra b), i stedet for blot i direktivets artikel 13 at angive udlejning og bortforpagtning.

44 Med henblik på at tage stilling til rigtigheden af denne argumentation skal det indledningsvis bemærkes, at sjette direktiv ikke opstiller nogen definition af begreberne »bortforpagtning« og »udlejning«, og at det heller ikke henviser til definitionerne heraf i medlemsstaternes lovgivning, som det f.eks. gør med hensyn til »byggegrunde« [jf. 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«].

45 Som det fremgår af selve ordlyden af bestemmelserne i sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), og artikel 13, punkt C, har medlemsstaterne i henhold til direktivet et vidt skøn med hensyn til, om de pågældende transaktioner skal fritages eller pålægges afgift (jf. dom af 3.2.2000, sag C-12/98, Amengual Far, Sml. I, s. 527, præmis 13).

46 Endvidere fremgår det af fast retspraksis, at de fritagelser, som er fastsat i sjette direktiv, særligt i artikel 13, skal fortolkes strengt, da de er undtagelser fra det almindelige princip i direktivets artikel 2 om, at der opkræves moms af enhver

tjenesteydelse, der udføres mod vederlag af en afgiftspligtig person, (jf. for så vidt angår navnlig fritagelsen vedrørende bortforpagtning og udlejning af fast ejendom, dom af 12.9.2000, sag C-358/97, Kommissionen mod Irland, Sml. I, s. 6301, præmis 55, og af 18.1.2001, sag C-150/99, Stockholm Lindöpark, Sml. I, s. 493, præmis 25).

47 Endelig bemærkes, at det fremgår af ellevte betragtning til sjette direktiv, at Rådets hensigt med at opstille den fælles liste over fritagelserne var at sikre en sammenlignelig opkrævning af de egne indtægter i samtlige medlemsstater. Heraf følger, at selv om direktivets artikel 13, punkt B, henviser til de betingelser for fritagelse, som skal opstilles af medlemsstaterne, skal fritagelserne i henhold til denne bestemmelse svare til de selvstændige begreber i fællesskabsretten, således at beregningsgrundlaget for momsen kan fastsættes på ensartet vis og efter fællesskabsretlige regler (jf. dommen i sagen Kommissionen mod Irland, præmis 51, og dom af 8.3.2001, sag C-240/99, Försäkringsaktiebolaget Skandia, Sml. I, s. 1951, præmis 23).

48 I den forbindelse kan Stichting »Goed Wonen«'s og Kommissionens argumentation, hvorefter fællesskabsdefinitionen på bortforpagtning og udlejning skal baseres på lighedspunkter mellem de relevante retlige begreber, som finder anvendelse i civilretten i de medlemsstater, som er stærkest påvirket af romerretten, ikke tages til følge.

49 Som generaladvokaten har anført i punkt 71-75 i forslaget til afgørelse ville dette nemlig føre til at se bort fra de væsentlige forskelle på retssystemerne i medlemsstaterne med hensyn til tinglige rettigheder, hvorved rettighedshaveren tildeles en brugsret til fast ejendom. I øvrigt har Domstolen allerede udtalt, at begrebet bortforpagtning og udlejning i sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), er videre end det, der er fastsat i de forskellige nationale retssystemer (jf. dommen i sagen Kommissionen mod Italien, præmis 54).

50 For at kunne give en relevant besvarelse af det andet spørgsmål, som omformuleret i nærværende doms præmis 39, må der derfor først tages stilling til det bærende hensyn bag den fritagelse, som er indført med sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), på området for udlejning og bortforpagtning. Dernæst skal det undersøges, om dette bærende hensyn tillader en udvidelse af den nævnte fritagelse til at omfatte stiftelse af en sådan tinglig rettighed, hvorved rettighedshaveren tildeles en brugsret til en fast ejendom, som usufructusretten med den virkning, at denne transaktion kan anses for også at høre under fællesskabsbegreberne bortforpagtning og udlejning fortolket ud fra den sammenhæng, i hvilken begreberne optræder, og i overensstemmelse med sjette direktivs formål og opbygning.

