DOMSTOLENS DOM (femte avdelningen)
den 4 oktober 2001 *

I mål C-326/99,

angående en begäran enligt artikel 234 EG, från Hoge Raad der Nederlanden (Nederländerna), att domstolen skall meddela ett förhandsavgörande i det vid den nationella domstolen anhängiga målet mellan

Stichting "Goed Wonen"

och

Staatssecretaris van Financiën,

angående tolkningen av artikel 5.3 och artikel 13 B b och 13 C a i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28),

* Rättegångsspråk: nederländska.

meddelar

DOMSTOLEN (femte avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden A. La Pergola (referent) samt domarna M. Wathelet, D.A.O. Edward, P. Jann och C.W.A. Timmermans,

generaladvokat: F.G. Jacobs,
justitiesekreterare: avdelningschefen D. Louterman-Hubeau,

med beaktande av de skriftliga yttranden som har inkommit från:

— Nederländernas regering, genom M. A. Fierstra, i egenskap av ombud,

— Europeiska gemenskapernas kommission, genom E. Traversa och H.M.H. Speyart, båda i egenskap av ombud,

med hänsyn till förhandlingsrapporten,

efter att muntliga yttranden har avgivits vid förhandlingen den 7 december 2000 av: Stichting "Goed Wonen", företrädd av G. Vos, gemachtigde, Nederländernas regering, företrädd av J.S. van den Oosterkamp, i egenskap av ombud, Tysklands

regering, företrädd av W.-D. Plessing, i egenskap av ombud, och kommissionen, företrädd av H.M.H. Speyart,

och efter att den 22 februari 2001 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Hoge Raad der Nederlanden har genom beslut av den 24 augusti 1999, som inkom till domstolens kansli den 31 augusti samma år, i enlighet med artikel 234 EG ställt två frågor om tolkningen av artikel 5.3 och artikel 13 B b och 13 C a i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1, svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28, nedan kallat sjätte direktivet).

2 Frågorna har uppkommit i en tvist mellan Stichting "Goed Wonen", som är en nederländsk stiftelse, och Staatssecretaris van Financiën, i fråga om skattemyndighetens omprövning av ett beskattningsbeslut och avseende den mervärdesskatt som redovisats av stiftelsen för perioden den 1 april—den 30 juni 1995.

Tillämpliga bestämmelser

Gemenskapslagstiftningen

3 Tillämpningsområdet för sjätte direktivet definieras på följande sätt i artikel 2 i direktivet:

"Mervärdesskatt skall betalas för

1. leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium av en skattskyldig person i denna egenskap,

2. införsel av varor."

4 I sjätte direktivets artikel 5, med rubriken "Leverans av varor", som återfinns i avdelning V, "Skattepliktiga transaktioner", anges följande:

"1. Med 'leverans av varor' avses överföring av rätten att såsom ägare förfoga över egendom.

...

3. Medlemsstaterna kan betrakta följande som materiell egendom:

...

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

..."

5 Enligt artikel 6, som också återfinns under avdelning V i sjätte direktivet och som har rubriken "Tillhandahållande av tjänster" gäller att:

"1. Med 'tillhandahållande av tjänster' avses varje transaktion som inte utgör leverans av varor i den betydelse som avses i artikel 5.

..."

6 I artikel 13, som återfinns i avdelning X med rubriken "Undantag från skatteplikt" i sjätte direktivet och som har rubriken "Undantag inom landets territorium", finns följande bestämmelser som också är relevanta i detta mål:

"...

B. *Övriga undantag från skatteplikt*

Utan att det påverkar tillämpningen av övriga gemenskapsbestämmelser, skall medlemsstaterna undanta följande verksamheter från skatteplikt och fastställa de villkor som krävs för att säkerställa en riktig och enkel tillämpning och förhindra eventuell skatteflykt, skatteundandragande eller missbruk:

...

b) Utarrendering och uthyrning av fast egendom dock icke för

1. tillhandahållande av logi, såsom detta definieras i medlemsstaternas lagstiftning, inom hotellbranschen eller branscher med liknande funktion, däribland tillhandahållande av logi i semesterbyar eller på område som iordningställts för användning som campingplatser,

2. uthyrning av lokaler och platser för parkering av fordon,

3. uthyrning av varaktigt installerad utrustning och maskiner,

4. uthyrning av boxar.

Medlemsstaterna kan besluta om ytterligare begränsningar av detta undantag.

...

C. *Valfrihet*

Medlemsstaterna får medge skattskyldiga en rätt till valfrihet för beskattning i följande fall:

a) Utarrendering och uthyrning av fast egendom.

...

Medlemsstaterna får inskränka denna rätt till valfrihet och skall närmare bestämma om dess användning."

7 Artikel 17 i sjätte direktivet, som har rubriken "Avdragsrättens inträde och räckvidd", innehåller följande bestämmelser i punkt 2 a:

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

a) Mervärdesskatt som skall betalas eller har betalats med avseende på varor eller tjänster som har tillhandahållits eller kommer att tillhandahållas honom av någon annan skattskyldig person."

