Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Første Afdeling)

28. april 2016*

»Præjudiciel forelæggelse — skatter og afgifter — moms — afgiftspligtige transaktioner — udtagelse til brug for virksomheden af goder, som er opnået »inden for rammerne af virksomhedsudøvelsen« — sidestillingen med levering af goder mod vederlag — afgiftsgrundlag«

I sag C-128/14,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Hoge Raad der Nederlanden (Nederlandenes øverste domstol, Nederlandene) ved afgørelse af 21. februar 2014, indgået til Domstolen den 18. marts 2014, i sagen:

Staatssecretaris van Financiën

mod

Het Oudeland Beheer BV,

har

DOMSTOLEN (Første Afdeling)

sammensat af Domstolens vicepræsident, A. Tizzano, som fungerende formand for Første Afdeling, og dommerne F. Biltgen, A. Borg Barthet, E. Levits (refererende dommer) og M. Berger,

generaladvokat: P. Mengozzi

justitssekretær: ekspeditionssekretær M. Ferreira,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 16. juli 2015,

efter at der er afgivet indlæg af:

— Het Oudeland Beheer BV ved belastingadviseur A.J. de Ruiter

— den nederlandske regering ved K. Bulterman, C.S. Schillemans og M. Noort, som befuldmægtigede

— Europa-Kommissionen ved W. Roels og C. Soulay, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 15. oktober 2015,

afsagt følgende

* Processprog: nederlandsk.

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 5, stk. 3, litra b), og stk. 7, litra a), samt artikel 11, punkt A, stk. 1, 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 1977, L 145, s. 1), som ændret ved Rådets direktiv 95/7/EF af 10. april 1995 (EFT 1995, L 102, s. 18, herefter »sjette direktiv«).

2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en sag mellem Staatssecretaris van Financiën (statssekretæren for finansielle anliggender, Nederlandene) og Het Oudeland Beheer BV (herefter »Oudeland«) vedrørende fastsættelsen af afgiftsgrundlaget for en levering i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i sjette direktivs artikel 5, stk. 7, litra a), som dette selskab har foretaget.

Retsforskrifter

EU-retten

3 Selv om sjette direktiv med virkning fra den 1. januar 2007 blev ophævet og erstattet af Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1), er hovedsagens tvist, henset til tidspunktet for de omhandlede faktiske omstændigheder, reguleret af sjette direktiv.

4 Sjette direktivs artikel 2 har følgende ordlyd:

»Merværdiafgift pålægges:

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

5 Direktivets artikel 5, der har overskriften »Levering af goder«, bestemmer:

»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. Medlemsstaterne kan anse aflevering af visse byggearbejder som levering i henhold til stk. 1.

[...]

7. Medlemsstaterne kan sidestille følgende med levering mod vederlag:

a) en afgiftspligtig persons udtagelse til brug for sin virksomhed af et gode som er frembragt, udført, udvundet, bearbejdet, indkøbt eller indført inden for rammerne af virksomhedsudøvelsen, når erhvervelsen af et sådant gode hos en anden afgiftspligtig person ikke ville give ham ret til fuldt fradrag af merværdiafgiften

[...]«

6 Sjette direktivs artikel 11 lyder således:

»A. I indlandet

1. Beskatningsgrundlaget er:

a) ved levering af goder og tjenesteydelser, bortset fra de under litra b), c) og d) omhandlede, den samlede modværdi, som leverandøren eller tjenesteyderen modtager eller vil modtage af køberen, aftageren eller tredjemand for de pågældende transaktioner, herunder tilskud, der er direkte forbundet med transaktionernes pris

b) ved de i artikel 5, stk. 6 og 7, omhandlede transaktioner, købsprisen for goderne eller for tilsvarende goder eller i mangel af en købspris, kostprisen; begge disse priser bestemt på det tidspunkt, hvor transaktionerne finder sted

[...]«

7 Direktivets artikel 13 med titlen »Afgiftsfritagelser i indlandet« bestemmer:

»B. Andre fritagelser Med forbehold af andre fællesskabsbestemmelser fritager medlemsstaterne på betingelser, som de fastsætter for at sikre en korrekt og enkel anvendelse af nedennævnte fritagelser, og med henblik på at forhindre enhver mulig form for svig, unddragelse og misbrug: [...]

g) levering af bygninger eller dele heraf med tilhørende jord, med undtagelse af de i artikel 4, stk. 3, litra a), nævnte; [...]

