DOMSTOLENS DOM (femte avdelningen)
den 16 januari 2003 *

I mål C-315/00,

angående en begäran enligt artikel 234 EG, från Bundesfinanzhof (Tyskland), att domstolen skall meddela ett förhandsavgörande i det vid den nationella domstolen anhängiga målet mellan

Rudolf Maierhofer

och

Finanzamt Augsburg-Land,

angående tolkningen av artikel 13 B.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 (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28),

* Rättegångsspråk: tyska.

meddelar

DOMSTOLEN (femte avdelningen)

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

generaladvokat: F.G. Jacobs,
justitiesekreterare: avdelningsdirektören H.A. Rühl,

med beaktande av de skriftliga yttranden som har inkommit från:

— Rudolf Maierhofer, genom C. Theil, Rechtsanwalt,

— Tysklands regering, genom W.-D. Plessing och B. Muttelsee-Schön, båda i egenskap av ombud,

— Europeiska gemenskapernas kommission, genom E. Traversa och K. Gross, båda i egenskap av ombud, biträdda av A. Böhlke, Rechtsanwalt,

med hänsyn till förhandlingsrapporten,

efter att muntliga yttranden har avgivits vid förhandlingen den 7 februari 2002 av: Rudolf Maierhofer, företrädd av C. Theil, Tysklands regering, företrädd av

B. Muttelsee-Schön och F. Huschens, i egenskap av ombud, Förenade kungarikets regering, företrädd av P. Whipple, barrister, och kommissionen, företrädd av K. Gross, biträdd av A. Böhlke,

och efter att den 6 juni 2002 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Bundesfinanzhof har, genom beslut av den 25 maj 2000 som inkom till domstolens kansli den 21 augusti samma år, i enlighet med artikel 234 EG ställt två frågor om tolkningen av artikel 13 B.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 (EGT L 145, s. 1, svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28) (nedan kallat sjätte mervärdesskattedirektivet).

2 Dessa frågor har uppkommit i en tvist mellan Rudolf Maierhofer och Finanzamt Augsburg-Land, som är en skattemyndighet (nedan kallad Finanzamt), angående skyldighet för Rudolf Maierhofer att erlägga mervärdesskatt för uthyrning av byggnader som består av prefabricerade byggelement.

Gemenskapsrätten

3 Artikel 2.1 i sjätte mervärdesskattedirektivet har följande lydelse:

"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."

4 I artikel 4 i sjätte mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

"1. Med 'skattskyldig person' avses varje person som självständigt någonstans bedriver någon form av ekonomisk verksamhet som anges i punkt 2, oberoende av syfte eller resultat.

2. De former av ekonomisk verksamhet som avses i punkt 1 skall omfatta alla verksamheter av producenter, återförsäljare och personer som tillhandahåller tjänster, däribland gruvdrift och jordbruksverksamhet samt verksamhet inom fria yrken. Utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar i syfte att

fortlöpande vinna intäkter därav skall likaså betraktas som ekonomisk verksamhet.

3. Medlemsstaterna kan även anse såsom skattskyldig var och en som tillfälligtvis utför en transaktion som avser sådana verksamheter som avses i punkt 2 och särskilt någon av följande:

a) Tillhandahållande före första inflyttning av byggnader eller delar av byggnader och den mark de står på. Medlemsstaterna får bestämma villkoren för tillämpning av detta kriterium på omvandlingar av byggnader och den mark de står på.

Medlemsstaterna får tillämpa andra kriterier än villkoret om första inflyttning, såsom den tid som förflyter mellan den dag då byggnaden färdigställs och dagen för första tillhandahållande eller den tid som förflyter mellan dagen för första inflyttning och dagen för senare tillhandahållande, om dessa perioder inte överstiger fem respektive två år.

Med 'byggnad' skall avses varje anordning fäst vid eller i marken.

..."

5 I artikel 13 B.b i sjätte mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

"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."

