DOMSTOLENS DOM (Første Afdeling)

18. november 2004 *

I sag C-284/03,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 234 EF,

indgivet af Cour d'appel de Bruxelles (Belgien) ved afgørelse af 19. juni 2003, indgået til Domstolen den 2. juli 2003, i sagen:

État belge

mod

Temco Europe SA,

har

DOMSTOLEN (Første Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, P. Jann, og dommerne A. Rosas (refererende dommer), R. Silva de Lapuerta, K. Lenaerts og S. von Bahr,

* Processprog: fransk.

generaladvokat: D. Ruiz-Jarabo Colomer
justitssekretær: ekspeditionssekretær M.-F. Contet,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 1. april 2004,

efter at der er afgivet indlæg af:

— État belge ved E. Dominkovits, som befuldmægtiget, bistået af avocats B. van de Walle de Ghelcke og C. Louveaux,

— Temco Europe SA ved avocat J.-P. Magremanne,

— Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved E. Traversa og C. Giolito, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 4. maj 2004,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører 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 momsdirektiv«).

2 Anmodningen er indgivet i forbindelse med en sag anlagt af Temco Europe SA (herefter »Temco Europe«) mod den belgiske stat til prøvelse af et betalingspålæg udstedt til Temco Europe om betaling af et beløb på 137 125,53 EUR (5 531 639 BEF) i merværdiafgift (herefter »moms«), som det hævdes at selskabet uberettiget har fradraget, og et beløb på 13 708,51 EUR (553 000 BEF), bestående af en bøde samt renter af disse beløb.

Retsforskrifter

Fællesskabsbestemmelser

3 Sjette momsdirektivs afsnit X med overskriften »Afgiftsfritagelser« indeholder i artikel 13, der har overskriften »Afgiftsfritagelser i indlandet«, følgende bestemmelser:

»[...]

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

[...]

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

[...]«

Nationale bestemmelser

4 Artikel 1709 i den belgiske Code Civil bestemmer:

»Tingsleje er en aftale, hvorefter den ene af parterne forpligter sig til at stille en genstand til rådighed for den anden part i en bestemt periode og mod et bestemt vederlag, som denne anden part forpligter sig til at betale.«

5 I henhold til artikel 44, stk. 3, nr. 2, i code de la taxe sur la valeur ajoutée (herefter »momsloven«) er bl.a. følgende fritaget for afgift: »bortforpagtning og udlejning af fast ejendom, herunder overdragelse af lejemål, samt anvendelse af sådan ejendom i henhold til artikel 19, stk. 1 [...]«.

Tvisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

6 De faktiske omstændigheder, der ligger til grund for tvisten i hovedsagen, har den forelæggende ret redegjort for som følger:

»SA Temco Europe er momspligtig for sin virksomhed, der består i rengøring og vedligeholdelse af bygninger [...]

SA Temco Europe ejer den faste ejendom beliggende chaussée de Ruisbroeck 107-117. I slutningen af 1993 og begyndelsen af 1994 lod selskabet den bygning, der er beliggende på nr. 111, indrette og foretog fradrag for den moms, der blev faktureret for indretningen. Selskabet har ikke driftssted i bygningen.

SA Temco Energy Management Company, SA Publi-round og SA Petrus tilhører samme koncern. De er sammen med SA Temco Europe underlagt en fælles, central ledelse.

SA Temco Europe indgik den 1. februar 1994 med disse tre selskaber tre aftaler, der af parterne er benævnt »overdragelser« (herefter »aftalerne«), hvorved SA Temco Europe gav hver erhverver ret til at udøve sin virksomhed i den faste ejendom med en lokaletildeling, der besluttes af overdragerens bestyrelse, uden at erhververen har en særlig ret til en bestemt del af den faste ejendom. Der er hverken blevet fremlagt dokumentation for erhververnes virksomhed eller for overdragerens bestyrelses beslutninger med hensyn til lokaletildelingen.

Aftalerne er indgået for det tidsrum, hvori erhververen udøver sin virksomhed. Erhververen er forpligtet til udelukkende at anvende lokalerne til sin virksomhed og til at overholde det af overdrageren fastsatte ordensreglement. Overdragerens bestyrelse kan imidlertid til enhver tid og uden varsel kræve, at erhververen fraflytter de overdragne lokaler.