8 I avdelning XV med rubriken "Förenklingsförfaranden" återfinns artikel 27, som föreskriver följande:

"1. Rådet får enhälligt på kommissionens förslag bemyndiga varje medlemsstat att genomföra särskilda åtgärder som avviker från bestämmelserna i detta direktiv, för att förenkla skatteuttaget eller för att hindra vissa typer av skatteflykt eller skatteundandragande. Åtgärder avsedda att förenkla skatteuttaget får inte mer än i ringa utsträckning påverka det skattebelopp som skall betalas i sista konsumtionsledet.

2. En medlemsstat som önskar genomföra de åtgärder som avses i punkt 1 skall underrätta kommissionen om dem och förse kommissionen med alla nödvändiga upplysningar.

3. Kommissionen skall underrätta övriga medlemsstater om de föreslagna åtgärderna inom en månad.

4. Rådet skall anses ha fattat beslut om varken kommissionen eller någon medlemsstat inom två månader från den underrättelse som anges i föregående punkt har begärt att frågan skall tas upp av rådet.

..."

Den nationella lagstiftningen

9 Artikel 3 i Wet houdende vervanging van de bestaande omzetbelasting door een omzetbelasting volgens het stelsel van heffing over de toegevoegde waarde (lag om ersättande av gällande omsättningsskatt med en omsättningsskatt enligt mervärdesskattesystemet, Stbl. 1968 s. 329) av den 28 juni 1968, i dess lydelse enligt Wet ter bestrijding van constructies met betrekking tot onroerende zaken (lag om åtgärder för bekämpande av arrangemang för skatteflykt vad avser fast egendom, Stbl. 1995, s. 659, nedan kallad mervärdesskattelagen), av den 18 december 1995, som trädde i kraft med retroaktiv verkan den 31 mars 1995, har till syfte att införliva artikel 5.3 b i sjätte direktivet med nationell rätt. I artikel 3.2 första stycket i mervärdesskattelagen föreskrivs följande:

"Som leverans av varor anses också upprättande, överföring, ändring, avstående från och uppsägning av rättigheter som är knutna till varor, med undantag av hypotek och markhyra, under förutsättning att ersättningen jämte mervärdesskatt, inte är lägre än marknadsvärdet för dessa rättigheter. Marknadsvärdet uppgår åtminstone till självkostnadspriset, inbegripet mervärdesskatt, för den fastighet som rätten avser, enligt det pris som skulle användas gentemot tredje man vid tidpunkten för denna rättshandling."

10 Artikel 11.1 b punkt 5 i mervärdesskattelagen har till syfte att införliva artikel 13 B b och 13 C a i sjätte direktivet med nationell rätt. I artikeln föreskrivs följande:

"Följande tjänster är befriade från mervärdesskatt enligt villkor som fastställs i förvaltningsföreskrifter:

...

b) uthyrning (inklusive utarrendering) av fast egendom med undantag av:

...

5. uthyrning av fast egendom, annat än byggnader och delar av byggnader för bostadsändamål, till personer som använder den fasta egendomen för ändamål som är helt eller nästan helt befriade från mervärdesskatt enligt artikel 15, under förutsättning att hyresvärden och hyresgästen tillsammans har sänt en sådan begäran till skattemyndigheten och de i övrigt iakttar de villkor som har fastställts i ministerbeslut; med uthyrning av fast egendom avses också all annan form av upplåtelse av fast egendom för brukande, som inte utgör leverans."

11 I skälen till det lagförslag som utmynnade i lagen av den 18 december 1995 anges följande:

"Lagstiftningen avseende den omsättningsskatt som gäller för fast egendom används i allt större omfattning på ett sätt som lagstiftaren inte kunnat förutse. De företag som är undantagna från omsättningsskatten, exempelvis sjukhus, banker och försäkringsbolag, liksom personer som inte utgör företag, till exempel kommuner, utnyttjar — oftast med hjälp av en stiftelse eller ett bolag som bildats särskilt för ändamålet — vad som betecknas som frivillig skattskyldighet för uthyrning av lokaler eller tillhandahållande av byggnader (här avses valmöjligheterna i artikel 13 C i sjätte direktivet som införts på nationell nivå). Av detta följer att fast egendom träffas av en lägre skattesats, som i vissa fall är mycket lägre än den som föreskrivs [i lagen]....

Direktivet medger att vissa rättigheter som är knutna till fast egendom betraktas som varor (artikel 5.3), vilket emellertid inte är obligatoriskt. Enligt direktivet skall alltså rättighetens uppkomst, överföringen av denna etc. anses utgöra tjänsteprestationer. För att bekämpa [arrangemang för skatteflykt vad avser fast egendom] är det alltså nödvändigt att undanta dessa tjänsteprestationer, så att rätt till avdrag inte medges i fråga om ingående mervärdesskatt och fördelarna i fråga om mervärdesskatten försvinner. I fråga om den situation som vi nu har att göra med, föreskriver artikel 13 B b i direktivet att 'utarrendering och uthyrning' undantas från skatteplikt, utan att det görs någon koppling till motsvarande civilrättsliga begrepp i medlemsstaterna. Framför allt på grund av att de rättigheter som kan härledas till fast egendom, och som inte utgör äganderätt till egendomen [såsom nyttjanderätt, tomträtt etc] som är i fråga i förevarande mål, till sin natur har stora likheter med utarrendering och uthyrning, överensstämmer analogin med uthyrning som föreslagits [i sista stycket i artikel 11.1 b i mervärdesskattelagen] med systematiken i direktivet. Medlemsstaterna har frihet att själva definiera uthyrningsbegreppet som används i direktivet, och deras eg[en] civilrättsliga lagstiftning kan avvika från begreppets innebörd, eftersom direktivet inte hänvisar till denna."

