Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (första avdelningen)

den 28 april 2016 *

”Begäran om förhandsavgörande — Beskattning — Mervärdesskatt — Skattepliktiga transaktioner — Uttag för verksamhetsändamål av varor som erhållits ’inom denna rörelse’ — Behandling som leverans mot vederlag — Beskattningsunderlag”

I mål C-128/14,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Hoge Raad der Nederlanden (Nederländernas högsta domstol, Nederländerna) genom beslut av den 21 februari 2014, som inkom till domstolen den 18 mars 2014, i målet

Staatssecretaris van Financiën

mot

Het Oudeland Beheer BV,

meddelar

DOMSTOLEN (första avdelningen)

sammansatt av domstolens vice ordförande, A. Tizzano, tillika tillförordnad ordförande på första avdelningen, samt domarna F. Biltgen, A. Borg Barthet, E. Levits (referent) och M. Berger,

generaladvokat: P. Mengozzi,

justitiesekreterare: förste handläggaren M. Ferreira,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 16 juli 2015,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

— Het Oudeland Beheer BV, genom A.J. de Ruiter, belastingadviseur,

— Nederländernas regering, genom M.K. Bulterman, C.S. Schillemans och M. Noort, samtliga i egenskap av ombud,

— Europeiska kommissionen, genom W. Roels och C. Soulay, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 15 oktober 2015 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

* Rättegångsspråk: nederländska.

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 5.3 b, 5.7 a och 11 A.1 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), i dess lydelse enligt rådets direktiv 95/7/EG av den 10 april 1995 (EGT L 102, s. 18) (nedan kallat sjätte direktivet).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Staatssecretaris van Financiën (statssekreterare med ministerlika befogenheter vid finansministeriet, Nederländerna) och bolaget Het Oudeland Beheer BV (nedan kallat Oudeland). Målet rör fastställandet av beskattningsunderlaget för en leverans, i den mening som avses i artikel 5.7 a i sjätte direktivet, som utförts av bolaget.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

3 Trots att sjätte direktivet upphävdes den 1 januari 2007 och då ersattes av rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, s. 1), är det på grund av tidpunkten för omständigheterna i det nationella målet sjätte direktivet som är tillämpligt.

4 I artikel 2 i sjätte direktivet föreskrivs följande:

”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.”

5 I artikel 5 i samma direktiv, med rubriken ”Leverans av varor”, föreskrivs 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. Medlemsstaterna får betrakta överlämnandet av vissa byggnadsarbeten som en leverans i den betydelse som begreppet har enligt punkt 1.

…

7. Medlemsstaterna kan behandla följande som leverans mot vederlag:

a) Uttag som en skattskyldig person gör inom ramen för sin rörelse av varor som producerats, konstruerats, utvunnits, bearbetats, inköpts eller importerats inom denna rörelse, då mervärdesskatten på dessa varor inte skulle ha varit helt avdragsgill om de hade förvärvats från någon annan skattskyldig person.

…”

6 Artikel 11 i sjätte direktivet har följande lydelse:

”A. Inom landets territorium

1. Beskattningsunderlaget skall vara följande:

a) När det gäller annat tillhandahållande av varor och andra tjänster än som avses i punkterna b, c och d nedan: Allt som utgör det vederlag som leverantören har erhållit eller kommer att erhålla från kunden eller en tredje part för dessa inköp, inklusive subventioner som är direkt kopplade till priset på leveransen.

b) När det gäller sådana tillhandahållanden som avses i artikel 5.6 och 5.7: Varornas eller liknande varors inköpspris eller, i avsaknad av något inköpspris, självkostnadspriset, bestämda vid tidpunkten för tillhandahållandet.

…”

7 Artikel 13, med rubriken ”Undantag inom landets territorium”, i samma direktiv har följande lydelse:

”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: …

g) tillhandahållande av byggnader eller delar därav och den mark på vilken de står, utom sådant som beskrivs i artikel 4.3 a. …

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.”

8 Artikel 17 i sjätte direktivet har rubriken ”Avdragsrättens inträde och räckvidd” och innehåller följande bestämmelser:

”1. Avdragsrätten inträder samtidigt som skattskyldigheten för avdragsbeloppet.

2. 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) Mervärdes[s]katt 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.