Den nationella lagstiftningen

6 I 1 § i Umsatzsteuergesetz 1993 (1993 års lag om omsättningsskatt, BGBl. 1993 I, s. 565) (nedan kallad UStG) i den lydelse som är tillämplig i målet vid den nationella domstolen, föreskrivs att mervärdesskatt skall påföras leveranser och andra tjänster som en näringsidkare utför mot vederlag inom ramen för sin rörelse.

7 I 4 § UStG föreskrivs vissa undantag. Enligt 4 § punkt 12 första meningen a i denna bestämmelse undantas bland annat uthyrning och utarrendering av fast egendom.

8 I 4 § punkt 12 andra meningen UStG föreskrivs att vissa transaktioner inte skall omfattas av undantaget.

"Näringsidkares tillfälliga uthyrning av rum eller övernattningsrum till utländska medborgare, av parkeringsplatser för fordon, av campingplatser och uthyrning och utarrendering av maskiner och andra installationer av vad slag det vara må

som utgör en del av en verksamhetsanläggning, även om dessa utgör väsentliga beståndsdelar i en fastighet omfattas inte av undantaget."

9 94 § punkt 1 i Bürgerliches Gesetzbuch (tyska civillagen, nedan kallad BGB) har följande lydelse:

"Till de väsentliga fastighetstillbehören hör föremål, särskilt byggnader, som har fästs i marken..."

10 Enligt 95 § punkt 1 i BGB gäller följande:

"Med fastighetstillbehör avses inte föremål som endast provisoriskt har fästs fast i marken..."

Bakgrund och förfarandet vid den nationella domstolen

11 Rudolf Maierhofer hyrde ut gemensamma bostäder "med nödvändig mark" i Freistaat Bayern (delstaten Bayern), som tillfällig inkvartering för asylsökande. Hyresavtalet slöts för en tid av fem år med möjlighet till förlängning.

12 Vissa av de berörda byggnaderna var belägna på mark som Rudolf Maierhofer arrenderade av en kommun, och andra var belägna på mark som arrenderades av delstaten Bayern i egenskap av förhyrare av byggnaderna. I båda fallen skulle all mark återställas i ursprungligt skick när avtalet löpte ut.

13 Rudolf Maierhofer uppförde med hjälp av prefabricerade byggelement en- och tvåvåningsbyggnader som var jämförbara med prefabricerade hus. Byggnaderna vilade på betongsocklar som anlagts på en betonggrund som gjutits på marken. Väggskivorna var fastskruvade i grunden med bultar. Takstolarna täcktes med taktegel. Golv och väggar i badrum och kök var kaklade. Konstruktionen innebar att byggnaderna alltid kunde nedmonteras av åtta personer på tio dagar, samt att de senare kunde återuppföras.

14 Under år 1992 drog Rudolf Maierhofer inte av någon ingående mervärdesskatt som var hänförlig till uppförandet av byggnaderna. För åren 1993—1995 deklarerade Rudolf Maierhofer uthyrning av sådan fast egendom som var undantagen från skatteplikt enligt 4 § punkt 12 första meningen a UStG.

15 Finanzamt beskattade emellertid Rudolf Maierhofers uthyrning med den normala skattesatsen med motiveringen att uthyrningen inte avsåg fast egendom utan endast byggnader som egentligen inte utgjorde väsentliga fastighetstillbehör enligt 95 § BGB. Finanzamt beaktade avdragsgill skatt vid fastställandet av skatten.

16 Finanzgericht (Tyskland) ogillade Rudolf Maierhofers talan mot Finanzamts beskattningsbeslut.

17 Rudolf Maierhofer överklagade Finanzgerichts dom till Bundesfinanzhof, och gjorde gällande att 4 § punkt 12 första meningen a UStG hade tillämpats felaktigt med hänsyn till sjätte mervärdesskattedirektivet.