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.

8 Direktivets artikel 17, der har overskriften »Fradragsrettens indtræden og omfang«, bestemmer:

»1. Fradragsretten indtræder samtidig med, at den fradragsberettigede afgift forfalder.

2. 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

[...]

c) den merværdiafgift, som skyldes i medfør af artikel 5, stk. 7, litra a), og artikel 6, stk. 3.

[...]

5. For så vidt angår goder og ydelser, som af en afgiftspligtig person benyttes såvel til transaktioner, der giver ret til fradrag i medfør af stk. 2 og 3, som til transaktioner, der ikke giver ret til fradrag, er fradrag kun tilladt for den del af merværdiafgiften, der forholdsmæssigt svarer til beløbet for den førstnævnte form for transaktioner.

[...]«

Nederlandsk ret

9 Artikel 3 i Wet op de Omzetbelasting 1968 (lov af 1968 om omsætningsafgift) i den affattelse, der finder anvendelse på hovedsagen (herefter »Wet OB«), har følgende ordlyd:

»1. Ved levering af goder forstås:

[...]

c) levering af fast ejendom af dem, der opførte dem med undtagelse af andre ubebyggede grunde end byggegrunde […]

[...]

h) brug i virksomheden af goder fremstillet i egen bedrift i de tilfælde, hvor den afgift, der påhviler goderne, såfremt de var erhvervet hos en anden virksomhed, ikke eller ikke helt kan fradrages: goder, der er fremstillet på bestilling med levering af materialer, herunder også et grundstykke, sidestilles med goder fremstillet i egen bedrift; denne bestemmelse finder ikke anvendelse på andre ubebyggede grunde end byggegrunde […]

[...]

2. For levering af goder anses også stiftelse, 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 Artikel 8, stk. 3 og 5, i Wet OB bestemmer:

»3. For leveringer som omhandlet i artikel 3, stk. 1, litra g) og h), og artikel 3a, stk. 1, anses vederlaget for at være det beløb uden omsætningsafgift, som skulle betales for varerne, såfremt disse på leveringstidspunktet var erhvervet eller fremstillet i den tilstand, som de befinder sig i på dette tidspunkt.

[...]

5. En bekendtgørelse kan fastlægge, i hvilket omfang:

[...]

b) de relevante omkostninger i tilfælde af ejendomsret, hvortil der bl.a. er knyttet jordrenter, rettigheder til langtidslejemål, byggerettigheder, servitutter, lejligheder, ret til medlemsskab i et ejendomsselskab (*lidmaatschapsrechten*) og andre tilsvarende rettigheder, er omfattet af vederlaget.

[...]«

11 Artikel 5 i Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968 (gennemførelsesbekendtgørelse til lov af 1968 om omsætningsafgift, herefter »gennemførelsesbekendtgørelsen«) har følgende ordlyd:

»1. Ved stiftelse, overdragelse, afståelse og opsigelse af en ret til et langtidslejemål, en byggerettighed eller en servitut indgår lejeværdien eller værdien af honoraret i vederlaget, hvorved dette ikke må være højere end den økonomiske værdi af den ejendom, som retten vedrører; 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.

[...]

5. Værdien af en leje, et honorar eller en godtgørelse fastsættes ud fra bilag A til denne bekendtgørelse.

[...]

12 Gennemførelsesbekendtgørelsens bilag A bestemmer

[...]

»b) Værdien af en leje, et honorar eller en godtgørelse, som udløber efter et fastsat tidspunkt, udregnes på grundlag af det årlige beløb, ganget med det antal år, i hvilke beløbet skal erlægges [...]«

Tvisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

13 Den 8. marts 2004 erhvervede Oudeland, som lejer, en ret til et langtidslejemål af en grund og en kontorbygning, som var under opførelse på denne grund (herefter »den omhandlede kontorbygning«), mod forudbetaling af et årligt beløb (herefter »årslejen«). Lejemålet var aftalt til en løbetid på 20 år, og årslejen androg 330 000 EUR.