51 I den forbindelse følger det af det forklarende memorandum, som blev vedlagt det forslag til sjette direktiv, som Kommissionen fremsatte for Rådet den 29. juni 1973, angående sjette direktivs afsnit X, som vedrører afgiftsfritagelser, at »listen over fritagelser er blevet opstillet dels under hensyn til de fritagelser, som allerede eksisterer i medlemsstaterne, dels under hensyn til nødvendigheden af at råde over færrest mulige fritagelser. [...] I medlemsstaterne er udlejning af fast ejendom i almindelighed fritaget af tekniske, økonomiske og sociale årsager. De grunde, som taler for at fritage udlejning af boligejendomme [...] finder imidlertid ikke anvendelse inden for hotelsektoren og for så vidt angår udlejning, som har karakter af industriel og handelsmæssig virksomhed«.

52 Selv om udlejning af fast ejendom således som udgangspunkt henhører under begrebet »økonomisk virksomhed« som omhandlet i sjette direktivs artikel 4, udgør det normalt en forholdsvis passiv virksomhed, som ikke tilfører en væsentlig merværdi. På samme måde som salget af en ny bygning efter dens første levering til en endelig forbruger markerer afslutningen af fremstillingsprocessen, skal også udlejning af fast ejendom således som udgangspunkt fritages for afgift, men medlemsstaterne kan i henhold til sjette direktivs artikel 13, punkt C, indrømme de afgiftspligtige personer en ret til at vælge at erlægge afgift.

53 Imidlertid er det også i overensstemmelse med den almindelige målsætning i sjette direktiv, at når en fast ejendom, ved udlejning eller bortforpagtning stilles til

rådighed for en afgiftspligtig person som produktionsmiddel i forbindelse med fremstillingen af goder eller tjenesteydelser, og udgifterne hertil overvæltes på prisen på godet eller tjenesteydelsen, vil den faste ejendom enten forblive eller pâny komme til at indgå i det økonomiske kredsløb og bør kunne danne grundlag for afgiftspligtige transaktioner. Det fælles kendetegn ved de transaktioner, som i henhold til direktivets artikel 13, punkt B, litra b), er udelukket fra anvendelsesområdet for fritagelsen, er således netop, at de indebærer en mere aktiv udnyttelse af den faste ejendom, som derfor berettiger til en yderligere afgift, som lægges til den, som det oprindelige salg af godet blev pålagt.

54 Disse betragtninger finder med de af forholdene følgende ændringer også anvendelse på stiftelse af en sådan tinglig rettighed, hvorved rettighedshaveren tildeles en brugsret til en fast ejendom, som den i hovedsagen omhandlede ususfructusret.

55 Det væsentligste kendetegn ved en sådan transaktion, hvilket også gælder for udlejning, er, at rettighedshaveren for en aftalt periode og mod vederlag tildeles retten til at benytte en fast ejendom, som om den pågældende var ejer heraf, og at udelukke andre fra at udnytte denne rettighed.

56 Af hensyn til princippet om afgiftsneutralitet samt til kravet om en overensstemmende anvendelse af bestemmelserne i sjette direktiv, navnlig den korrekte, enkle og ensartede anvendelse af fritagelserne (jf. dom af 11.6.1998, sag C-283/95, Fischer, Sml. I, s. 3369, præmis 28) bør indrømmelsen af en ret som den i hovedsagen omhandlede ususfructusret derfor sidestilles med udlejning og bortforpagtning med henblik på anvendelsen af sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), og artikel 13, punkt C, litra a).

57 Som det med rette er blevet påpeget af den nederlandske regering, medfører det, når man sidestiller denne brug af en fast ejendom med udlejning, at det kan undgås, at der i unddragelseshensigt stiftes en fradragsret for indgående afgift af fast ejendom, og dette formål er udtrykkeligt fastsat i sjette direktivs artikel 13.