18 Bundesfinanzhof har påpekat att 4 § UStG utgör en tillämpning av artikel 13 B.b i sjätte mervärdesskattedirektivet, och att den inte uttryckligen utesluter sådana transaktioner som de som Rudolf Maierhofer genomfört i form av uthyrning av provisoriskt uppförda byggnader från undantaget från omsättningsskatt. Med tillämpning av nationell rättspraxis skall 4.12 § första meningen a UStG icke desto mindre tolkas i enlighet med de tyska civilrättsliga bestämmelserna, i synnerhet § 95.1 första och andra meningarna BGB, enligt vilka föremål, inklusive byggnader, som endast provisoriskt har gjorts fast i marken inte utgör en integrerad del av den fasta egendomen. Med den utgångspunkten utgör uthyrning av sådana byggnader en beskattningsbar transaktion.

19 Bundesfinanzhof hyser emellertid tvivel rörande huruvida det sätt varpå man i tysk rättspraxis har behandlat frågan är förenligt med gemenskapsrätten. Bundesfinanzhof har mot denna bakgrund ansett att följande frågor skall ställas till EG-domstolen:

"1. Omfattar begreppet 'uthyrning av fast egendom' i artikel 13 B.b i direktiv 77/388/EEG upplåtelse mot vederlag av en prefabricerad byggnad som efter hyresavtalets utgång skall monteras ned och som sedan kan flyttas till en annan fastighet och återuppföras?

2. Är det härvid av betydelse huruvida hyresvärden upplåter både mark och byggnad till hyresgästen eller endast en byggnad som han har uppfört på mark som hyresgästen förfogar över?"

Den första frågan

20 Den hänskjutande domstolen har ställt sin första fråga för att få klarhet i vad begreppet uthyrning av fast egendom, som förekommer i artikel 13 B.b i sjätte mervärdesskattedirektivet, skall anses omfatta.

21 Enligt den tyska regeringen behövs inte någon exakt definition av begreppet uthyrning av fast egendom eftersom medlemsstaterna enligt artikel 13 B.b i sjätte mervärdesskattedirektivet får föreskriva undantag utöver de undantag som avses i nämnda bestämmelse, något som den tyska lagstiftaren har gjort. Det framgår nämligen av administrativa anvisningar, som godkänts av Bundesrat, att uthyrning av byggnader som uppförts med hjälp av prefabricerade byggelement, och som provisoriskt har gjorts fast i marken, inte utgör uthyrning av fast egendom i den mening som avses i BGB, varför sådan uthyrning inte omfattas av det undantag från omsättningsskatt som föreskrivs för uthyrning av fast egendom.

22 Domstolen erinrar emellertid för det första om att artikel 13 B.b i sjätte mervärdesskattedirektivet har införlivats genom 4 § UStG, i vilken det föreskrivs dels att uthyrning av fast egendom i princip är undantagen från skatteplikt, dels att endast vissa särskilda uthyrningar, som generellt motsvarar sådan uthyrning som avses i artikel 13 B.b första stycket punkterna 1—4 i nämnda direktiv, inte omfattas av undantaget. Bestämmelserna i 4 § UStG innehåller inte några ytterligare begränsningar av detta undantag och framför allt inte någon begränsning för byggnader som har uppförts med hjälp av prefabricerade byggelement.

23 För det andra skall det i fråga om de administrativa anvisningar som den tyska regeringen har hänvisat till, påpekas att Bundesfinanzhof över huvud taget inte nämner dessa i sitt beslut om hänskjutande. Som framgår av vad som anförts under förhandlingen utgör dessa anvisningar endast riktlinjer och inte en sådan lagbestämmelse som 4 § UStG, även om de har godkänts av Bundesrat. Det går alltså inte att med stöd av anvisningarna införa ytterligare begränsningar i den mening som avses i artikel 13 B.b andra stycket i sjätte mervärdesskattedirektivet.

24 Förbundsrepubliken Tyskland kan under dessa förhållanden inte anses ha utnyttjat möjligheten enligt artikel 13 B.b i sjätte mervärdesskattedirektivet att vid införlivandet av detta föreskriva andra begränsningar av undantaget än de som uttryckligen stadgas i denna bestämmelse.