14 I henhold til artikel 3, stk. 2, i Wet OB, som bygger på sjette direktivs artikel 5, stk. 3, litra b), sidestilles stiftelsen af en ret til et langtidslejemål med hensyn til opkrævning af merværdiafgift (moms) med levering af fast ejendom og er derfor momspligtig. I henhold til lovens artikel 8, stk. 5, litra b), sammenholdt med gennemførelsesbekendtgørelsens artikel 5, stk. 5, omfatter afgiftsgrundlaget for en levering som den i hovedsagen omhandlede værdien af retten til et langtidslejemål, således som denne beregnes i overensstemmelse med bilag A, litra b), til gennemførelsesbekendtgørelsen, dvs. den kapitaliserede værdi af den samlede leje. I det foreliggende tilfælde er denne værdi blevet fastsat til 3 844 500 EUR.

15 Stiftelsen af den i hovedsagen omhandlede ret til et langtidslejemål er følgelig blevet pålagt moms. Oudeland har betalt denne moms på 730 455 EUR til den entreprenør, med hvem selskabet har indgået den omhandlede langtidslejeaftale, og har foretaget fradrag for dette beløb i sin momsangivelse vedrørende marts 2004.

16 Efter stiftelsen af retten til langtidslejemålet lod Oudeland opførelsen af den omhandlede kontorbygning færdiggøre, hvorefter den blev overdraget som en færdig kontorbygning. Omkostningerne til færdiggørelsen af denne bygning beløb sig til 1 571 749 EUR. Oudeland betalte 298 632 EUR i moms og fradrog hele dette momsbeløb direkte. Mens bygningen blev færdiggjort, forfaldt den første årsleje, som Oudeland betalte.

17 Oudeland udlejede den omhandlede kontorbygning fra den 1. juni 2004. I overensstemmelse med den gældende nationale lovgivning, som beror på sjette direktivs artikel 13, punkt C, litra a), valgte Oudeland sammen med lejerne at afstå fra at være omfattet af den momsfritagelse, der gælder for udlejning af fast ejendom, for en del af denne bygning. Udlejningen af den resterende del af bygningen var momsfritaget.

18 Oudeland lagde til grund, at udlejningen af den omhandlede kontorbygning måtte betragtes som en levering til brug for selskabets virksomhed af en vare fremstillet inden for rammerne af dets virksomhedsudøvelse som omhandlet i artikel 3, stk. 1, litra h), i Wet OB og sjette direktivs artikel 5, stk. 7, litra a). Oudeland indbetalte således moms for udlejningen af den del af kontorbygningen, som var momsfritaget, og for hvilken Oudeland derfor ikke havde ret til fradrag. I sin momsangivelse fastsatte Oudeland afgiftsgrundlaget for den i hovedsagen omhandlede levering på grundlag af de samlede omkostninger uden moms ved færdiggørelsen forhøjet med den årsleje, der allerede var forfaldet ved leveringen.

19 Skattemyndigheden var af den opfattelse, at afgiftsgrundlaget i forbindelse med udlejningen af den omhandlede kontorbygning måtte være omkostningerne ved færdiggørelsen med tillæg af den kapitaliserede værdi af de samlede lejebeløb. Myndigheden fremsendte en efteropkrævning til Oudeland vedrørende perioden fra den 1. til den 30. juni 2004 for et beløb svarende til forskellen mellem det afgiftsgrundlag, som Oudeland havde beregnet, og afgiftsgrundlaget beregnet af myndigheden. Denne opkrævning blev fastholdt på trods af Oudelands klage.

20 Da Oudeland ikke fik medhold i den sag, selskabet havde anlagt til prøvelse af afgørelsen om afslag på klagen ved Rechtbank te 's-Gravenhage (retten i første instans i Haag, Nederlandene), appellerede selskabet sidstnævnte afgørelse til Gerechtshof te 's-Gravenhage (appeldomstolen i Haag, Nederlandene).

21 Denne ret udtalte, at i henhold til artikel 8, stk. 3, i Wet OB omfatter afgiftsgrundlaget for en levering som omhandlet i artikel 3, stk. 1, litra h), i Wet OB kostprisen for den grund, som Oudeland har overtaget i forbindelse med langtidslejemålet, og at der i denne sammenhæng skal tages udgangspunkt i den værdi, som grunden havde for Oudeland på leveringstidspunktet i henhold til artikel 3, stk. 1, litra h), i Wet OB. Ifølge denne ret kan denne værdi i øvrigt ikke ligestilles med den værdi, som grunden på dette tidspunkt ville udgøre for en ejer, men skal begrænses til den årsleje, der er betalt forud for færdiggørelsen af den omhandlede kontorbygning.

