# DOMSTOLENS DOM (Femte Afdeling)

16. januar 2003 *

I sag C-315/00,

angående en anmodning, som Bundesfinanzhof (Tyskland) i medfør af artikel 234 EF har indgivet til Domstolen for i den for nævnte ret verserende sag,

**Rudolf Maierhofer**

mod

**Finanzamt Augsburg-Land,**

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

* Processprog: tysk.

har

DOMSTOLEN (Femte Afdeling)

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

generaladvokat: F.G. Jacobs
justitssekretær: ekspeditionssekretær H.A. Rühl,

efter at der er indgivet skriftlige indlæg af:

— Rudolf Maierhofer ved Rechtsanwalt C. Theil

— den tyske regering ved W.-D. Plessing og B. Muttelsee-Schön, som befuldmægtigede

— Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved E. Traversa og K. Gross, som befuldmægtigede, bistået af Rechtsanwalt A. Böhlke,

på grundlag af retsmøderapporten,

efter at der i retsmødet den 7. februar 2002 er afgivet mundtlige indlæg af R. Maierhofer ved Rechtsanwalt C. Theil, den tyske regering ved

B. Muttelsee-Schön og F. Huschens, som befuldmægtiget, af Det Forenede Kongeriges regering ved barrister P. Whipple og af Kommissionen ved K. Gross, bistået af A. Böhlke,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 6. juni 2002,

afsagt følgende

## Dom

1 Ved kendelse af 25. maj 2000, indgået til Domstolen den 21. august 2000, har Bundesfinanzhof i medfør af artikel 234 EF forelagt to præjudicielle spørgsmål vedrørende fortolkningen af artikel 13, punkt B, litra b), i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1, herefter »sjette direktiv«).

2 Spørgsmålene er blevet rejst under en sag mellem Rudolf Maierhofer og Finanzamt Augsburg-Land, som er en skattemyndighed (herefter »Finanzamt«), vedrørende Rudolf Maierhofers pligt til at betale merværdiafgift (herefter »moms«) i forbindelse med udlejning af bygninger bestående af præfabrikerede elementer.

## De fællesskabsretlige regler

3 Sjette direktivs artikel 2, nr. 1, bestemmer:

»Merværdiafgift pålægges:

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

4 Det bestemmes i sjette direktivs artikel 4:

»1. Som afgiftspligtig person anses enhver, der selvstændigt og uanset stedet udøver en af de i stk. 2 nævnte former for økonomisk virksomhed uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed.

2. De former for økonomisk virksomhed, der er omhandlet i stk. 1, er alle former for virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder, herunder minedrift og landbrug, samt virksomhed inden for liberale og dermed sidestillede erhverv. Som økonomisk virksomhed anses bl.a. transaktioner, der omfatter udnyttelse af

materielle eller immaterielle goder med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter.

3. Medlemsstaterne kan som afgiftspligtig person ligeledes anse enhver, der lejlighedsvis udfører en transaktion henhørende under de i stk. 2 omhandlede former for virksomhed og især en enkelt af følgende transaktioner:

a) Levering af en bygning eller en del af en bygning med tilhørende jord inden første indflytning; medlemsstaterne kan fastlægge de nærmere betingelser for anvendelsen af dette kriterium på ombygninger og definere begrebet »tilhørende jord«.

Medlemsstaterne kan anvende andre kriterier end første indflytning, således perioden mellem dagen for bygningens færdiggørelse og dagen for første levering, eller perioden mellem dagen for første indflytning og dagen for senere levering, såfremt disse perioder ikke overstiger henholdsvis fem og to år.

Ved »bygning« forstås enhver grundfast konstruktion.

[...]«

5 Sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), har følgende ordlyd:

»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.«

## De nationale regler

6 Ifølge § 1 i den tyske Umsatzsteuergesetz 1993 (lov af 1993 om omsætningsafgift, BGBl. 1993 I, s. 565, herefter »UStG«), i den i hovedsagen gældende version, svares der omsætningsafgift af leverancer og andre ydelser, der af en erhvervsdrivende udføres mod vederlag som led i hans virksomhed.

7 UStG's § 4 indeholder visse fritagelser. Ifølge denne bestemmelses stk. 12, første punktum, litra a), fritages bl.a. udlejning og forpagtning af fast ejendom.