25 Domstolen erinrar även om att det av fast rättspraxis framgår att undantagen i artikel 13 i sjätte mervärdesskattedirektivet utgör självständiga gemenskapsrättsliga begrepp och att de således måste ges en gemenskapsrättslig tolkning (se dom av den 12 september 2000 i mål C-358/97, kommissionen mot Irland, REG 2000, s. I-6301, punkt 51).

26 Tolkningen av begreppet uthyrning av fast egendom, som avses i artikel 13 B.b i sjätte mervärdesskattedirektivet, är därmed inte beroende av den civilrättsliga tolkningen i en medlemsstat. I motsats till vad den tyska regeringen har hävdat är det således inte nödvändigt att undersöka vad begreppet uthyrning av fast egendom skall anses omfatta.

27 Vid tolkningen av en gemenskapsrättslig bestämmelse skall inte bara dess lydelse beaktas, utan också sammanhanget och de mål som eftersträvas med de föreskrifter som den ingår i (se dom av den 14 oktober 1999 i mål C-223/98, Adidas, REG 1999, s. I-7081, punkt 23, och av den 14 juni 2001 i mål C-191/99, Kvaerner, REG 2001, s. I-4447, punkt 30).

28 Artikel 13 B.b i sjätte mervärdesskattedirektivet innehåller inte någon definition av omfattningen av vad som avses med begreppet uthyrning av fast egendom. Således måste sammanhanget och de mål som eftersträvas med de föreskrifter som den ingår i undersökas.

29 Av ordalydelsen i artikel 13 B.b i sjätte mervärdesskattedirektivet framgår att gemenskapslagstiftaren avsåg att beskatta uthyrning av lös egendom i motsats till fast egendom, som i princip skall undantas från skatteplikt.

30 Domstolen har således funnit att en nationell bestämmelse genom vilken undantaget från mervärdesskatteplikt i artikel 13 B.b i sjätte mervärdesskattedirektivet — vilket uteslutande avser uthyrning av fast egendom — hade utsträckts till att omfatta uthyrning av viss lös egendom stred mot bestämmelserna i detta direktiv (se dom av den 3 juli 1997 i mål C-60/96, kommissionen mot Frankrike, REG 1997, s. I-3827, punkt 16).

31 Den egendom som domen i det ovannämnda målet kommissionen mot Frankrike gällde, utgjordes av husvagnar, tält, andra flyttbara bostäder samt mindre bostäder avsedda för fritidsbruk. Dessa föremål betecknades som lös egendom

och kännetecknades antingen av att de var mobila, såsom i fråga om husvagnar och mobila hem, eller lätta att flytta, såsom i fråga om tält och mindre bostäder avsedda för fritidsbruk.

32 De byggnader som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, och som har beskrivits i punkt 13 i förevarande dom, är däremot varken mobila eller lätta att flytta. Byggnaderna vilar på betongsocklar som anlagts på en betonggrund som gjutits på marken. De kan monteras ned när hyresavtalet löper ut för att senare återuppföras, vilket dock kräver åtta mans arbete under tio dagar.

33 Sådana byggnader som består av konstruktioner som har fästs vid eller i marken skall anses utgöra fast egendom. Det är i detta avseende av betydelse att konstruktionerna inte är enkla att montera ned eller flytta. I motsats till vad den tyska regeringen har hävdat är det dock inte nödvändigt att byggnaderna inte går att skilja från marken. Hyresavtalets löptid är inte heller avgörande vid bestämningen av om de ifrågavarande byggnaderna utgör lös eller fast egendom.

34 Det sålunda definierade begreppet byggnad motsvarar definitionen av detta ord i artikel 4.3 a i sjätte mervärdesskattedirektivet avseende tillhandahållande av byggnader eller delar av byggnader. Det finns nämligen inte någon anledning att tolka detta begrepp olika beroende på om det är fråga om sådan uthyrning som avses i artikel 13 B.b i nämnda direktiv, eller ett sådant tillhandahållande som avses i nämnda artikel 4.3 a.