…

c) Mervärdes[s]katt som kan tas ut enligt artiklarna 5.7 a och 6.3.

…

5. När varor och tjänster är avsedda att användas av en skattskyldig person såväl för transaktioner som omfattas av punkterna 2 och 3 och med avseende på vilka mervärdesskatten är avdragsgill, som för transaktioner med avseende på vilka mervärdesskatten inte är avdragsgill, skall bara den andel av mervärdesskatten vara avdragsgill som kan hänföras till de förstnämnda transaktionerna.

…”

Nederländsk rätt

9 Artikel 3 i Wet op de Omzetbelasting 1968 (1968 års lag om mervärdesskatt) (nedan kallad Wet OB) hade vid tidpunkten för omständigheterna i det nationella målet följande lydelse:

”1. Följande utgör leverans av varor:

…

c) tillhandahållande av fastigheter av den som har färdigställt dessa med undantag för annan obebyggd mark än mark för bebyggelse …

…

h) förfogande, för verksamhetsändamål, över varor som producerats i den egna verksamheten då mervärdesskatten på dessa varor, om de hade förvärvats från en näringsidkare, inte, eller inte fullt ut, skulle ha kunnat dras av. Varor som framställts på beställning mot tillhandahållande av material, inklusive mark, ska behandlas som varor som producerats inom verksamheten. Punkt h ska inte tillämpas på annan obebyggd mark än mark för bebyggelse …

…

2. Som leverans av varor anses också upprättande, överföring, ändring, avstående från och uppsägning av rättigheter som är knutna till fastigheter, med undantag för hypotek och markränta, 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, vilket skulle uppstå vid en tredje mans produktion vid tidpunkten för denna handling.”

10 Artikel 8.3 och 8.5 i Wet OB hade följande lydelse:

”3. När det gäller sådana leveranser som avses i artikel 3.1 g, 3.1 h och 3a.1 anses vederlaget vara det belopp utan mervärdesskatt som skulle betalas för varorna om dessa, vid tidpunkten för leveransen, förvärvades eller producerades i det skick i vilket de befann sig vid denna tidpunkt.”

…

5. Det kan genom förordning närmare fastställas i vilken mån

…

b) pålagor knutna till med markränta belastad egendom, arrenderättigheter, byggnader, servitut, lägenheter, medlemskapsrättigheter och dylikt ska anses ingå i vederlaget,

…”

11 I artikel 5 i 1968 års tillämpningsförordning till lagen om mervärdesskatt (Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968) (nedan kallad tillämpningsförordningen) föreskrivs följande:

”1. För upplåtelse, överföring, avstående från och uppsägning av rättigheter avseende arrende, byggnader och servitut ingår arrendeavgiftens värde, ersättningen eller hyresavgiften i vederlaget, varvid vederlaget inte kan överstiga marknadsvärdet för den egendom som rättigheten avser. Marknadsvärdet uppgår åtminstone till självkostnadspriset, inbegripet mervärdesskatt, för den fastighet som rätten avser, vilket skulle uppstå vid en tredje mans produktion vid tidpunkten för denna handling.”

…

5. Värdet på en arrendeavgift, en ersättning, en hyresavgift eller en utbetalning fastställs i enlighet med bilaga A till denna förordning.

…

12 Bilaga A till tillämpningsförordningen innehåller följande bestämmelse:

…

”b) Värdet på en arrendeavgift, en ersättning, en hyresavgift eller en utbetalning som förfaller till betalning efter en viss tid fastställs genom att det årsbeloppet multipliceras med det antal år under vilka det ska betalas …”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

13 Den 8 mars 2004 ingick Oudeland, mot förskottsbetalning av ett årligt vederlag (nedan kallat den årliga arrendeavgiften), ett arrendeavtal som omfattade en fastighet och en kontorsbyggnad som höll på att uppföras på fastigheten (nedan kallad kontorsbyggnaden). Arrendetiden fastställdes till tjugo år, och den årliga arrendeavgiften uppgick till 330 000 euro.