Tvisten i målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

12 Woningbouwvereniging "Goed Wonen" (bostadsföretaget "Goed Wonen") (nedan kallat GW-företaget) bytte rättslig form och ombildades till Stichting "Goed Wonen", som är sökande i målet vid den nationella domstolen.

13 Under det andra kvartalet år 1995 uppfördes tre nya byggnader med hyresbostäder för GW-företaget.

14 Genom handlingar som upprättats inför notarius publicus den 28 april 1995, bildade GW-företaget stiftelsen "De Goede Woning" (nedan kallad GW-stiftelsen) och upplät nyttjanderätten till de nya bostäderna för en period av tio år till GW-stiftelsen, mot ett vederlag som understeg självkostnadspriset för bostäderna. I egenskap av nyttjanderättshavare gav GW-stiftelsen GW-företaget i uppdrag att förvalta bostäderna, utföra eller låta utföra små och stora underhållsarbeten, inkassera och förvalta hyresintäkterna, kvittera betalning av hyror, ingå hyresavtal avseende bostäderna samt ändra och säga upp dessa avtal, fakturera hyreshöjningar, liksom att i nyttjanderättshavarens namn företa alla de rättshandlingar som GW-företaget bedömde som lämpliga inom ramen för denna förvaltning.

15 GW-företaget redovisade i sin deklaration för tidsperioden den 1 april—den 30 juni 1995 dels den utgående mervärdesskatt, 645 067 NLG, som det hade fakturerat GW-stiftelsen för upplåtelsen av nyttjanderätten, dels ett avdrag för den ingående mervärdesskatt, 1 285 059 NLG, som den hade fakturerats för uppförandet av bostadshusen. På grundval av deklarationen återbetalades ett belopp på 639 992 NLG till GW-företaget.

16 Därefter meddelade skattemyndigheten att den upptagit beskattningsbeslutet till omprövning i fråga om den ingående mervärdesskatt som omfattades av GW-företagets avdragsyrkande. Omprövningen utmynnade i ett omprövningsbeslut den 12 december 1996, vilket överklagades till Gerechtshof te Arnhem (Nederländerna) av GW-företaget. Genom beslut av den 14 februari 1997 ändrade emellertid skattemyndigheten *ex officio* sitt omprövningsbeslut så att det endast omfattade ett belopp på 639 992 NLG, vilket utgjorde det belopp som skattemyndigheten hade återbetalat till GW-företaget på grundval av skattedeklarationen.

17 Den 21 augusti 1997 bytte GW-företaget juridisk form och ombildades till en stiftelse med beteckningen Stichting "Goed Wonen".

18 Genom dom av den 20 maj 1998 fastställde Gerechtshof te Arnhem skattemyndighetens omprövningsbeslut. Det är denna dom som Stichting "Goed Wonen" har överklagat till den nationella domstolen.

19 Enligt Hoge Raad der Nederlanden ansåg Gerechtshof te Arnhem att GW-företaget, genom att bilda GW-stiftelsen och upplåta nyttjanderätten till bostäderna till denna, inte åstadkom någon annan situation än vad som skulle ha gällt om GW-företaget hade hyrt ut de nyproducerade bostäderna i egen regi. Med hänsyn till GW-stiftelsens mycket begränsade handlingsutrymme skulle den likställas med GW-företaget, såväl på grund av det senares dominerande ställning, som framgår av den fullmakt som givits vid upplåtelsen av nyttjanderätten, som på grund av det nära sambandet i administrativt hänseende mellan de två rättssubjekten. Följaktligen kunde upplåtelsen av nyttjanderätten inte utgöra en skattepliktig transaktion enligt mervärdesskattelagen.

20 Gerechtshof ansåg dessutom att även om GW-stiftelsen inte kunde likställas med GW-företaget, skulle omprövningen kvarstå oförändrad av följande skäl:

— Tillhandahållandet av en sådan begränsad rätt som en nyttjanderätt utgör inte en leverans av varor i den mening som avses i artikel 3.1 e i mervärdesskattelagen och i artikel 5.1 i sjätte direktivet, då detta begrepp endast omfattar överföring av rätten att såsom ägare förfoga över egendom.

— Sjätte direktivet hindrar inte att upplåtelsen av en begränsad sakrätt klassificeras som leverans av en vara om villkoret i artikel 3.2 första stycket i mervärdesskattelagen.