Erhververen er forpligtet til at afholde alle fællesudgifter, der er nødvendige for sin virksomhed. Gas og elektricitet beregnes på grundlag af forbruget, og fællesudgifterne på grundlag af antallet af de benyttede kvadratmeter. Erhververen er ligeledes forpligtet til at udbedre skader på de af denne benyttede lokaler på grundlag af kriterier, der fastsættes af overdragerens bestyrelse.

Lejen betales årligt og er fastsat til 3 500 BEF pr. kvadratmeter for lokaler, der er indrettet til kontor, og til 1 000 BEF pr. kvadratmeter for lagerlokaler. Lejen forhøjes med 0,4% af erhververens omsætning eksklusive moms og med 5 000 BEF pr. år pr. ansat.

Parterne har udtrykkeligt fraveget artikel 1709 i code civil.

Ordensreglementet indeholder regler for adgangen til bygningen, for rengøringen og for muligheden for at opsætte reklameskilte og foreskriver ubegrænset adgangsret for overdragerens ledelse samt en forpligtelse for erhververne til at drage omsorg for:

— telefon, vand, gas, elektricitets- og varmetilslutning eventuelt efter aftale med de andre brugere

— adgang for samtlige brugere til drikkevareautomater, kantine og brusekabiner

— adgang til farbare indkørsler og parkeringspladser

— en ansvarlig opmagasinering og anvendelse af kloakafløbet.

SA Temco Europe har ikke fremlagt relevante oplysninger om opfyldelsen af disse aftaler.

Momsmyndighedernes assisterende kontrollør anførte i en rapport af 30. september 1996:

— at aftalerne for to af brugerne er underskrevet efter offentliggørelsen af flytningen af deres hjemsted til den omtvistede ejendom

— at aftalerne ikke indeholder nogen bestemmelser, der begrænser erhververnes virksomhed eller brugen af lokalerne

— at der ikke er nogen kontrol af den andel af lejen, der er knyttet til omsætningen, og at denne andel af lejen udgør 7% for SA Petrus, 6% for SA Publiround og 0% for SA Temco energy

— at brugerne er i besiddelse af en nøgle, der giver adgang til bygningen, at der ikke føres opsyn med bygningen, og at denne ikke har nogen vicevært, således at den adgangsbegrænsning, der er fastsat i ordensreglementet, alene er af formel karakter.

Det er ubestridt, at selskaberne stadig benytter lokaler i bygningerne under den verserende sag.«

7 Efter en kontrol foretaget af l'administration de la TVA, de l'Enregistrement et des Domaines (moms-, registrerings- og ejendomsforvaltningsmyndigheden, herefter »myndigheden«) konkluderede denne, at aftalerne reelt var aftaler om udlejning af fast ejendom, fritaget for moms i medfør af momslovens artikel 44, stk. 3, nr. 2, hvilken bestemmelse gennemfører sjette momsdirektivs artikel 13 punkt B, litra b), og at det herefter var uberettiget at fradrage momsen for indretningen af ejendommen beliggende på chaussée de Ruisbroek nr. 111.

8 Som følge heraf pålagde myndigheden Temco Europe at betale et beløb på 137 125,53 EUR (5 531 639 BEF), som udgjorde den moms, man hævdede var blevet fradraget uberettiget, og et beløb på 13 708,51 EUR (553 000 BEF) bestående af en bøde og renter af disse beløb.

9 Da Temco Europe nægtede at betale disse beløb, udstedte myndigheden et betalingspålæg til selskabet. Temco Europe klagede over betalingspålægget, og ved dom af 29. november 2000 afsagt af Tribunal de première instance de Bruxelles (Belgien) blev dette annulleret. Den belgiske stat har appelleret dommen til den forelæggende ret.

10 Cour d'appel de Bruxelles er i tvivl om betydningen af begrebet »udlejning af fast ejendom« i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i sjette momsdirektivs artikel 13, punkt B, litra b), i relation til de aftaler, som er blevet indgået og opfyldt i hovedsagen. Retten har i denne forbindelse nærmere anført:

»Aftalerne, der giver den ene part utilbørlige fordele, er i den foreliggende sag indgået mellem appelindstævnte, som overdrager, og erhververne. Ved aftalerne er der overdraget erhververne en midlertidig ret til at tage den faste ejendom i brug. Det er åbenbart, at aftalerne er udformet således, at de skal falde uden for begrebet »lejemål« og »udlejning af fast ejendom«.