8 UStG's § 4, stk. 12, andet punktum, udelukker visse transaktioner fra denne fritagelse:

»Der gælder ikke afgiftsfritagelse for udlejning af bolig- og soverum, som en erhvervsdrivende stiller til rådighed for udlejning af kort varighed til fremmede, midlertidig udlejning af parkeringspladser, midlertidig udlejning af pladser på campingpladser samt udlejning og bortforpagtning af maskiner og andre

indretninger af enhver art, som hører til et driftsanlæg, selv om de udgør en væsentlig bestanddel af en fast ejendom.«

9 § 94, stk. 1, i Bürgerliches Gesetzbuch, (herefter »BGB«) bestemmer følgende:

»Som »fast ejendom« regnes bestanddele, der er fast forbundet med grund og jord, navnlig bygninger [...]«

10 BGB's § 95, stk. 1, har følgende ordlyd:

»Ting, der alene er forbundet med grund og jord med henblik på et midlertidigt formål, er ikke bestanddel af en fast ejendom. [...]«

## Hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

11 Rudolf Maierhofer udlejede beboelsesbygninger »med den dertil nødvendige grund og jord« til Freistaat Bayern (delstaten Bayern), med henblik på midlertidig indlogering af asylansøgere. Lejekontrakten var indgået for fem år med mulighed for forlængelse.

12 Nogle af de nævnte bygninger befandt sig på en ejendom, som Rudolf Maierhofer havde lejet af en lokal myndighed, andre befandt sig på ejendomme, som lejeren Freistaat Bayern selv havde lejet. I begge tilfælde skulle de faste ejendomme efter lejeforholdenes ophør tilbagegives i fuldstændig ryddet stand.

13 Rudolf Maierhofer opførte på grundene en- og to-etages bygninger — sammenlignelige med præfabrikerede huse — af præfabrikerede elementer. Bygningerne stod på betonsokler, der var opført på et betonfundament i jorden. Væggene var fremstillet af plader, der var fastgjort til fundamentet med bolte. Tagkonstruktionen var dækket med teglsten. Gulve og vægge i badeværelser, toiletter og køkkener var beklædt med fliser. Byggesystemet tillod, at bygningerne til enhver tid kunne demonteres af otte personer i løbet af ti dage og genanvendes.

14 Rudolf Maierhofer havde ikke fradraget indgående afgift vedrørende opførelse af bygninger i 1992. For årene 1993 til 1995 angav han afgiftsfri omsætning med hensyn til udleje af fast ejendom efter UStG's § 4, stk. 12, første punktum, litra a).

15 Finanzamt beskattede alligevel Rudolf Maierhofers omsætning med den almindelige afgiftssats med den begrundelse, at han ikke havde udlejet fast ejendom, men alene bygninger, som ikke reelt var en del af en fast ejendom, jf. BGB's § 95. Finanzamt tog ved afgiftsansættelsen også hensyn til indgående afgift.

16 Finanzgericht (Tyskland) gav ikke Rudolf Maierhofer medhold i den af ham anlagte sag, hvori han anfægtede Finanzamts afgørelse om afgiftspligt.

17 Rudolf Maierhofer har derfor iværksat revisionsanke ved Bundesfinanzhof. Han har påberåbt sig, at der er sket en urigtig anvendelse af UStG's § 4, stk. 12, første punktum, litra a), sammenholdt med sjette direktiv.

18 Bundesfinanzhof har udtalt, at UStG's § 4, som gennemfører sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), ikke udtrykkeligt udelukker, at virksomhed som den af Rudolf Maierhofer udøvede, der består i udlejning af midlertidigt opsatte bygninger, fritages for omsætningsafgift. Efter tysk retspraksis skal UStG's § 4, stk. 12, første punktum, litra a), imidlertid fortolkes i overensstemmelse med tysk civilret, særligt BGB's § 95, stk. 1, første og andet punktum, hvorefter ting — herunder bygninger — der alene er forbundet med grund og jord med henblik på et midlertidigt formål, ikke henregnes til den faste ejendom. Udlejningen af sådanne bygninger er i lyset heraf en afgiftspligtig transaktion.

19 Bundesfinanzhof er imidlertid i tvivl om, hvorvidt den tyske retspraksis er i strid med fællesskabsretten, og har fundet det nødvendigt at forelægge Domstolen følgende spørgsmål til præjudiciel afgørelse:

»1. Omfatter begrebet »udlejning af fast ejendom« i artikel 13, punkt B, litra b), i direktiv 77/388/EØF overladelse, der sker mod vederlag, af en af præfabrikerede elementer opført bygning, der efter aftalens ophør skal fjernes og kan genanvendes på en anden fast ejendom?

2. Er det for så vidt af betydning, at udlejer overlader lejeren den faste ejendom og bygningen, eller kun bygningen, som han har opført på lejers faste ejendom?«

## Det første spørgsmål

20 Den forelæggende rets første spørgsmål til Domstolen angår rækkevidden af begrebet »udlejning af fast ejendom« i sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b).