— Upplåtelse av en nyttjanderätt under de förutsättningar som gäller i förevarande fall skall klassificeras som "uthyrning" i den mening som avses i artikel 13 B b i sjätte direktivet, vilket innebär att undantaget i denna bestämmelse blir tillämpligt.

21 Den nationella domstolen ansåg att det fanns fog för den första grunden som åberopats av Stichting "Goed Wonen" i den mån den avsåg tolkningen som Gerechtshof te Arnhem gjort, när den fann att Stichting "Goed Wonen" skulle likställas med GW-stiftelsen. Enligt Hoge Raad der Nederlanden står det nämligen klart att de juridiska dokument som förebringats vid målet i den nationella domstolen låg till grund för GW-företagets bildande av en ny juridisk person, som var åtskild från detta företag.

22 När det gäller frågan huruvida den nationella lagstiftaren kunde använda sig av bestämmelsen i artikel 5.3 b i sjätte direktivet på ett sådant sätt att de sakrätter som ger innehavaren rätten att utnyttja en fast egendom, skall anses som materiell egendom eller inte med hänsyn till priset vid överlåtelsen av dessa rättigheter, har den nationella domstolen hänvisat till de principer som utvecklats i domen av den 8 februari 1990 i mål C-320/88, Shipping and Forwarding Enterprise Safe (REG 1990, s. I-285; svensk specialutgåva, volym 10, s. 295), punkterna 8 och 9. Enligt den nationella domstolen motiverade domstolen sitt domslut — att en överföring av rätten att som ägare förfoga över materiell egendom skulle anses som "leverans av en vara", även om det inte hade skett någon överlåtelse av äganderätten till varan — med behovet att grunda det gemensamma systemet för mervärdesskatt på en enhetlig definition av de skattepliktiga transaktionerna.

23 Den nationella domstolen har också angett att en fråga uppkommit i tvisten om huruvida rådet, i artikel 13 B b i sjätte direktivet, avsett att begränsa räckvidden av begreppen "uthyrning" och "utarrendering" så att de motsvarar deras räckvidd i den berörda medlemsstatens civilrätt. Frågan uppkom eftersom nämnda direktiv inte innehåller några definitioner av dessa begrepp.

24 Mot bakgrund av dessa omständigheter, ansåg Hoge Raad der Nederlanden att tvistens lösning var beroende av tolkningen av sjätte direktivet, och beslutade att vilandeförklara målet och ställa följande två tolkningsfrågor till domstolen:

"1) Skall artikel 5.3 i sjätte mervärdesskattedirektivet tolkas så att den nationella lagstiftaren är fri att behandla en sakrätt, som ger innehavaren rätt att nyttja fast egendom, som materiell egendom endast om ersättningen för upprättande, överföring, ändring, avstående från och uppsägning av denna rättighet åtminstone motsvarar marknadsvärdet för den fasta egendomen i fråga?

2) Skall artikel 13 B b och 13 C a i sjätte mervärdesskattedirektivet tolkas så, att lagstiftaren med uttrycket 'utarrendering och uthyrning', förutom utarrendering och uthyrning i den mening som avses inom civilrätten, även kan avse varje annan åtgärd varigenom fast egendom upplåts för användning, men som inte utgör leverans?"

Inledande synpunkter

25 Inledningsvis skall det konstateras att frågorna har ställts inom ramen för en tvist som uppkommit när ägaren till en fast egendom med en byggnad som är uppdelad i flera bostäder, överförde rätten att förfoga över byggnaden såsom ägare till en juridisk person, för en överenskommen tidsperiod och mot ersättning, samt uteslöt varje annan person från denna rätt. Det är ostridigt att den överenskomna ersättningen för överlåtelsen av rättigheten som är i fråga vid den nationella domstolen är lägre än självkostnadspriset för den berörda fastigheten.

Den första frågan

26 Den hänskjutande domstolen har ställt sin första fråga för att få klarhet i huruvida artikel 5.3 b i sjätte direktivet skall tolkas så att den utgör hinder för en nationell bestämmelse, som artikel 3.2 i mervärdesskattelagen i dess ändrade lydelse, vilken som villkor för att upprättande, överföring, ändring, avstående från och uppsägning av sakrätter i fast egendom skall anses som "leverans av varor" anger att ersättningen därför jämte mervärdesskatt, åtminstone måste motsvara marknadsvärdet för den fasta egendom som sakrätten avser.

27 Stichting "Goed Wonen" har hävdat att upplåtelsen av nyttjanderätten till förmån för GW-stiftelsen utgjorde en varuleverans som är mervärdesskattepliktig i den mån som stiftelsen förvärvade rätten att förfoga över bostäderna såsom ägare till dessa.

28 Stichting "Goed Wonen" har också hävdat att artikel 3.2 i mervärdesskattelagen är oförenlig med artikel 5.3 i sjätte direktivet. Enligt Stichting "Goed Wonen" tillåter sistnämnda bestämmelse endast att medlemsstaterna, bland de sakrätter som förekommer i deras respektive rättsordningar, väljer ut de rättigheter som skall jämställas med materiell egendom. Bestämmelsen ger dock inte medlemsstaterna möjlighet att göra åtskillnad på grundval av det belopp som betalas för en transaktion som rör sådana rättigheter.