14 Med stöd av artikel 3.2 i Wet OB, som bygger på artikel 5.3 b i sjätte direktivet, kvalificerades arrendeupplåtelsen i mervärdesskattehänseende som en leverans av fast egendom, och belastades således med mervärdesskatt. Enligt artikel 8.5 b i Wet OB, jämförd med artikel 5.5 i tillämpningsförordningen, utgörs beskattningsunderlaget för en sådan leverans av arrendets värde, beräknat enligt led b i bilaga A till tillämpningsförordningen, det vill säga det kapitaliserade värdet på samtliga arrendeavgifter. Värdet fastställdes i det aktuella fallet till 3 844 500 euro.

15 Arrendeupplåtelsen belastades således med mervärdesskatt. Oudeland betalade 730 455 euro till den näringsidkare med vilken det ingått arrendeavtalet, och drog av motsvarande belopp i sin mervärdesskattedeklaration för månaden mars 2004.

16 Efter det att arrendet upplåtits lät Oudeland slutföra uppförandet av kontorsbyggnaden, varefter den färdigställda byggnaden levererades till bolaget. Kostnaden för slutförandet av byggnationen uppgick till 1 571 749 euro, och på detta belopp betalade Oudeland 298 632 euro i mervärdesskatt, och drog omedelbart av samma belopp. Under den tid som byggnationen slutfördes förföll den första årliga arrendeavgiften till betalning och betalades av Oudeland.

17 Den 1 juni 2004 började Oudeland hyra ut kontorsbyggnaden. För en del av kontorsbyggnaden valde Oudeland, tillsammans med hyresgästerna, att avstå från att tillämpa det undantag från mervärdesskatteplikt som gäller för uthyrning av fast egendom. Detta var möjligt enligt den tillämpliga nationella lagstiftningen, som bygger på artikel 13 C a i sjätte direktivet. Uthyrningen av den andra delen av kontorsbyggnaden var undantagen från mervärdesskatt.

18 Oudeland ansåg att uthyrningen av kontorsbyggnaden borde kvalificeras som leverans för verksamhetsändamål av en vara som producerats inom bolagets rörelse i den mening som avses i artikel 3.1 h i Wet OB och artikel 5.7 a i sjätte direktivet. Bolaget betalade mervärdesskatt för den del av byggnaden som var undantagen från mervärdesskatt och som således inte gav upphov till någon avdragsrätt. I mervärdesskattedeklarationen fastställde bolaget beskattningsunderlaget för leveransen utifrån de totala kostnaderna, exklusive mervärdesskatt, för slutförandet av byggnationen, jämte det belopp i årlig arrendeavgift som vid tidpunkten för leveransen redan hade förfallit till betalning.

19 Skattemyndigheten ansåg att beskattningsunderlaget för uthyrningen av kontorsbyggnaden skulle utgöras av kostnaderna för slutförandet av byggnationen, jämte det kapitaliserade värdet på samtliga arrendeavgifter. Den beslutade att, för perioden 1 juni 2004–30 juni 2004, i efterhand påföra bolaget mervärdesskatt med ett belopp som motsvarade skillnaden mellan det beskattningsunderlag som Oudeland hade beräknat och det som fastställts av skattemyndigheten. Oudeland begärde omprövning. Skattemyndigheten omprövade beslutet utan att ändra det.

20 Oudeland Beheer överklagade detta beslut till Rechtbank te 's-Gravenhage (domstolen i Haag, Nederländerna) som ogillade talan. Oudeland överklagade den sistnämnda domen till Gerechtshof te 's-Gravenhage (appellationsdomstolen i Haag, Nederländerna).

21 Appellationsdomstolen slog fast att för leveranser i den mening som avses i artikel 3.1 h i lagen om mervärdesskatt ska, enligt artikel 8.3 i Wet OB, självkostnadspriset för den mark som Oudeland arrenderar ingå i beskattningsunderlaget. Den fann vidare att man i detta hänseende måste utgå från det värde som marken hade för Oudeland vid tidpunkten för den leverans som avses i artikel 3.1 h i Wet OB. Domstolen slog även fast att detta värde inte kunde likställas med det värde som marken vid samma tidpunkt skulle ha för en ägare, och att det endast skulle baseras på den årliga arrendeavgift som betalats före slutförandet av byggnationen.

22 Gerechtshof te 's-Gravenhage (appellationsdomstolen i Haag) upphävde således domen från Rechtbank te 's-Gravenhage (domstolen i Haag) samt upphävde skattemyndighetens omprövningsbeslut.