21 Ifølge den tyske regering er det ikke nødvendigt at definere begrebet »udlejning af fast ejendom« nærmere, idet sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), giver medlemsstaterne mulighed for at fastsætte yderligere undtagelser ud over dem, som er omhandlet i denne bestemmelse, hvilket den tyske lovgiver har benyttet sig af. Det følger nemlig af administrative instrukser, som er godkendt af Bundesrat, at udlejning af bygninger fremstillet af præfabrikerede elementer, som alene er forbundet med jorden med henblik på et midlertidigt formål, ikke er udlejning af fast ejendom i BGB's forstand og derfor er udelukket fra fritagelsen for omsætningsafgift, som gælder for udlejning af fast ejendom.

22 Det bemærkes imidlertid for det første, at UStG's § 4, som gennemfører sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), bestemmer, at udlejning af fast ejendom i princippet er fritaget, og kun udelukker visse bestemte former for udlejning, som ud fra en samlet betragtning svarer til undtagelserne i sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), første afsnit, nr. 1-4, fra fritagelsen. UStG's § 4 indeholder ingen yderligere udelukkelse og indeholder navnlig ingen udtrykkelig udelukkelse af bygninger fremstillet af præfabrikerede elementer.

23 For det andet skal det for så vidt angår de administrative instrukser, som den tyske regering har henvist til, bemærkes, at Bundesfinanzhof ikke henviser hertil i forelæggelseskendelsen. Endvidere fremkom det under retsmødet, at disse instrukser selv med Bundesrats godkendelse blot er anvisninger og ikke udgør en retsforskrift på samme måde som UStG's § 4. De kan derfor ikke indføre en yderligere udelukkelse i sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), andet afsnits forstand.

24 Herefter må det antages, at Forbundsrepublikken Tyskland ved gennemførelsen af sjette direktiv ikke har gjort brug at muligheden for i medfør af direktivets artikel 13, punkt B, litra b), at indføre andre udelukkelser end de i bestemmelsen udtrykkeligt nævnte.

25 Det bemærkes endvidere, at det fremgår af fast retspraksis, at fritagelserne i sjette direktivs artikel 13 er selvstændige fællesskabsretlige begreber, og at de derfor må underlægges en fællesskabsdefinition (jf. dom af 12.9.2000, sag C-358/97, Kommissionen mod Irland, Sml. I, s. 6301, præmis 51).

26 Ligeledes kan fortolkningen af begrebet »udlejning af fast ejendom« i sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), ikke være afhængig af den i en medlemsstats borgerlige ret givne fortolkning. I modsætning til den tyske regerings standpunkt skal rækkevidden af begrebet »udlejning af fast ejendom« derfor undersøges.

27 Ved fortolkningen af en fællesskabsretlig bestemmelse skal der tages hensyn til dens ordlyd og den sammenhæng, hvori den indgår, og til de mål, der forfølges med den ordning, som den udgør en del af (jf. dom af 14.10.1999, sag C-223/98, Adidas, Sml. I, s. 7081, præmis 23, og af 14.6.2001, sag C-191/99, Kvaerner, Sml. I, s. 4447, præmis 30).

28 Ordlyden af sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), definerer ikke rækkevidden af begrebet »udlejning af fast ejendom«. Den sammenhæng, hvori begrebet indgår, og de mål, der forfølges med den ordning, som det udgør en del af, skal følgelig undersøges.

29 Det fremgår af affattelsen af sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), at fællesskabslovgiver tilsigtede at gøre udlejning af løsøregenstande afgiftspligtig, hvorimod udlejning af fast ejendom i princippet skulle afgiftsfritages herfor.

30 Domstolen har således fastslået, at en national bestemmelse, der udvider den merværdiafgiftsfritagelse, som efter direktivets artikel 13, punkt B, litra b), er forbeholdt udlejning af fast ejendom, til også at omfatte udlejning af visse løsøregenstande, strider mod direktivet (jf. dom af 3.7.1997, sag C-60/97, Kommissionen mod Frankrig, Sml. I, s. 3827, præmis 16).

31 Dommen i sagen Kommissionen mod Frankrig vedrørte campingvogne, telte, mobile homes og mindre fritidsboliger. Disse genstande blev kategoriseret som

løsøregenstande, idet campingvogne og mobile homes var mobile genstande, og idet teltene og fritidsboligerne var let flytbare genstande.

32 De i hovedsagen omhandlede bygninger, som er beskrevet i denne doms præmis 13, er derimod hverken mobile eller let flytbare. Det er bygninger, som står på betonsokler, der er opført på et betonfundament støbt i jorden. De kan demonteres ved lejekontraktens ophør, således at de kan genanvendes, men dette tager otte mand ti dage at gøre.