35 Den första frågan skall alltså besvaras med att uthyrning av en byggnad som har uppförts med hjälp av prefabricerade byggelement som har fästs vid eller i marken på ett sådant sätt att den varken kan monteras ned eller flyttas med

lätthet, utgör uthyrning av fast egendom i den mening som avses i artikel 13 B.b i sjätte mervärdesskattedirektivet, även om byggnaden skall avlägsnas när hyresavtalet löpt ut och återuppföras på annan mark.

Den andra frågan

36 Den hänskjutande domstolen har ställt sin andra fråga för att få klarhet i huruvida den omständigheten att hyresvärden tillhandahåller hyresgästen både mark och byggnad, eller endast den byggnad som uppförs på hyresvärdens mark, är relevant för att avgöra huruvida uthyrning utgör en uthyrning av fast egendom enligt artikel 13 B.b i sjätte mervärdesskattedirektivet.

37 Enligt Rudolf Maierhofer och kommissionen har denna omständighet inte någon som helst betydelse för vad som skall anses utgöra uthyrning av fast egendom.

38 Enligt Förenade kungarikets regering är det däremot av betydelse att hyresvärden upplåter både själva byggnaden och marken på vilken byggnaden är uppförd. I annat fall finns en risk att tillhandahållande av en skattepliktig tjänst i form av exempelvis arbeten avseende uppförande eller reparation av en byggnad, anges som uthyrning av fast egendom som är undantagen från skatteplikt.

39 Domstolen erinrar i detta avseende om att de transaktioner som skall undantas från skatteplikt i artikel 13 B.b i sjätte mervärdesskattedirektivet definieras på grundval av transaktionens art. För att avgöra om en transaktion utgör uthyrning eller arbete avseende uppförande eller reparation av en byggnad, måste transaktionens särdrag beaktas (se, i fråga om artikel 2.1 i sjätte mervärdesskattedirektivet, dom av den 25 februari 1999 i mål C-349/96, CPP, REG 1999, s. I-973, punkt 29), oberoende av det artificiella sätt på vilket transaktionen eventuellt anges.

40 Som framgår av svaret på den första frågan kan uthyrning av fast egendom för övrigt avse bara en byggnad. Det krävs inte att uthyrningen avser både byggnaden och marken på vilken den har uppförts, för att uthyrningen skall anses gälla fast egendom i den mening som avses i artikel 13 B.b i sjätte mervärdesskattedirektivet.

41 Den andra frågan skall således besvaras med att det vid avgörandet av om en uthyrning utgör uthyrning av fast egendom enligt artikel 13 B.b i sjätte mervärdesskattedirektivet saknar betydelse om hyresvärden tillhandahåller hyresgästen både mark och byggnad eller endast den byggnad som uppförs på hyresvärdens mark.

Rättegångskostnader

42 De kostnader som har förorsakats den tyska regeringen, Förenade kungarikets regering 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 25 maj 2000 har ställts av Bundesfinanzhof — följande dom:

1) **Uthyrning av en byggnad som har uppförts med hjälp av prefabricerade byggelement, som har fästs vid eller i marken på ett sådant sätt att den varken kan monteras ned eller flyttas med lätthet utgör uthyrning av fast egendom i den mening som avses i artikel 13 B.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, även om byggnaden skall avlägsnas när hyresavtalet löpt ut, och återuppföras på annan mark.**

2) **Vid avgörandet av om en uthyrning utgör uthyrning av fast egendom enligt artikel 13 B.b i direktiv 77/388 saknar betydelse om hyresvärden tillhandahåller hyresgästen både mark och byggnad eller endast den byggnad som uppförs på hyresvärdens mark.**

Wathelet Timmermans Edward

Jann von Bahr

Avkunnad vid offentligt sammanträde i Luxemburg den 16 januari 2003.

R. Grass

Justitiesekreterare

M. Wathelet

Ordförande på femte avdelningen