22 Gerechtshof te 's-Gravenhage (appeldomstolen i Haag) har følgelig ophævet afgørelsen afsagt af Rechtbank te 's-Gravenhage (retten i første instans i Haag), skattemyndighedens afgørelse om afslag på Oudelands klage og efteropkrævningen til dette selskab.

23 Statssekretæren for finansielle anliggender har iværksat en kassationsappel ved Hoge Raad der Nederlanden (Nederlandenes øverste domstol, Nederlandene) til prøvelse af appelafgørelsen.

24 Tvisten mellem parterne i hovedsagen vedrører den måde, hvorpå afgiftsgrundlaget for en levering som omhandlet i sjette direktivs artikel 5, stk. 7, litra a), skal fastsættes. Mens Oudeland er af den opfattelse, at det alene er beløb, som er afholdt indtil datoen for leveringen, dvs. den årsleje, som er forfaldet på dette tidspunkt, samt omkostningerne ved færdiggørelsen af den omhandlede kontorbygning, som indgår i dette afgiftsgrundlag, lægger Statssekretæren for finansielle anliggender den kapitaliserede værdi af den samlede årsleje til grund som værdien af retten til et langtidslejemål.

25 Den forelæggende ret er i tvivl om, hvorvidt de elementer af kostprisen, som der er betalt moms for, dvs. værdien af retten til et langtidslejemål og omkostningerne til færdiggørelse af den omhandlede kontorbygning, i overensstemmelse med dom af 8. november 2012, Gemeente Vlaardingen (C-299/11, EU:C:2012:698), ikke skal indgå i afgiftsgrundlaget, og om dette også gælder, selv om den afgiftspligtige direkte og fuldt ud har fradraget det samlede momsbeløb, der er betalt af disse elementer, i overensstemmelse med de nationale retsforskrifter.

26 Hvis de elementer af kostprisen, som er nævnt i foregående præmis af denne dom skal indgå i afgiftsgrundlaget som omhandlet i artikel 8, stk. 3, i Wet OB, sammenholdt med sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra b), har den forelæggende ret rejst spørgsmålet om, hvordan dette grundlag skal fastsættes for så vidt angår retten til et langtidslejemål, og særligt på hvilken måde værdien af de lejebeløb, som successivt skal betales, skal indgå i afgiftsgrundlaget for en levering som omhandlet i sjette direktivs artikel 5, stk. 7, litra a).

27 Under disse omstændigheder har Hoge Raad der Nederlanden (Nederlandenes øverste domstol) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Skal sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra b), fortolkes således, at afgiftsgrundlaget for en levering som omhandlet i sjette direktivs artikel 5, stk. 7, litra a), ikke omfatter kostprisen for grund eller andre stoffer eller materialer, for hvilke den afgiftspligtige har betalt moms ved erhvervelsen, i den foreliggende sag ved stiftelsen af en tinglig ret til at benytte en fast ejendom? Vil svaret være et andet, såfremt den afgiftspligtige på grundlag af den nationale lovgivning, uanset om denne måtte være i strid med sjette direktiv, har fradraget denne moms ved anskaffelsen?

2) Skal sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra b), i et tilfælde som det foreliggende, i hvilket grunden med en bygning under opførelse er erhvervet i forbindelse med stiftelse af en tinglig ret som omhandlet i sjette direktivs artikel 5, stk. 3, litra b), fortolkes således, at afgiftsgrundlaget for en levering som omhandlet i sjette direktivs artikel 5, stk. 7, litra a), omfatter værdien af lejen, dvs. værdien af de beløb, der årligt skal betales i den tinglige rets løbetid eller resterende løbetid?«

Om de præjudicielle spørgsmål

Det første spørgsmål

28 Med det første spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra b), skal fortolkes således, at værdien af en tinglig ret, som giver indehaveren heraf ret til at benytte en fast ejendom, og udgifterne til færdiggørelse af den kontorbygning, der er opført på den omhandlede grund, kan medtages i afgiftsgrundlaget for en levering som omhandlet i sjette direktivs artikel 5, stk. 7, litra a), når den afgiftspligtige person allerede har betalt momsen af denne værdi og af disse udgifter, men også har fradraget denne moms direkte og fuldt ud.

29 I medfør af sjette direktivs artikel 5, stk. 7, litra a), kan medlemsstaterne sidestille en afgiftspligtig persons udtagelse til brug for sin virksomhed af et gode, som er frembragt, udført, udvundet, bearbejdet, indkøbt eller indført inden for rammerne af virksomhedsudøvelsen, med en levering mod vederlag, når erhvervelsen af et sådant gode hos en anden afgiftspligtig person ikke ville give ham ret til fuldt fradrag af momsen.