33 Sådanne bygninger, der består af grundfaste konstruktioner, udgør faste ejendomme. Herved er det afgørende, at konstruktionerne ikke let kan demonteres og flyttes, hvorimod det ikke, således som den tyske regering hævder, er nødvendigt, at de er uløseligt forbundet med jorden. Lejekontraktens varighed er heller ikke afgørende for vurderingen af, om de pågældende bygninger er løsøregenstande eller fast ejendom.

34 Det således definerede bygningsbegreb er i overensstemmelse med definitionen i sjette direktivs artikel 4, stk. 3, litra a), om levering af en bygning eller en del af en bygning. Der er ingen grund til at anlægge en forskellig fortolkning af dette begreb alt efter, om der er tale om en udlejningstransaktion i henhold til i direktivets artikel 13, punkt B, litra b), eller om en leveringstransaktion i henhold til artikel 4, stk. 3, litra a).

35 Det første spørgsmål skal herefter besvares med, at udlejning af en bygning, som er fremstillet af præfabrikerede dele, og som er grundfæstet således, at den hverken let kan demonteres eller flyttes, er »udlejning af fast ejendom« i sjette

direktivs artikel 13, punkt B, litra b)'s forstand, også selv om bygningen skal fjernes ved lejekontraktens udløb og genanvendes på en anden ejendom.

## Det andet spørgsmål

36 Med det andet spørgsmål ønsker den forelæggende ret oplyst, om den omstændighed, at udlejeren stiller ejendom og bygning, eller blot den bygning, som han har opført på lejerens ejendom, til rådighed for lejeren, er relevant for afgørelsen af, om en udlejning er »udlejning af fast ejendom« i sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b)'s forstand.

37 Ifølge Rudolf Maierhofer og Kommissionen afhænger kvalificeringen af en transaktion som »udlejning af fast ejendom« ikke af denne omstændighed.

38 Det Forenede Kongeriges regering er derimod af den opfattelse, at det er vigtigt, at udlejeren ikke blot stiller selve bygningen til rådighed for lejeren, men ligeledes den ejendom, hvorpå bygningen er opført. Hvis dette ikke er tilfældet, består der en risiko for, at leveringen af en afgiftspligtig tjenesteydelse, såsom opførelsen eller reparationen af en bygning, bliver fremstillet som en afgiftsfritagen udlejning af fast ejendom.

39 Det bemærkes herved, at sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), fastsætter de fritagne transaktioner ud fra arten af de udførte transaktioner. Ved vurderingen af, om en transaktion er udlejning, opførsel eller reparation, skal der, uafhængigt af hvordan transaktionen måtte blive fremstillet, tages hensyn til dens kendetegn (jf. angående sjette direktivs artikel 2, nr. 1, dom af 25.2.1999, sag C-349/96, CPP, Sml. I, s. 973, præmis 29).

40 Endvidere fremgår det af besvarelsen af det første spørgsmål, at udlejning af fast ejendom kun kan vedrøre bygninger. Det er ikke nødvendigt, at den både vedrører bygningen og den ejendom, hvorpå bygningen er opført, for at blive kvalificeret som udlejning af fast ejendom i sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b)'s forstand.

41 Det andet spørgsmål skal derfor besvares med, at den omstændighed, at udlejeren stiller ejendom og bygning, eller blot den bygning, som han har opført på lejerens ejendom, til rådighed for lejeren, ikke er relevant for afgørelsen af, om en udlejning er »udlejning af fast ejendom« i sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b)'s forstand.

## Sagens omkostninger

42 De udgifter, der er afholdt af den tyske regering og af Det Forenede Kongeriges regering samt 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 Bundesfinanzhof ved kendelse af 25. maj 2000, for ret:

1) Udlejning af en bygning, som er fremstillet af præfabrikerede dele, og som er grundfæstet således, at den hverken let kan demonteres eller let kan flyttes, er »udlejning af fast ejendom« i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i artikel 13, punkt B, litra b), i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, også selv om bygningen skal fjernes ved lejekontraktens udløb og genanvendes på en anden ejendom.

2) Den omstændighed, at udlejeren stiller ejendom og bygning, eller blot den bygning, som han har opført på lejerens ejendom, til rådighed for lejeren, er ikke relevant for afgørelsen af, om en udlejning er »udlejning af fast ejendom« i sjette direktiv 77/388, artikel 13, punkt B, litra b)'s forstand.

Wathelet Timmermans Edward

Jann von Bahr

Afsagt i offentligt retsmøde i Luxembourg den 16. januar 2003.

R. Grass

Justitssekretær

M. Wathelet

Formand for Femte Afdeling