Aftalerne kan imidlertid ikke bedømmes uden hensyntagen til den nære tilknytning, der består mellem selskaberne, der alle er underlagt samme ledelse, hvilket sikrer erhververne en kontinuitet i brugen og en rimelig opfyldelse af aftalerne.

Opfyldelsen af aftalerne viser, at erhververne til stadighed har ubegrænset adgang til lokalerne, og at deres brug af kontorerne og lagerlokalerne er meget stabil.«

11 Under disse omstændigheder har Cour d'appel de Bruxelles besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Kan sjette momsdirektivs artikel 13, punkt B, litra b), fortolkes således, at transaktioner — der i belgisk ret svarer til en tidsubestemt aftale, hvorved et selskab samtidigt, i form af særskilte aftaler, overdrager forbundne selskaber en midlertidig ret til at tage den samme faste ejendom i brug til dels mod betaling af et fast vederlag, der dog i det væsentlige er fastsat på grundlag af det benyttede areal, men således at den midlertidige karakter neutraliseres af en fælles ledelse for erhververne og overdrageren — er »udlejning af fast ejendom« i fællesskabsretlig forstand, eller, med andre ord, omfatter det selvstændige fællesskabsretlige begreb »udlejning af fast ejendom« i sjette momsdirektivs artikel 13, punkt B, litra b), anvendelse mod vederlag af en fast ejendom til formål, der er den afgiftspligtige persons økonomiske

virksomhed uvedkommende — hvilken definition er gentaget i [momslovens] artikel 44, stk. 3, nr. 2 in fine — dvs. det forhold, at en fast ejendom midlertidigt stilles til rådighed for en ubestemt periode og mod betaling af et månedligt vederlag, som kan variere og delvist afhænger af medkontrahentens regnskabsresultat, idet medkontrahenten har en ikke eksklusiv brugsret, og den midlertidige karakter neutraliseres af en fælles ledelse af erhververen og overdrageren?«

Om det præjudicielle spørgsmål

12 Med spørgsmålet ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om sjette momsdirektivs artikel 13, punkt B, litra b), skal fortolkes således, at transaktioner — hvorved et selskab samtidigt, i form af særskilte aftaler, overdrager selskaber, der er forbundet med dette, en midlertidig ret til at tage den samme faste ejendom i brug mod betaling af et fast vederlag, der hovedsagelig er fastsat på grundlag af det benyttede areal — er »udlejning af fast ejendom« i denne bestemmelses forstand.

Indlæg for Domstolen

13 Temco Europe har anført, at aftalerne, som man har anerkendt ikke er lejekontrakter efter belgisk ret, ikke svarer til definitionen på udlejning i fællesskabsrettens forstand, hvilket skyldes, at der ikke foreligger en eneret til at benytte godet, at retten i det væsentlige er af midlertidig karakter, og at vederlaget herfor ikke kun fastsættes på grundlag af den periode, hvor godet benyttes.

14 Den belgiske stat har gjort gældende, at der ved vurderingen af en aftales karakter skal tages hensyn til betingelserne for dennes opfyldelse uafhængigt af, hvordan kontraktens klausuler er formuleret. Den belgiske stat har tillige fremhævet, at det skal tages i betragtning, hvad der er det bærende hensyn bag fritagelsen i sjette momsdirektivs artikel 13, punkt B, litra b), ligesom der skal tages hensyn til den sammenhæng, i hvilken fritagelsen optræder, samt til direktivets formål og opbygning. Kriteriet vedrørende kontraktens varighed kan ikke fortolkes således, at kontraktens varighed altid skal bestemmes på tidspunktet for kontraktens indgåelse. For så vidt angår brugens midlertidige karakter finder den belgiske stat, at dette vedrører måden, hvorpå forpligtelsen udløber, hvilket ikke ændrer det væsentlige i den ydelse, der leveres.

15 Kommissionen har anført, at den forelæggende ret selv anser aftalerne for utilbørlige og fiktive, eftersom de helt åbenbart er indgået med henblik på at undvige begrebet »udlejning af fast ejendom«. Kommissionen finder, at det tilkommer den nationale ret at tage de egentlige faktiske omstændigheder i betragtning og ikke blot holde sig til aftalernes ordlyd. Endvidere har Kommissionen gjort gældende, at der i mangel af reelle økonomiske grunde til at indgå aftalerne er en formodning for, at der foreligger vilje til afgiftsomgåelse, og at den nationale ret, der skal træffe afgørelse med hensyn til sagens realitet, kan basere sig på begrebet misbrug af rettigheder, som Domstolen har benyttet i andre sammenhænge.