30 Dette giver navnlig medlemsstaterne mulighed for at udforme deres skattelovgivning, således at de virksomheder, der som følge af, at de udøver en momsfritaget virksomhed, ikke kan fradrage den moms, de har betalt ved erhvervelsen af deres goder til virksomheden, ikke stilles ringere i forhold til de konkurrenter, der udøver samme virksomhed ved brug af goder, de har erhvervet momsfrit,

eftersom de selv har fremstillet dem, eller mere generelt ved at have erhvervet dem inden for rammerne af virksomhedsudøvelsen (dom af 8.11.2012, Gemeente Vlaardingen, C-299/11, EU:C:2012:698, præmis 26).

31 Det bemærkes indledningsvis, at som generaladvokaten har anført i punkt 42 i forslaget til afgørelse, er anvendelsen af sjette direktivs artikel 5, stk. 7, litra a), underlagt tre kumulative betingelser.

32 For det første skal det omhandlede gode være »et gode, som er frembragt, udført, udvundet, bearbejdet, […] inden for rammerne af [en afgiftspligtig persons] virksomhedsudøvelse[…]«. Domstolen har fastslået, at for at muligheden for at foretage en sidestilling med en levering mod vederlag kan anvendes med henblik på effektivt at fjerne enhver momsmæssig ulighed mellem afgiftspligtige personer, som har erhvervet deres goder af en anden afgiftspligtig person, og dem, der har erhvervet goder inden for rammerne af virksomhedsudøvelsen, skal sjette direktivs artikel 5, stk. 7, litra a), ikke alene anses for at dække de goder, den berørte virksomhed i fuld udstrækning selv har frembragt, udført, udvundet eller bearbejdet, men også dem, der er frembragt, udført, udvundet eller bearbejdet af tredjemand ved hjælp af materialer, som virksomheden har stillet til rådighed, idet denne sidestilling skal kunne udstrækkes til samtlige de goder, der er færdiggjort eller forbedret af en tredjemand (jf. i denne retning domme af 8.11.2012, Gemeente Vlaardingen, C-299/11, EU:C:2012:698, præmis 27 og 28, og af 10.9.2014, Gemeente 's-Hertogenbosch, C-92/13, EU:C:2014:2188, præmis 28).

33 For det andet skal den afgiftspligtige have udtaget dette gode til brug for sin virksomhed.

34 For det tredje må erhvervelsen af dette gode hos en anden afgiftspligtig person ikke give den første afgiftspligtige person ret til at fradrage hele momsen.

35 Når dette er præciseret, skal det fremhæves, at Oudeland i nærværende sag efter for det første at have erhvervet en ret til den omhandlede grund og den kontorbygning, der var under opførelse på denne grund, ved indgåelse af en aftale om langtidsleje, betalt moms af denne erhvervelse og foretaget fradrag for denne moms på sin momsangivelse for marts 2004 og for det andet ladet denne bygning færdiggøre, betalt moms af udgifterne til færdiggørelsen heraf og foretaget fradrag for denne moms har udlejet den omhandlede kontorbygning, idet selskabet alene har afstået fra at være omfattet af en del af den momsfritagelse, der gælder for udlejning af fast ejendom.

36 Da Oudelands udlejning af den således erhvervede bygning var blevet betragtet som en udtagelse til brug for virksomheden af goder, som er opnået inden for rammerne af virksomhedsudøvelsen, og da bygningen delvist var blevet anvendt til andre formål end afgiftspligtige transaktioner, var denne udlejning blevet sidestillet med en levering i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i sjette direktivs artikel 5, stk. 7, litra a), og pålagt moms.

37 Ifølge sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra b), er afgiftsgrundlaget ved bl.a. de i artikel 5, stk. 7, litra a), omhandlede transaktioner »købsprisen for goderne eller tilsvarende goder eller i mangel af en købspris kostprisen; begge disse priser bestemt på det tidspunkt, hvor transaktionerne finder sted«.

38 Domstolen har i denne forbindelse præciseret, at det utvetydigt fremgår af den pågældende bestemmelse i artikel 11, punkt A, stk. 1, litra b), at det alene er, hvis der ikke foreligger en købspris for goderne eller for tilsvarende goder, at afgiftsgrundlaget er »kostprisen« (dom af 23.4.2015, Property Development Company, C-16/14, EU:C:2015:265, præmis 37).