23 Staatssecretaris van Financiën överklagade appellationsdomstolens dom till Hoge Raad der Nederlanden (Nederländernas högsta domstol, Nederländerna).

24 Tvistefrågan mellan parterna i det nationella målet gäller vilket som är det korrekta tillvägagångssättet för att fastställa beskattningsunderlaget för en leverans i den mening som avses i artikel 5.7 a i sjätte direktivet. Oudeland anser att det endast är de belopp som har uppkommit på leveransdagen, det vill säga de årliga arrendeavgifter som vid den tidpunkten har förfallit till betalning, samt kostnaderna för färdigställandet av kontorsbyggnaden, som ska ingå i beskattningsunderlaget. Staatssecretaris van Financiën anser däremot att det är det kapitaliserade värdet på samtliga arrendeavgifter som ska läggas till grund för fastställandet av arrendets värde.

25 Den hänskjutande domstolen undrar huruvida beskattningsunderlaget ska fastställas med bortseende från de delar av självkostnadspriset på vilka mervärdesskatt har betalats, såsom i domen av den 8 november 2012, Gemeente Vlaardingen (C-299/11, EU:C:2012:698), det vill säga arrendets värde och kostnaderna för färdigställandet av kontorsbyggnaden, samt huruvida detsamma gäller när en skattskyldig person med stöd av nationella bestämmelser omedelbart har gjort fullt avdrag för den mervärdesskatt som har betalats.

26 Om de delar av självkostnadspriset som nämns i föregående punkt ska ingå i det beskattningsunderlag som avses i artikel 8.3 i Wet OB, jämförd med artikel 11 A.1 b i sjätte direktivet, önskar den hänskjutande domstolen få klarhet i hur detta beskattningsunderlag ska fastställas vad gäller arrendet, och framför allt, hur värdet på de arrendeavgifter som successivt förfaller till betalning ska inkluderas i beskattningsunderlaget för en leverans i den mening som avses i artikel 5.7 a i sjätte direktivet.

27 Under dessa omständigheter har Hoge Raad der Nederlanden (Nederländernas högsta domstol) beslutat att förklara målet vilande och ställa följande tolkningsfrågor till domstolen:

”1) Ska artikel 11 A.1 b i sjätte direktivet tolkas på så sätt att beskattningsunderlaget för en leverans i den mening som avses i artikel 5.7 a i sjätte direktivet inte omfattar självkostnadspriset för mark eller andra råvaror eller material för vilka den skattskyldiga personen har betalat mervärdesskatt vid förvärvet, vilket i förevarande fall skedde till följd av upplåtelsen av en sakrätt som ger nyttjanderätt till fast egendom? Ska frågan besvaras annorlunda om den skattskyldiga personen har gjort avdrag för nämnda mervärdesskatt vid anskaffningen med stöd av den nationella lagstiftningen – oavsett om denna på den punkten strider mot sjätte direktivet eller inte?

2) Ska artikel 11 A.1 b i sjätte direktivet i ett fall som det förevarande, där mark med en byggnad under uppförande har mottagits till följd av upplåtelsen av en sakrätt som avses i artikel 5.3 b i sjätte direktivet, tolkas på så sätt att beskattningsunderlaget för en leverans i den mening som avses i artikel 5.7 a i sjätte direktivet omfattar arrendeavgiftens värde, det vill säga värdet på de belopp som årligen ska betalas under sakrättens löptid eller återstående löptid?”

Prövning av tolkningsfrågorna

Den första frågan

28 Den hänskjutande domstolen har ställt den första frågan för att få klarhet i huruvida artikel 11 A.1 b i sjätte direktivet ska tolkas på så sätt att värdet på en sakrätt som ger innehavaren nyttjanderätt till fast egendom och kostnaderna för att färdigställa en kontorsbyggnad som har uppförts på den aktuella marken kan ingå i beskattningsunderlaget för en leverans i den mening som avses i artikel 5.7 a i sjätte direktivet, när den skattskyldiga personen visserligen redan har betalat mervärdesskatt på nämnda värde och kostnader, men även omedelbart har gjort fullt avdrag för den mervärdesskatten.

29 Enligt artikel 5.7 a i sjätte direktivet kan medlemsstaterna behandla uttag som en skattskyldig person gör för verksamhetsändamål av varor som producerats, konstruerats, utvunnits, bearbetats, inköpts eller importerats inom denna rörelse som leverans mot vederlag, då mervärdesskatten på dessa varor inte skulle ha varit helt avdragsgill om de hade förvärvats från någon annan skattskyldig person.