29 Enligt Stichting "Goed Wonen" medför det kriterium som Konungariket Nederländerna har valt att en viss sakrätt anses som en materiell egendom i vissa fall och inte i andra, beroende på vilket belopp om betalas för denna rättighet. Dessutom påstås priset som erhålls, och som utgör ersättning för upplåtelsen av en nyttjanderätt för en bestämd tidsperiod, oundvikligen bli lägre än det ekonomiska värdet av den fasta egendom som är i fråga.

30 Stichting "Goed Wonen" har dessutom hävdat att Konungariket Nederländerna, innan artikel 3.2 i mervärdesskattelagen ändrades, borde ha ansökt om bemyndigande i enlighet med artikel 27 i sjätte direktivet. Denna medlemsstat hade inte beviljats ett sådant bemyndigande när lagstiftaren antog ändringarna av nämnda nationella bestämmelse. Rådets beslut 96/432/EG av den 8 juli 1996, som bemyndigade Konungariket Nederländerna att genomföra en åtgärd som avvek från bestämmelserna i artikel 11 i direktiv 77/388 (EGT L 179, s. 51), kom för sent och tillät undantag från en annan bestämmelse i sjätte direktivet och i vilket fall som helst utnyttjades det enligt Stichting "Goed Wonen" aldrig av nämnda medlemsstat.

31 Den nederländska regeringen och kommissionen har hävdat att på grund av den skatteplanering som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, har den totala mervärdesskatt som betalats av GW-företaget och GW-stiftelsen blivit mycket lägre än vad nämnda företag skulle ha betalat, om detta i stället hade inträtt som hyresvärd för bostäderna. Om så vore fallet skulle GW-företaget, då merparten av hyresgästerna utan tvivel var privatpersoner som inte var skattskyldiga för mervärdesskatt, inte ha kunnat inkomma med en gemensam begäran tillsammans med privatpersonerna om beskattning enligt den valmöjlighet som föreskrivs i artikel 11.1 b punkt 5 i mervärdesskattelagen. Undantaget för uthyrning av fast egendom skulle alltså ha varit tillämpligt, och GW-företaget skulle inte ha kunnat dra av ingående mervärdesskatt vid förvärvet av bostäderna.

32 Enligt den nederländska regeringen och kommissionen utgör situationen som gav upphov till målet vid den nationella domstolen sådan skatteplanering som har till ändamål att minska mervärdesskatten på konstgjord väg vid överlåtelse av fast egendom. Det är just sådan skatteplanering som den nederländska lagstiftaren har sökt undvika genom 1995 års ändring av mervärdesskattelagen.

33 Domstolen erinrar inledningsvis om att enligt artikel 5.1 och 5.3 i sjätte direktivet, kan medlemsstaterna endast betrakta överföring av sakrätter som ger deras innehavare rätt att utnyttja den fasta egendomen, som "leverans" av materiell egendom. Domstolen slog emellertid fast i sin dom av den 4 december 1990 i mål C-186/89, Van Tiem (REG 1990, s. I-4363) att i den mån som en medlemsstat utnyttjar en sådan möjlighet, skall begreppet överföring som används i artikel 5.1 tolkas så att det även omfattar upprättandet av en av de sakrätter som nämns i artikel 5.3 b.

34 Som den nederländska regeringen och kommissionen på goda grunder har anfört har medlemsstaterna dessutom frihet att utnyttja sin valfrihet enligt artikel 5.3 i sjätte direktivet, och att uppställa vissa villkor så länge de inte ändrar valmöjligheterna så att de i grunden förändras till sin natur. Medlemsstaternas utrymme för skönsmässiga bedömningar i detta avseende begränsas inte på något

sätt av bestämmelserna i sjätte direktivet. Om artikel 5.3 i sjätte direktivet medger att alla de rättigheter som nu är i fråga likställs med materiell egendom, eller att en eller vissa av dessa rättigheter likställs med sådan egendom, medger nämnda bestämmelse följaktligen även att ett sådant likställande begränsas till att endast avse sådana rättigheter som uppfyller specifika kriterier som medlemsstaten i fråga fastställer.

35 Villkoret som uppställs i artikel 3.2 i mervärdesskattelagen om att ersättningen som avtalats för upplåtelse av de rättigheter som föreskrivs i denna bestämmelse, jämte mervärdesskatt, åtminstone skall motsvara självkostnadspriset för den fasta egendom som är i fråga, bidrar till målet som eftersträvas i sjätte direktivet, nämligen att det skall ske en verklig och korrekt uppbörd av mervärdesskatten. Detta gäller oavsett omständigheten att nämnda villkor sällan uppfylls i praktiken.

36 Ett sådant villkor strider följaktligen inte mot bestämmelserna i artikel 5.3 i sjätte direktivet.

37 Den argumentation som Stichting "Goed Wonen" har anfört om att 1995 års ändringar i mervärdesskattelagen utgjorde en sådan särskild avvikelseåtgärd som avses i artikel 27 i sjätte direktivet som kräver bemyndigande från rådet, skall mot bakgrund av nämnda omständigheter lämnas utan avseende.