39 Ifølge den forelæggende ret er det i den foreliggende sag ubestridt, at der ikke findes nogen købspris for et til den omhandlede kontorbygning svarende gode. Det er følgelig kostprisen, der skal lægges til grund.

40 Den forelæggende ret er imidlertid i tvivl om, hvorvidt de elementer af kostprisen, som der er betalt moms for, dvs. værdien af retten til et langtidslejemål og omkostningerne til færdiggørelse af den omhandlede kontorbygning, skal udelukkes fra afgiftsgrundlaget, skønt den afgiftspligtige person direkte og fuldt ud har fradraget den moms, der således er betalt for stiftelsen af retten til et langtidslejemål og færdiggørelsen af denne bygning, i overensstemmelse med de nationale retsforskrifter.

41 Domstolen har i denne forbindelse præciseret, at muligheden for at sidestille med en levering mod vederlag ikke kan danne grundlag for at opkræve moms af værdien af goder, som den berørte afgiftspligtige allerede har betalt moms af i forbindelse med en tidligere afgiftspålæggelse (jf. i denne retning dom af 8.11.2012, Gemeente Vlaardingen, C-299/11, EU:C:2012:698, præmis 32).

42 En sådan gentagen afgiftspålæggelse er således uforenelig med for det første momsens væsentlige kendetegn, nemlig at den finder anvendelse på varernes og tjenesteydelsernes merværdi, idet den afgift, som skal betales ved en transaktion, beregnes efter fradrag af den afgift, der er betalt i det foregående led (jf. bl.a. dom af 16.12.1992, Beaulande, C-208/91, EU:C:1992:524, præmis 14, af 17.9.1997, UCAL, C-347/95, EU:C:1997:411, præmis 34, og af 29.4.2004, GIL Insurance m.fl., C-308/01, EU:C:2004:252, præmis 33), og for det andet med formålet med muligheden for at foretage en sidestilling, der ganske vist består i at give medlemsstaterne mulighed for at pålægge moms på udtagelse af goder til brug for momsfritagne aktiviteter, men som på ingen måde giver medlemsstaterne mulighed for gentagne gange at pålægge den samme del af godernes værdi moms (dom af 8.11.2012, Gemeente Vlaardingen, C-299/11, EU:C:2012:698, præmis 32).

43 Som generaladvokaten har anført i punkt 49 i forslaget til afgørelse, forholder det sig således, at hvis der er foretaget fradrag for den moms, som er betalt for elementerne af kostprisen, fører afgiftspålæggelsen som følge af sidestillingen med levering af goder mod vederlag ikke til en gentagen afgiftspålæggelse af samme værdi. Det er således kun, når momsen for disse elementer fortsat belaster den afgiftspligtige, fordi denne ikke har foretaget fradrag herfor, at disse elementer ikke kan tages i betragtning i afgiftsgrundlaget i henhold til sjette direktivs artikel 5, stk. 7, litra a).

44 Domstolen har i denne forbindelse bemærket, at beskatningsgrundlaget i sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra b), i intet tilfælde kan omfatte en værdi, for hvilken den afgiftspligtige allerede har betalt moms uden efterfølgende at have haft fradrag herfor (jf. dom af 23.4.2015, Property Development Company, C-16/14, EU:C:2015:265, præmis 42 og den deri nævnte retspraksis).

45 Det følger heraf som bemærket af generaladvokaten i punkt 50 i forslaget til afgørelse, at værdier, som den afgiftspligtige allerede har betalt moms for, idet den pågældende efterfølgende har fradraget denne, udmærket kan medtages i afgiftsgrundlaget i henhold til sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra b).

46 Henset til ovenstående bemærkninger skal det første spørgsmål besvares med, at sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra b), skal fortolkes således, at værdien af en tinglig ret, som giver indehaveren heraf ret til at benytte en fast ejendom, og udgifterne til færdiggørelse af den kontorbygning, der er opført på den omhandlede grund, kan medtages i afgiftsgrundlaget for en levering som omhandlet i sjette direktivs artikel 5, stk. 7, litra a), når den afgiftspligtige person allerede har betalt momsen af denne værdi og af disse udgifter, men også har fradraget denne moms direkte og fuldt ud.