Domstolens svar

16 For det første bemærkes, at det fremgår af fast retspraksis, at fritagelserne i sjette momsdirektivs artikel 13 er selvstændige fællesskabsretlige begreber, hvorfor de må underlægges en fællesskabsdefinition (jf. dom af 12.9.2000, sag C-358/97, Kommissionen mod Irland, Sml. I, s. 6301, præmis 51, af 16.1.2003, sag C-315/00, Maierhofer, Sml. I, s. 563, præmis 25, og af 12.6.2003, sag C-275/01, Sinclair Collis, Sml. I, s. 5965, præmis 22).

17 For det andet skal de udtryk, der anvendes til at betegne de fritagelser, som er fastsat i sjette momsdirektivs artikel 13, fortolkes strengt, da de er undtagelser fra det almindelige princip, hvorefter moms opkræves af enhver tjenesteydelse, der udføres mod vederlag af en afgiftspligtig person (jf. bl.a. dommen i sagen Kommissionen mod Irland, præmis 52, dom af 18.1.2001, sag C-150/99, Stockholm Lindöpark, Sml. I, s. 493, præmis 25, og Sinclair Collis-dommen, præmis 23). Som generaladvokaten med rette har fremhævet i punkt 37 i forslaget til afgørelse, betyder reglen om en streng fortolkning imidlertid ikke, at de udtryk, der anvendes til at definere fritagelsestilfældene, skal fortolkes således, at de fratages deres virkning.

18 For så vidt angår fritagelsen i henhold til sjette momsdirektivs artikel 13, punkt B, litra b), må det konstateres, at denne bestemmelse ikke opstiller nogen definition af begrebet »udlejning« og heller ikke henviser til definitionerne heraf i medlemsstaternes lovgivning (jf. dom af 4.10.2001, sag C-326/99, »Goed Wonen«, Sml. I, s. 6831, præmis 44, og Sinclair Collis-dommen, præmis 24). Bestemmelsen skal herefter fortolkes ud fra den sammenhæng, i hvilken den optræder, og i lyset af sjette momsdirektivs formål og opbygning, idet det bærende hensyn bag den fritagelse, som er indført ved bestemmelsen, særligt skal tages i betragtning (jf. i denne retning »Goed Wonen«-dommen, præmis 50).

19 Domstolen har i adskillige domme defineret begrebet udlejning af fast ejendom i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i sjette momsdirektivs artikel 13, punkt B, litra b), således, at det i det væsentlige består i, at rettighedshaveren for en aftalt periode og mod vederlag tildeles retten til at benytte en fast ejendom, som om den pågældende var ejer heraf, og at udelukke andre fra at udnytte denne rettighed (jf. i denne retning »Goed Wonen«-dommen, præmis 55, domme af 9.10.2001, sag C-409/98, Mirror Group, Sml. I, s. 7175, præmis 31, og sag C-108/99, Cantor Fitzgerald International, Sml. I, s. 7257, præmis 21, dom af 8.5.2003, sag C-269/00, Seeling, Sml. I, s. 4101, præmis 49, og Sinclair Collis-dommen, præmis 25).

20 Når Domstolen i sine domme gentagne gange har lagt vægt på udlejningens varighed, har dette været for at sondre mellem udlejning af fast ejendom, som normalt udgør en forholdsvis passiv virksomhed, der blot er forbundet med tidens forløb, og som ikke tilfører en væsentlig merværdi (jf. i denne retning »Goed Wonen«-dommen, præmis 52), og andre transaktioner, der enten kan karakteriseres som industrielle og kommercielle aktiviteter, såsom undtagelserne i sjette momsdirektivs artikel 13, punkt B, litra b), nr. 1-4, eller som bedre kan betegnes som udførelse af en ydelse end som passiv overladelse af et gode, såsom retten til at benytte en golfbane (Stockholm Lindöpark-dommen, præmis 24-27), retten til at benytte en bro mod betaling af broafgift (dommen i sagen Kommissionen mod Irland) eller retten til at opstille cigaretautomater i erhvervslokaler (Sinclair Collis-dommen, præmis 27-30).