30 Denna möjlighet gör att medlemsstaterna kan anpassa sin nationella skattelagstiftning på så sätt att de företag som, på grund av att de bedriver en verksamhet som är undantagen från mervärdesskatteplikt inte har möjlighet att dra av den mervärdesskatt som de betalat i samband med förvärv av varor i rörelsen, inte missgynnas i förhållande till konkurrenter som bedriver samma verksamhet med varor som de erhållit utan att betala mervärdesskatt, genom att framställa dem själva eller mer allmänt genom att erhålla dessa inom sin rörelse (dom av den 8 november 2012, Gemeente Vlaardingen, C-299/11, EU:C:2012:698, punkt 26).

31 Det ska inledningsvis framhållas att för att artikel 5.7 a i sjätte direktivet ska vara tillämplig, krävs det, precis som generaladvokaten har påpekat i punkt 42 i sitt förslag till avgörande, att tre kumulativa villkor är uppfyllda.

32 För det första måste de aktuella varorna utgöra ”varor som producerats, konstruerats, utvunnits, bearbetats … inom [den skattskyldiga personens] rörelse”. Domstolen har slagit fast att för att denna möjlighet, att behandla uttag som en leverans mot vederlag, ska kunna användas på ett sådant sätt att skattskyldiga personer som förvärvat sina varor från en annan skattskyldig person och skattskyldiga personer som förvärvat sina varor inom ramen för sin rörelse verkligen ges en jämbördig ställning i mervärdesskattehänseende, ska artikel 5.7 a i sjätte direktivet förstås så, att den inte bara omfattar varor som i sin helhet har producerats, konstruerats, utvunnits, eller bearbetats av företaget självt, utan också varor som producerats, konstruerats, utvunnits eller bearbetats av tredje part med hjälp av material som nämnda företag ställt till förfogande. Behandlingen som leverans mot vederlag ska kunna utsträckas till att omfatta samtliga varor som färdigställts eller förbättrats av en tredje part (se, för ett liknande resonemang, dom av den 8 november 2012, Gemeente Vlaardingen, C-299/11, EU:C:2012:698, punkterna 27 och 28, och dom av den 10 september 2014, Gemeente ’s-Hertogenbosch, C-92/13, EU:C:2014:2188, punkt 28).

33 För det andra ska den skattskyldiga personen ha tagit ut varan för verksamhetsändamål.

34 För det tredje krävs det att mervärdesskatten på dessa varor inte skulle ha varit helt avdragsgill om de hade förvärvats från någon annan skattskyldig person.

35 Mot denna bakgrund konstaterar domstolen att det som har framkommit i målet är att Oudeland, genom ett arrendeavtal, förvärvade en rätt till den berörda fastigheten och till den kontorsbyggnad som höll på att uppföras på denna, betalade mervärdesskatt på detta förvärv och drog av den skatten i sin mervärdesskattedeklaration för månaden mars 2004. Därefter slutförde bolaget byggnationen, betalade mervärdesskatt på de kostnader det haft för uppförandet av byggnaden och drog sedan av den skatten. Bolaget hyrde slutligen ut kontorsbyggnaden och avstod, i samband med detta, endast delvis från det undantag från mervärdesskatteplikt som föreskrivs för uthyrning av fast egendom.

36 Då Oudelands uthyrning av den färdigställda byggnaden betraktades som ett uttag för verksamhetsändamål av en vara som erhållits inom denna rörelse, och då byggnaden delvis användes för annat än skattepliktiga transaktioner, behandlades uthyrningen således som en leverans i den mening som avses i artikel 5.7 a i sjätte direktivet och belastades med mervärdesskatt.

37 Enligt artikel 11 A.1 b i sjätte direktivet ska beskattningsunderlaget, när det gäller sådana transaktioner som avses i bland annat artikel 5.7 a i direktivet, utgöras av ”varornas eller liknande varors inköpspris eller, i avsaknad av något inköpspris, självkostnadspriset, bestämda vid tidpunkten för tillhandahållandet”.