Det andet spørgsmål

47 Med det andet spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra b), i en situation som den i hovedsagen omhandlede, hvor en grund og en bygning under opførelse på denne grund er blevet erhvervet ved stiftelsen af en tinglig ret, som

giver indehaveren heraf ret til at benytte denne faste ejendom, skal fortolkes således, at den værdi af denne tinglige ret, som skal tages i betragtning i afgiftsgrundlaget for levering i henhold til dette direktivs artikel 5, stk. 7, litra a), svarer til værdien af de beløb, der skal betales som modydelse hvert år i løbet af hele løbetiden for den langtidslejeaftale, som stiftede denne tinglige ret, eller til værdien af de beløb, der skal betales i denne aftales resterende løbetid.

48 Det skal for det første bemærkes, at som det er præciseret i denne doms præmis 38 og 39, er det alene, hvis der ikke foreligger en købspris for goderne eller for tilsvarende goder, at afgiftsgrundlaget er »kostprisen«, og at det i den foreliggende sag er ubestridt, at der ikke findes nogen købspris for et til den omhandlede kontorbygning svarende gode.

49 Afgiftsgrundlaget for leveringen i henhold til sjette direktivs artikel 5, stk. 7, litra a), udgøres i hovedsagen følgelig af kostprisen.

50 Det fremgår for det andet af ordlyden af sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra b), at kostprisen og købsprisen for goderne eller for tilsvarende goder skal bestemmes på det tidspunkt, hvor leveringen i henhold til direktivets artikel 5, stk. 7, litra a), finder sted.

51 Det skal for det tredje bemærkes, at stiftelsen af retten til et langtidslejemål i den foreliggende sag i medfør af den nationale bestemmelse, som gennemfører muligheden i sjette direktivs artikel 5, stk. 3, litra b), er sidestillet med leveringen af et gode. Hvad angår stiftelsen af en ret til et langtidslejemål med en varighed på 20 år som den i hovedsagen omhandlede i overensstemmelse med de gældende bestemmelser i national ret beregnes modydelsen for denne levering på grundlag af et fast årligt beløb ganget med det antal år, i hvilke beløbet skal erlægges, idet det beløb, som herved opnås, efterfølgende korrigeres eller kapitaliseres på tidspunktet for stiftelsen af denne ret i henhold til bestemmelserne i national ret. I det foreliggende tilfælde har stiftelsen af en ret til et langtidslejemål givet anledning til betaling på én gang af den moms, der skyldes på det samlede beløb af den således fastsatte modydelse.

52 Det skal præciseres, at fremgangsmåden for fastsættelse af denne modydelse ikke er genstand for de af den forelæggende ret forelagte spørgsmål, idet værdien af denne modydelse ikke er blevet anfægtet inden for rammerne af tvisten i hovedsagen.

53 Da det følger af besvarelsen på det første spørgsmål, at betaling af moms på værdien af retten til et langtidslejemål ikke er til hinder for, at denne værdi tages i betragtning i afgiftsgrundlaget for leveringen i henhold til sjette direktivs artikel 5, stk. 7, litra a), for så vidt som der direkte og fuldt ud var foretaget fradrag for denne afgift, og at det er ubestridt, at den pågældende værdi udgør et af elementerne i kostprisen, skal det afgøres, om der skal tages hensyn til den samlede værdi af retten til et langtidslejemål, således som den nederlandske regering har gjort gældende, eller alene en del heraf.

54 Det skal i denne forbindelse bemærkes, at langtidslejemålet er tidsbegrænset, og at værdien af modydelsen for stiftelsen af denne ret til et langtidslejemål, som det fremgår af denne doms præmis 51, er fastsat på grundlag af den aftalte varighed af langtidslejeaftalen.

55 Hvis leveringen i henhold til sjette direktivs artikel 5, stk. 7, litra a), ikke sker samtidig med stiftelsen af retten til et langtidslejemål, men efterfølgende, svarer værdien af denne ret, som skal tages i betragtning i afgiftsgrundlaget, til restværdien heraf på tidspunktet for leveringen (jf. analogt dom af 17.5.2001, Fischer og Brandenstein, C-322/99 og C-323/99, EU:C:2001:280, præmis 80, og af 8.5.2013, Marinov, C-142/12, EU:C:2013:292, præmis 32).