58 Det ændrer ikke ved denne fortolkning, at ususfructusretten, som det er blevet anført af Stichting »Goed Wonen« og af Kommissionen, i civilretten i flere medlemsstater adskiller sig fra udlejning eller bortforpagtning på grund af flere forhold. Som generaladvokaten har anført i punkt 87-91 i forslaget til afgørelse, er der tale om forhold, som ikke er relevante for afgørelsen af tvisten i hovedsagen. Disse særegenheder, som fremkommer ved, at disse retlige institutter henføres under forskellige juridiske kategorier, er således af underordnet betydning i forhold til, at en rettighed som den i hovedsagen omhandlede ususfructusret og udlejning eller bortforpagtning, i økonomisk henseende har det samme væsentlige kendetegn, som er nævnt ovenfor i nærværende doms præmis 55.

59 Det følger af ovenstående, at det andet spørgsmål skal besvares med, at sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), og artikel 13, punkt C, litra a), skal fortolkes således, at de ikke er til hinder for en national bestemmelse som momslovens artikel 11, stk. 1, litra b), nr. 5, hvorefter stiftelse af en sådan tinglig rettighed, hvorved rettighedshaveren tildeles en brugsret til en fast ejendom for en aftalt periode og mod vederlag, som den i hovedsagen omhandlede ususfructusret, kan sidestilles med udlejning og bortforpagtning af fast ejendom med henblik på anvendelsen af momsfritagelsen.

Sagens omkostninger

60 De udgifter, der er afholdt af den nederlandske regering og af Kommissionen, som har afgivet indlæg for Domstolen, kan ikke erstattes. Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den nationale ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger.

På grundlag af disse præmisser

kender

DOMSTOLEN (Femte Afdeling)

vedrørende de spørgsmål, der er forelagt af Hoge Raad der Nederlanden ved dom af 24. august 1999, for ret:

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 den ikke er til hinder for en national bestemmelse som artikel 3, stk. 2, i Wet houdende vervanging van de bestaande omzetbelasting door een omzetbelasting volgens het stelsel van heffing over de toegevoegde waarde (lov om erstatning af den eksisterende omsætningsafgift med en omsætningsafgift i henhold til merværdiafgiftssystemet) af 28. juni 1968, som ændret ved Wet ter bestrijding van constructies met betrekking tot onroerende zaken (lov om fastsættelse af foranstaltninger til bekæmpelse af afgiftsunddragelse i forbindelse med fast ejendom) af 18. december 1995, hvorefter stiftelse, overdragelse, ændring, afkald på eller opsigelse af tinglige rettigheder over fast ejendom kun kan betegnes som »levering af et gode«, hvis det beløb, der erlægges som vederlag herfor, forhøjet med merværdiafgiften mindst svarer til den økonomiske værdi af den faste ejendom, som disse rettigheder vedrører.

2) Artikel 13, punkt B, litra b), og artikel 13, punkt C, litra a), i direktiv 77/388 skal fortolkes således, at de ikke er til hinder for en national bestemmelse som artikel 11, stk. 1, litra b), nr. 5, i den nævnte lov af 28. juni 1968, som ændret ved lov af 18. december 1995, hvorefter stiftelse af en sådan tinglig rettighed, hvorved rettighedshaveren tildeles en brugsret til en fast ejendom for en aftalt periode og mod vederlag, som den i hovedsagen omhandlede ususfructusret, kan sidestilles med udlejning og bortforpagtning af fast ejendom med henblik på anvendelsen af fritagelsen for merværdiafgiften.

La Pergola Wathelet Edward

Jann Timmermans

Afsagt i offentligt retsmøde i Luxembourg den 4. oktober 2001.

R. Grass

Justitssekretær

A. La Pergola

Formand for Femte Afdeling