38 Domstolen har i detta avseende angett att det otvetydigt följer av artikel 11 A.1 b att det enbart är om det inte finns något inköpspris för varorna eller för liknande varor som beskattningsunderlaget utgörs av ”självkostnadspriset” (dom av den 23 april 2015, Property Development Company, C-16/14, EU:C:2015:265, punkt 37).

39 Enligt den hänskjutande domstolen är det i det aktuella fallet ostridigt att det inte föreligger något inköpspris för någon vara som liknar kontorsbyggnaden. Beskattningsunderlaget ska således fastställas på grundval av självkostnadspriset.

40 Den hänskjutande domstolen ställer sig emellertid frågan huruvida de delar av självkostnadspriset på vilka mervärdesskatt har betalats, det vill säga arrendets värde och kostnaderna för uppförandet av kontorsbyggnaden, inte ska anses ingå i beskattningsunderlaget, ens om den skattskyldiga personen – med stöd av tillämpliga nationella bestämmelser – omedelbart har gjort fullt avdrag för den mervärdesskatt som har betalats för arrendeupplåtelsen och för uppförandet av byggnaden.

41 På denna punkt har EU-domstolen preciserat att möjligheten att behandla ett uttag som en leverans mot vederlag inte kan utnyttjas för att ta ut mervärdesskatt på värdet på varor som den skattskyldiga personen redan betalat mervärdesskatt på i samband med en tidigare beskattning (se, för ett liknande resonemang, dom av den 8 november 2012, Gemeente Vlaardingen, C-299/11, EU:C:2012:698, punkt 32).

42 Att beskattning sker flera gånger på detta sätt skulle nämligen vara oförenligt med, för det första, mervärdesskattens grundläggande egenskap, som innebär att skatten tas ut på de berörda varornas eller tjänsternas mervärde, varvid den skatt som ska erläggas vid en viss transaktion beräknas efter det att avdrag har gjorts för den skatt som har erlagts vid föregående transaktion (se, bland annat, dom av den 16 december 1992, Beaulande, C-208/91, EU:C:1992:524, punkt 14, dom av den 17 september 1997, UCAL, C-347/95, EU:C:1997:411, punkt 34, och dom av den 29 april 2004, GIL Insurance m.fl., C-308/01, EU:C:2004:252, punkt 33). För det andra skulle det vara oförenligt med syftet med att införa en möjlighet att behandla ett uttag som en leverans mot vederlag. Syftet är visserligen att göra det möjligt för medlemsstaterna att mervärdesbeskatta uttag av varor för en icke-skattepliktig verksamhet, men det innebär inte på något sätt att de får ta ut mervärdesskatt på en och samma del av dessa varors värde vid flera tillfällen (dom av den 8 november 2012, Gemeente Vlaardingen, C-299/11, EU:C:2012:698, punkt 32).

43 När den mervärdesskatt som betalats på självkostnadsprisets delar därefter har dragits av, kan beskattningen av uttaget såsom en leverans mot vederlag inte – precis som generaladvokaten har framhållit i punkt 49 i sitt förslag till avgörande – anses leda till att samma värde beskattas flera gånger. Det är nämligen endast när mervärdesskatten för dessa delar stannar som en kostnad hos den skattskyldiga personen, på grund av att personen inte har gjort avdrag för dem, som dessa delar inte ska ingå i beskattningsunderlaget vad gäller artikel 5.7 a i sjätte direktivet.

44 Domstolen har slagit fast att det beskattningsunderlag som avses i artikel 11 A.1 b i sjätte direktivet inte i något fall kan omfatta ett värde på vilket den skattskyldiga personen redan har betalat mervärdesskatt utan att därefter ha kunnat göra avdrag för densamma (se dom av den 23 april 2015, Property Development Company, C-16/14, EU:C:2015:265, punkt 42 och där angiven rättspraxis).

45 Härav följer, vilket även generaladvokaten har påpekat i punkt 50 i sitt förslag till avgörande, att värden på vilka den skattskyldiga personen redan har betalat mervärdesskatt kan ingå i det beskattningsunderlag som avses i artikel 11 A.1 b i sjätte direktivet om vederbörande också har dragit av den skatten.