38 Den första frågan skall följaktligen besvaras enligt följande. Artikel 5.3 b i sjätte direktivet skall tolkas så att den inte utgör något hinder för en nationell bestämmelse, som artikel 3.2 i mervärdesskattelagen, enligt vilken upprättande, överföring, ändring, avstående från och uppsägning av sakrätter i fast egendom endast kan kvalificeras som "leverans av varor" om ersättningen för sådana transaktioner, jämte mervärdesskatt, åtminstone motsvarar värdet på den fasta egendom som sakrätterna avser.

Den andra frågan

39 Med sin andra fråga önskar den nationella domstolen få klarhet i om artikel 13 B b och 13 C a i sjätte direktivet skall tolkas så att den utgör hinder för en nationell bestämmelse som artikel 11.1 b punkt 5 i mervärdesskattelagen, som vid tillämpning av undantagen från skattskyldighet för mervärdesskatt medger att upplåtandet av nyttjanderätt till fast egendom för en bestämd tidsperiod likställs med uthyrning eller utarrendering av sådan egendom.

40 Stichting "Goed Wonen" och kommissionen har gjort gällande att upprättandet av sakrätter genom vilka rätten att använda fast egendom övergår på annat sätt än genom leverans, inte omfattas av begreppen "uthyrning" och "utarrendering". Härav följer enligt dem att det undantag som föreskrivs i mervärdesskattelagen vid upplåtelse av en nyttjanderätt strider mot sjätte direktivet.

41 De har hävdat att undantagsbestämmelserna i sjätte direktivet, som kan bryta kedjan av avdrag mellan skattskyldiga som följer av artikel 17 i sjätte direktivet, och därmed leda till ett faktiskt skatteuttag på grund av att det blir omöjligt att dra av ingående mervärdesskatt, skall tolkas restriktivt.

42 Kommissionen har särskilt gjort gällande att begreppen uthyrning och utarrendering å ena sidan, liksom begreppet nyttjanderätt å andra sidan, uppvisar väsentliga skillnader inom de civilrättssystem som har sitt ursprung i den romerska rätten och som återfinns i de flesta medlemsstaterna. För det första förvärvar nyttjanderättshavaren, förutom rätten att använda den egendom som är i fråga, även rätten att åtnjutna avkastningen från egendomen. För det andra gäller att nyttjanderätt till fast egendom utgör en sakrätt medan uthyrning och utarrendering utgör personliga rättigheter. Dessutom upphör nyttjanderätten helt att gälla efter det att nyttjanderättshavaren avlidit, medan ett hyresavtal i princip fortsätter att gälla för hyresgästens arvingar. Slutligen är syftet med ett

hyreskontrakt, till skillnad från vad som gäller för en nyttjanderätt, i allmänhet att upplåta egendomen i fråga för hyresgästens boende. Följaktligen kan hyresgästen i princip inte hyra ut egendomen i sin tur, utom i de fall då detta uttryckligen har tillåtits av ägaren, medan nyttjanderättshavaren har rätt att nyttja egendomen fullt ut, vilket även innefattar rätten att hyra ut egendomen. Dessutom kan endast nyttjanderätten upplåtas gratis.

43 Enligt kommissionen gäller för övrigt att om gemenskapslagstiftaren skulle ha avsett att undanta upprättandet av sakrätter som ger innehavaren rätt att använda den fasta egendomen från mervärdesskatteplikt, skulle gemenskapslagstiftaren uttryckligen ha nämnt sådana rättigheter på samma sätt som i artikel 4.2 eller artikel 5.3 b i sjätte direktivet, snarare än att begränsa sig till att nämna uthyrning och utarrendering i artikel 13 i direktivet.

44 För att avgöra huruvida denna argumentation kan beaktas, skall det först och främst konstateras att sjätte direktivet inte innehåller någon uttrycklig definition av begreppet "utarrendering eller uthyrning". I direktivet hänvisas inte heller till de definitioner som antagits i detta avseende i medlemsstaternas rättsordningar. En sådan hänvisning finns däremot när det till exempel gäller "mark för bebyggelse" (se artikel 4.3 b i sjätte direktivet enligt vilken "[m]ed mark för bebyggelse avses råmark eller iordningställd mark som definierats som sådan mark av medlemsstaterna").

45 Som framgår av ordalydelsen av artikel 13 B b och 13 C i sjätte direktivet lämnar detta medlemsstaterna ett stort utrymme för skönsmässig bedömning i fråga om undantag från skatteplikt eller beskattning av de berörda transaktionerna (se domstolens dom av den 3 februari 2000 i mål C-12/98, Amengual Far, REG 2000, s. I-527, punkt 13).

46 Det framgår vidare av fast rättspraxis att undantagen i sjätte direktivet, bland annat i artikel 13, skall tolkas restriktivt, eftersom dessa undantag innebär avsteg från den allmänna principen i artikel 2 i direktivet att mervärdesskatt skall

betalas för varje tillhandahållande av tjänster som utförs av en skattskyldig person mot vederlag (se särskilt vad avser undantag för transaktioner i form av uthyrning och utarrendering av fast egendom, dom av den 12 september 2000 i mål C-358/97, kommissionen mot Irland, REG 2000, s. I-6301, punkt 55, och dom av den 18 januari 2001 i mål C-150/99, Stockholm Lindöpark, REG 2001, s. I-493, punkt 25).