21 Udlejningens varighed er altså ikke i sig selv et afgørende element, der gør det muligt at kvalificere en kontrakt som udlejning af fast ejendom i fællesskabsrettens forstand, selv om et opholds kortere eller længere varighed kan udgøre et hensigtsmæssigt kriterium ved sondringen mellem hoteludlejningsvirksomhed og udlejning af beboelsesrum (dom af 12.2.1998, sag C-346/95, Blasi, Sml. I, s. 481, præmis 23 og 24).

22 Under alle omstændigheder er det ikke nødvendigt, at udlejningens varighed er blevet fastsat i forbindelse med kontraktens indgåelse. Det er således det egentlige kontraktforhold, der skal tages i betragtning (Blasi-dommen, præmis 26). Udlejningens varighed kan nemlig afkortes eller forlænges efter parternes fælles overenskomst, mens kontrakten løber.

23 Selv om udlejers vederlag, der er tæt knyttet til varigheden af lejers brug af godet, bedst synes at afspejle en udlejningstransaktions passive karakter, kan det ikke på denne baggrund udledes, at et vederlag, hvor andre elementer er taget i betragtning, bevirker, at transaktionen ikke skal kvalificeres som udlejning af fast ejendom i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i sjette momsdirektivs artikel 13, punkt B, litra b), særligt når de andre elementer, der er taget i betragtning, er åbenbart accessoriske i forhold til den del af vederlaget, der er knyttet til den tid, der forløber, eller kun udgør vederlag for en passiv overladelse af et gode og ikke for en anden ydelse.

24 Hvad endelig angår lejers eneret til at benytte ejendommen bemærkes, at denne ret kan begrænses i henhold til den med udlejer indgåede aftale, og at den kun omfatter ejendommen, således som denne er defineret i aftalen. Udlejer kan derfor godt forbeholde sig ret til regelmæssigt at få adgang til den udlejede ejendom. Desuden kan en lejekontrakt godt vedrøre bestemte dele af en ejendom, der skal benyttes i fællesskab med andre lejere.

25 At der i kontrakten er sådanne begrænsninger i retten til at bruge de udlejede lokaler, er ikke til hinder for, at der er tale om en eneret i forhold til enhver anden person, som ikke i henhold til lov eller ifølge kontrakten kan påberåbe sig en ret til det gode, som lejekontrakten vedrører.

26 Hvad angår den transaktion, der er omhandlet i hovedsagen, tilkommer det den forelæggende ret at tage hensyn til samtlige omstændigheder ved den pågældende transaktion for at undersøge, hvad der er karakteristisk for denne, og at vurdere om transaktionen kan kvalificeres som »udlejning af fast ejendom« i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i sjette momsdirektivs artikel 13, punkt B, litra b).

27 Den forelæggende ret skal undersøge, om aftalerne, således som disse opfyldes, i det væsentlige har til formål passivt at stille lokaler eller arealer i fast ejendom til rådighed mod et vederlag, der er knyttet til den tid, der forløber, eller om aftalerne indebærer en præstation af tjenesteydelser, som kan undergives en anden kvalifikation.

28 Herefter skal det præjudicielle spørgsmål besvares som følger:

Sjette momsdirektivs artikel 13, punkt B, litra b), skal fortolkes således, at transaktioner — hvorved et selskab samtidigt, i form af særskilte aftaler, overdrager selskaber, der er forbundet med dette, en midlertidig ret til at tage den samme faste ejendom i brug mod betaling af et fast vederlag, der hovedsagelig er fastsat på grundlag af det benyttede areal — er »udlejning af fast ejendom« i denne bestemmelses forstand, når disse aftaler, således som de opfyldes, i det væsentlige har til formål passivt at stille lokaler eller arealer i fast ejendom til rådighed mod et vederlag, der er knyttet til den tid, der forløber, og ikke levering af en tjenesteydelse, som kan undergives en anden kvalifikation.

Sagens omkostninger

29 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:

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, skal fortolkes således, at transaktioner — hvorved et selskab samtidigt, i form af særskilte aftaler, overdrager selskaber, der er forbundet med dette, en midlertidig ret til at tage den samme faste ejendom i brug mod betaling af et fast vederlag, der hovedsagelig er fastsat på grundlag af det benyttede areal — er »udlejning af fast ejendom« i denne bestemmelses forstand, når disse aftaler, således som de opfyldes, i det væsentlige har til formål passivt at stille lokaler eller arealer i fast ejendom til rådighed mod et vederlag, der er knyttet til den tid, der forløber, og ikke levering af en tjenesteydelse, som kan undergives en anden kvalifikation.

Underskrifter.