46 Mot denna bakgrund ska den första frågan besvaras enligt följande. Artikel 11 A.1 b i sjätte direktivet ska tolkas på så sätt att värdet på en sakrätt som ger innehavaren nyttjanderätt till fast egendom och kostnaderna för att färdigställa en kontorsbyggnad som har uppförts på den aktuella marken kan ingå i beskattningsunderlaget för en leverans i den mening som avses i artikel 5.7 a i sjätte direktivet, när den skattskyldiga personen visserligen redan har betalat mervärdesskatt på nämnda värde och kostnader, men även omedelbart har gjort fullt avdrag för den mervärdesskatten.

Den andra frågan

47 Den hänskjutande domstolen har ställt den andra frågan för att få klarhet i huruvida artikel 11 A.1 b i sjätte direktivet, i ett fall som det förevarande, där mark och en byggnad under uppförande har mottagits till följd av upplåtelsen av en sakrätt som ger innehavaren nyttjanderätt till denna fasta egendom, ska tolkas på så sätt att det värde på sakrätten som ska ingå i beskattningsunderlaget för en leverans i den mening som avses i artikel 5.7 a i sjätte direktivet ska vara värdet på de belopp som årligen ska betalas i vederlag under arrendeavtalets hela löptid, eller värdet på de belopp som ska betalas under den del av avtalets löptid som återstår.

48 Först och främst ska det erinras om det som klargjorts ovan i punkterna 38 och 39, det vill säga att det enbart är om det inte finns något inköpspris för varorna eller för liknande varor som beskattningsunderlaget utgörs av ”självkostnadspriset”, och att det i det aktuella fallet inte föreligger något inköpspris för någon vara som liknar kontorsbyggnaden.

49 I det nationella målet är det således självkostnadspriset som utgör beskattningsunderlaget för leveransen i den mening som avses artikel 5.7 a i sjätte direktivet.

50 Därefter kan det konstateras att det framgår av lydelsen i artikel 11 A.1 b i sjätte direktivet att självkostnadspriset, precis som inköpspriset för varorna eller för liknande varor, ska bestämmas vid tidpunkten för leveransen i den mening som avses i artikel 5.7 a i direktivet.

51 Med stöd av den nationella bestämmelsen om införande av den möjlighet som ges i artikel 5.3 b i sjätte direktivet likställdes upplåtelsen av det aktuella arrendet med leverans av en vara. När det gäller upplåtelsen av ett sådant tjugoårigt arrende som det aktuella framgår det av de tillämpliga bestämmelserna i nationell rätt att vederlaget för denna leverans fastställs genom att ett fast årsbelopp multipliceras med antalet år under vilka betalningar ska erläggas, varefter den summa som erhålls korrigeras eller kapitaliseras vid tidpunkten för arrendeupplåtelsen, detta i enlighet med de nationella föreskrifterna. I det aktuella fallet föranledde arrendeupplåtelsen betalning, vid ett enda tillfälle, av mervärdesskatten på det sålunda fastställda vederlagets totalbelopp.

52 Det bör påpekas att den hänskjutande domstolens tolkningsfrågor inte rör metoden för att fastställa detta vederlag, eftersom vederlagets värde inte har ifrågasatts i det nationella målet.

53 Det framgår av svaret på den första frågan att betalningen av mervärdesskatt på arrendets värde inte hindrar detta värde från att ingå beskattningsunderlaget för leveransen enligt artikel 5.7 a i sjätte direktivet, förutsatt att fullt avdrag för mervärdesskatten omedelbart har gjorts. Det är även ostridigt att detta värde utgör en del av självkostnadspriset. Det ska således prövas huruvida det är arrendets fullständiga värde – vilket den nederländska regeringen anser – som ska ingå i beskattningsunderlaget eller om det endast är en del av detta.

54 Det bör i sammanhanget nämnas att arrendet är tidsbestämt och att, såsom angetts ovan i punkt 51, värdet på vederlaget för arrendeupplåtelsen bestäms utifrån arrendeavtalets löptid.

55 Om leveransen enligt artikel 5.7 a i sjätte direktivet inte sker samtidigt som arrendeupplåtelsen, utan vid ett senare tillfälle, är det det värde som återstår av arrendet vid leveranstillfället som ska ingå i beskattningsunderlaget (se, analogt, dom av den 17 maj 2001, Fischer och Brandenstein, C-322/99 och C-323/99, EU:C:2001:280, punkt 80, och dom av den 8 maj 2013, Marinov, C-142/12, EU:C:2013:292, punkt 32).