56 Denne restværdi af retten til et langtidslejemål fastsættes i forhold til den resterende løbetid af langtidslejeaftalen og omfatter værdien af de resterende årlige beløb, som skal betales i henhold hertil, korrigeret eller kapitaliseret i henhold til samme fremgangsmåde som den, der blev anvendt ved fastsættelsen af værdien af retten til et langtidslejemål.

57 Denne fortolkning understøttes af formålet med muligheden for at foretage en sidestilling, som medlemsstaterne anerkendes ved sjette direktivs artikel 5, stk. 7, litra a), således som anført i denne doms præmis 30.

58 Hvis en konkurrent på det tidspunkt, hvor leveringen i henhold til sjette direktivs artikel 5, stk. 7, litra a), finder sted, skulle indgå en langtidslejeaftale for den resterende løbetid af den af Oudeland indgåede langtidslejeaftale vedrørende samme ejendom med henblik på anvendelse af den omhandlede kontorbygning til samme virksomhed som den af Oudeland udøvede, ville kostprisen for retten til et langtidslejemål for denne konkurrent således svare til værdien af denne ret på tidspunktet for indgåelsen af aftalen og således til restværdien heraf.

59 Hvis det i lighed med den nederlandske regering antages, at der skal tages hensyn til den samlede værdi af langtidslejeaftalen svarende til modydelsen på tidspunktet for stiftelsen af retten hertil, ville dette som anført af generaladvokaten i punkt 70 i forslaget til afgørelse medføre, at der ses bort fra, at værdien af retten til et langtidslejemål generelt falder med tiden, og føre til en tilsidesættelse af reglen om, at kostprisen skal fastsættes på tidspunktet for leveringen i henhold til sjette direktivs artikel 5, stk. 7, litra a).

60 På samme måde svarer størrelsen af de allerede forfaldne årlige lejebeløb ganske vist til de beløb, som Oudeland har betalt for retten til et langtidslejemål, men disse beløb svarer ikke til værdien af denne ret på tidspunktet for leveringen i henhold til dette direktivs artikel 5, stk. 7, litra a).

61 Henset til ovenstående bemærkninger skal det andet spørgsmål besvares med, at sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra b), i en situation som den i hovedsagen omhandlede, hvor en grund og en bygning under opførelse på denne grund er blevet erhvervet ved stiftelsen af en tinglig ret, som giver indehaveren heraf ret til at benytte denne faste ejendom, skal fortolkes således, at den værdi af denne tinglige ret, som skal tages i betragtning i afgiftsgrundlaget for levering i henhold til sjette direktivs artikel 5, stk. 7, litra a), svarer til værdien af de beløb, der skal betales som modydelse hvert år i den resterende løbetid for den langtidslejeaftale, som stiftede denne tinglige ret, korrigeret eller kapitaliseret i henhold til samme fremgangsmåde som den, der blev anvendt ved fastsættelsen af værdien af stiftelsen af retten til et langtidslejemål.

Sagens omkostninger

62 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Første Afdeling) for ret:

1) Artikel 11, punkt A, stk. 1, 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, som ændret ved Rådets direktiv 95/7/EF af 10. april 1995, skal fortolkes således, at værdien af en tinglig ret, som giver indehaveren heraf ret til at benytte en fast ejendom, og udgifterne til færdiggørelse af den kontorbygning, der er opført på den omhandlede grund, kan medtages i afgiftsgrundlaget for en levering som omhandlet i sjette direktivs artikel 5, stk. 7, litra a), som ændret, når den afgiftspligtige person allerede har betalt momsen af denne værdi og af disse udgifter, men også har fradraget denne moms direkte og fuldt ud.

2) I en situation som den i hovedsagen omhandlede, hvor en grund og en bygning under opførelse på denne grund er blevet erhvervet ved stiftelsen af en tinglig ret, som giver indehaveren heraf ret til at benytte denne faste ejendom, skal artikel 11, punkt A, stk. 1, litra b), i sjette direktiv 77/388, som ændret ved direktiv 95/7, fortolkes således, at den værdi af denne tinglige ret, som skal tages i betragtning i afgiftsgrundlaget for levering i henhold til dette direktivs artikel 5, stk. 7, litra a), svarer til værdien af de beløb, der skal betales som modydelse hvert år i den resterende løbetid for den langtidslejeaftale, som stiftede denne tinglige ret, korrigeret eller kapitaliseret i henhold til samme fremgangsmåde som den, der blev anvendt ved fastsættelsen af værdien af stiftelsen af retten til et langtidslejemål.

Underskrifter