47 Slutligen framgår det av elfte övervägandet i sjätte mervärdesskattedirektivet att rådets ändamål med att upprätta den gemensamma förteckningen över undantag var att säkerställa att gemenskapernas egna medel uppbärs på ett enhetligt sätt i alla medlemsstater. Härav följer att även om artikel 13 B i direktivet hänvisar till de undantag som fastställts av medlemsstaterna, skall de undantag som föreskrivs i denna bestämmelse motsvara självständiga gemenskapsrättsliga begrepp, för att underlaget för mervärdesskatten skall kunna bestämmas på ett enhetligt sätt i överensstämmelse med gemenskapsrätten (se domen i det ovannämnda målet kommissionen mot Irland, punkt 51, och dom av den 8 mars 2001 i mål C-240/99, Försäkringsaktiebolaget Skandia, REG 2001, s. I-1951, punkt 23).

48 I detta avseende skall den argumentation som Stichting "Goed Wonen" och kommissionen har anfört, enligt vilken den gemenskapsrättsliga definitionen av utarrendering och uthyrning skall grundas på de likheter som finns mellan gällande relevanta juridiska civilrättsliga begrepp i de medlemsstater som influerats mest av den romerska rätten, inte tillmätas någon betydelse.

49 Som generaladvokaten har anfört i punkterna 71—75 i sitt förslag till avgörande, leder ett sådant synsätt till att man bortser från betydelsefulla skillnader som finns mellan medlemsstaternas rättsordningar, i fråga om sakrätter som ger innehavaren rätt att använda den fasta egendomen. För övrigt har domstolen redan slagit fast att begreppen utarrendering och uthyrning i artikel 13 B b i sjätte direktivet är mera omfattande än enligt olika nationella rättsordningar (se domen i det ovannämnda målet kommissionen mot Irland, punkt 54).

50 För att besvara den andra frågan, såsom den omformulerats i punkt 39 i denna dom, skall domstolen följaktligen i första hand bedöma *ratio legis* i fråga om undantaget i artikel 13 B b i sjätte direktivet för uthyrning och utarrendering. För det andra skall det prövas huruvida detta *ratio legis* medger att undantaget utvidgas till att omfatta upprättandet av en sakrätt som ger dess innehavare rätt att använda en fast egendom, såsom nyttjanderätten, på sådant sätt att sistnämnda transaktion även kan anses omfattas av det gemenskapsrättsliga begreppet utarrendering eller uthyrning, som detta tolkas mot bakgrund av sammanhanget, ändamålen och systematiken i sjätte direktivet.

51 I detta avseende finns en precisering i den förklarande promemoria som fogats till förslaget till sjätte direktivet som kommissionen lade fram inför rådet den 29 juni 1973, avseende avdelning X i sjätte direktivet om undantag, där det sägs att "[l]istan på undantag har upprättats med hänsyn dels till de undantag som redan finns i medlemsstaterna, dels behovet av att ha ett så litet antal undantag som möjligt. ... [I] medlemsstaterna är uthyrning av fastigheter i allmänhet undantagna av tekniska, ekonomiska och sociala skäl. Men de skäl som talar för att uthyrning av bostadsfastigheter skall undantas ... kan inte åberopas i fall av uthyrning inom hotellbranschen eller i fall av uthyrning som sker i industriellt och kommersiellt syfte."

52 Även om uthyrning av fast egendom i princip omfattas av begreppet ekonomisk verksamhet i den mening som avses i artikel 4 i sjätte direktivet, utgör sådan uthyrning vanligtvis en förhållandevis passiv verksamhet som inte skapar något betydande mervärde. I likhet med försäljningar av en nyuppförd byggnad som följer efter den första upplåtelsen till en slutkonsument, och som markerar slutet på produktionskedjan, skall alltså uthyrning av fast egendom i princip undantas från beskattning, vilket inte inverkar på medlemsstaternas rätt enligt artikel 13 C i sjätte direktivet, att medge sina skattskyldiga en valfrihet när det gäller beskattning.

53 Om en fast egendom upplåts till en skattskyldig genom uthyrning eller utarrendering, som ett redskap för produktionen av egendom eller tjänster för

vilka kostnaderna övervältras på priset på egendomen eller tjänsterna, är det emellertid likaledes i överensstämmelse med det övergripande ändamålet med sjätte direktivet att den fasta egendomen anses bli kvar i eller återförs till näringsverksamhet och skall kunna leda till beskattningsbara transaktioner. Den gemensamma nämnaren för de transaktioner som i artikel 13 B i direktivet utesluts från området för undantag är nämligen just den att de innebär ett mera aktivt utnyttjande av den fasta egendomen. Detta motiverar en extra beskattning som läggs till den skatt som påförts vid den första försäljningen.