56 Detta restvärde för arrendet ska bestämmas utifrån arrendeavtalets återstående löptid och omfattar värdet på de årsbelopp som återstår att erlägga, vilka har korrigerats eller kapitaliserats enligt samma metod som den som används för att bestämma arrendets värde.

57 Denna tolkning stöds av syftet med den möjlighet att behandla ett uttag som en leverans som medlemsstaterna har enligt artikel 5.7 a i sjätte direktivet och som det erinras om ovan i punkt 30.

58 Det förhåller sig nämligen på så sätt att om en konkurrent, vid tidpunkten för leveransen enligt artikel 5.7 a i sjätte direktivet, ingick ett arrendeavtal med en löptid motsvarande den återstående löptiden för det arrendeavtal ingåtts av Oudeland, beträffande samma egendom, för att använda kontorsbyggnaden för samma verksamhet som den som Oudeland utövar, skulle självkostnadspriset för arrendet – för denna konkurrent – motsvaras av arrendets värde vid tidpunkten för arrendeupplåtelsen, det vill säga arrendets restvärde.

59 Att, liksom den nederländska regeringen, hävda att det är arrendets fullständiga värde, vilket motsvarar vederlaget vid tidpunkten för arrendeupplåtelsen, som ska ingå i beskattningsunderlaget, innebär att man bortser från det faktum att arrendets värde, i allmänhet, minskar med tiden, vilket generaladvokaten har påpekat i punkt 70 i sitt förslag till avgörande, samt att man ignorerar regeln om att självkostnadspriset ska bestämmas vid tidpunkten för leveransen enligt artikel 5.7 a i sjätte direktivet.

60 Vidare konstaterar domstolen att även om de årsavgifter som redan har förfallit till betalning utgör belopp som Oudeland har betalat för arrendet, motsvarar dessa belopp inte arrendets värde vid tidpunkten för leveransen enligt artikel 5.7 a i sjätte direktivet.

61 Mot denna bakgrund ska det andra frågan besvaras enligt följande. I ett fall som det förevarande, där mark och en byggnad under uppförande har mottagits till följd av upplåtelsen av en sakrätt som ger innehavaren nyttjanderätt till denna fasta egendom, ska artikel 11 A.1 b i sjätte direktivet tolkas på så sätt att det värde på sakrätten som ska ingå i beskattningsunderlaget för en leverans i den mening som avses i artikel 5.7 a i sjätte direktivet motsvarar värdet på de belopp som årligen ska betalas i vederlag under den återstående löptiden för det arrendeavtal genom vilket nämnda sakrätt har upplåtits, vilka har korrigerats eller kapitaliserats enligt samma metod som den som används för att fastställa arrendeupplåtelsens värde.

Rättegångskostnader

62 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (första avdelningen) följande:

1) **Artikel 11 A.1 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, i dess lydelse enligt rådets direktiv 95/7/EG av den 10 april 1995, ska tolkas på så sätt att värdet på en sakrätt som ger innehavaren nyttjanderätt till fast egendom och kostnaderna för att färdigställa en kontorsbyggnad som har uppförts på den aktuella marken kan ingå i beskattningsunderlaget för en leverans i den mening som avses i artikel 5.7 a i sjätte direktivet, när den skattskyldiga personen visserligen redan har betalat mervärdesskatt på nämnda värde och kostnader, men även omedelbart har gjort fullt avdrag för den mervärdesskatten.**

2) **I ett fall som det förevarande, där mark med en byggnad under uppförande har mottagits till följd av upplåtelsen av en sakrätt som ger innehavaren nyttjanderätt till denna fasta egendom, ska artikel 11 A.1 b i sjätte direktivet (direktiv 77/388), i dess lydelse enligt direktiv 95/7, tolkas på så sätt att det värde på sakrätten som ska ingå i beskattningsunderlaget för en leverans i den mening som avses i artikel 5.7 a i sjätte direktivet motsvarar värdet på de belopp som årligen ska betalas i vederlag under den återstående löptiden för det arrendeavtal genom vilket nämnda sakrätt har upplåtits, vilka har korrigerats eller kapitaliserats enligt samma metod som den som används för att fastställa arrendeupplåtelsens värde.**

Underskrifter