54 Ovanstående resonemang gäller i tillämpliga delar för upprättandet av en sådan sakrätt som den nyttjanderätt som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, vilken ger dess innehavare rätt att använda en fast egendom.

55 Det grundläggande kännetecknet för en sådan transaktion, liksom för uthyrning, är nämligen att den som berörs erhåller rätten att för en avtalad tidsperiod och mot ersättning såsom ägare använda en fastighet, och att denna rätt inte kan åtnjutas av någon annan.

56 Följaktligen leder hänsynen till principen om mervärdesskattens neutralitet, liksom kravet på enhetlig tillämpning av bestämmelserna i sjätte direktivet — särskilt att tillämpningen av föreskrivna undantag skall vara korrekt, enkel och enhetlig (se dom av den 11 juni 1998 i mål C-283/95, Fischer, REG 1998, s. I-3369, punkt 28) — till att upprättandet av en rättighet som den nyttjanderätt som är i fråga i målet vid den nationella domstolen skall likställas med uthyrning och utarrendering vid tillämpningen av artikel 13 B b och 13 C a i sjätte direktivet.

57 Den nederländska regeringen har nämligen på goda grunder anfört att om ett sådant användande av fast egendom likställs med uthyrning, kan oberättigade avdrag för ingående mervärdesskatt avseende fast egendom förhindras, vilket är ett uttalat ändamål i artikel 13 i direktivet.

58 En sådan tolkning kan inte kullkastas av att den aktuella nyttjanderätten enligt flera medlemsstaters civilrättsliga system har särdrag som skiljer den från uthyrning och utarrendering, vilket har hävdats av Stichting "Goed Wonen" och kommissionen. Som generaladvokaten har angett i punkterna 87—91 i sitt förslag till avgörande, är det fråga om omständigheter som inte är relevanta för att avgöra målet i den nationella domstolen. De aktuella särdragen i målet som följer av att dessa rättsfigurer tillhör skilda rättsliga kategorier, är nämligen sekundära i förhållande till den omständigheten att en sådan rättighet som den nyttjanderätt som är i fråga i målet vid den nationella domstolen och uthyrning eller utarrendering uppvisar det gemensamma grundläggande kännetecknet i ekonomiskt hänseende, som nämnts i punkt 55 i denna dom.

59 Det följer av ovanstående bedömning att den andra frågan skall besvaras enligt följande. Artikel 13 B b och 13 C a i sjätte direktivet skall tolkas så att de inte utgör något hinder för att en nationell bestämmelse, som artikel 11.1 b punkt 5 i mervärdesskattelagen, vilken vid tillämpningen av undantagen från skattskyldighet för mervärdesskatt medger att utarrendering och uthyrning av fast egendom likställs med upprättandet, för en avtalad tidsperiod och mot ersättning, av en sakrätt som ger dess innehavare rätt att använda en fast egendom, som den nyttjanderätt som är i fråga i målet vid den nationella domstolen.

Rättegångskostnader

60 De kostnader som har förorsakats den nederländska och den tyska regeringen samt kommissionen, vilka har inkommit med yttranden till domstolen, är inte ersättningsgilla. Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna.

På dessa grunder beslutar

DOMSTOLEN (femte avdelningen)

— angående de frågor som genom beslut av den 24 augusti 1999 har ställts av Hoge Raad der Nederlanden — följande dom:

1) Artikel 5.3 b i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund, skall tolkas så att den inte utgör något hinder för en nationell bestämmelse, som artikel 3.2 i Wet houdende vervanging van de bestaande omzetbelasting door een omzetbelasting volgens het stelsel van heffing over de toegevoegde waarde (lag om ersättande av gällande omsättningsskatt med en omsättningsskatt enligt mervärdesskattesystemet) av den 28 juni 1968, i dess lydelse enligt Wet ter bestrijding van constructies met betrekking tot onroerende zaken (lag om åtgärder för bekämpande av arrangemang för skatteflykt vad avser fast egendom) av den 18 december 1995, enligt vilken upprättande, överföring, ändring, avstående från och uppsägning av sakrätter i fast egendom endast kan kvalificeras som "leverans av varor" om ersättningen för sådana transaktioner, jämte mervärdesskatt, åtminstone motsvarar värdet på den fasta egendom som sakrätterna avser.

2) **Artikel 13 B b och 13 C a i direktiv 77/388 skall tolkas så att de inte utgör något hinder för en nationell bestämmelse, som artikel 11.1 b punkt 5 i ovannämnda lag av den 28 juni 1968, i dess lydelse enligt lagen av den 18 december 1995, vilken vid tillämpningen av undantagen från skattskyldighet för mervärdesskatt medger att utarrendering och uthyrning av fast egendom likställs med upprättandet, för en avtalad tidsperiod och mot ersättning, av en sakrätt som ger dess innehavare rätt att använda en fast egendom, som den nyttjanderätt som är i fråga i målet vid den nationella domstolen.**

La Pergola Wathelet Edward

Jann Timmermans

Avkunnad vid offentligt sammanträde i Luxemburg den 4 oktober 2001.

R. Grass A. La Pergola

Justitiesekreterare Ordförande på femte avdelningen