DOMSTOLENS DOM (första avdelningen)
den 18 november 2004 *

I mål C-284/03,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 234 EG,

som framställts av Cour d'appel i Bryssel (Belgien), genom beslut av den 19 juni 2003 som inkom till domstolen den 2 juli 2003, i målet mellan

belgiska staten

och

Temco Europe SA,

meddelar

DOMSTOLEN (första avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden P. Jann samt domarna A. Rosas (referent), R. Silva de Lapuerta, K. Lenaerts och S. von Bahr,

* Rättegångsspråk: franska.

generaladvokat: D. Ruiz-Jarabo Colomer,
justitiesekreterare: avdelningsdirektören M.-F. Contet,

med beaktande av det skriftliga förfarandet och efter att förhandling hållits den 1 april 2004,

med beaktande av de yttranden som avgivits av:

— belgiska staten, genom E. Dominkovits, i egenskap av ombud, biträdd av B. van de Walle de Ghelcke och C. Louveaux, avocats,

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

— Europeiska gemenskapernas kommission, genom E. Traversa och C. Giolito, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 4 maj 2004 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 13 B b i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas

lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28) (nedan kallat sjätte direktivet).

2 Begäran har framställts inom ramen för en tvist mellan Temco Europe SA (nedan kallat Temco Europe) och belgiska staten angående krav på betalning som riktats mot Temco Europe rörande beloppen 137 125,53 euro (5 531 639 BEF) för mervärdesskatt som skall ha dragits av felaktigt av nämnda bolag och 13 708,51 euro (553 000 BEF) såsom skattetillägg jämte ränta enligt lag på nämnda belopp.

Tillämpliga bestämmelser

De gemenskapsrättsliga bestämmelserna

3 Under avdelning X, som har rubriken "Undantag från skatteplikt", innehåller artikel 13 i sjätte direktivet, som i sin tur har rubriken "Undantag inom landets territorium", följande bestämmelser:

"...

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:

...

b) Utarrendering och uthyrning av fast egendom dock icke för

1. tillhandahållande av logi, såsom detta definieras i medlemsstaternas lagstiftning, inom hotellbranschen eller branscher med liknande funktion, däribland tillhandahållande av logi i semesterbyar eller på område som iordningställts för användning som campingplatser,

2. uthyrning av lokaler och platser för parkering av fordon,

3. uthyrning av varaktigt installerad utrustning och maskiner,

4. uthyrning av boxar.

Medlemsstaterna kan besluta om ytterligare begränsningar av detta undantag.

..."

Den nationella lagstiftningen

4 Artikel 1709 i belgiska code civil (civillagen) har följande lydelse:

"Saklega är ett avtal genom vilket den ena avtalsparten mot ersättning låter den andra avtalsparten nyttja en sak under viss tid."

5 Genom artikel 44.3 punkt 2 i code de la taxe sur la valeur ajoutée (belgiska mervärdesskattelagen) (nedan kallad mervärdesskattelagen) undantas bland annat följande transaktioner från skatteplikt: "utarrendering och uthyrning av fast egendom och överlåtelse av arrende- och hyresrätt samt användning av sådan egendom på de villkor som föreskrivs i artikel 19.1 ...".

Tvisten i målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

6 Den nationella domstolen har redogjort för sakomständigheterna i målet vid den nationella domstolen på följande sätt:

"SA Temco Europe utför städning och underhåll av byggnader och är för denna verksamhet skattskyldigt för mervärdesskatt.

Bolaget äger en fastighet på chaussée de Ruisbroeck 107–117. Från slutet av år 1993 till början av år 1994 utförde bolaget renoveringsarbeten i byggnaden på nummer 111 och drog då av den mervärdesskatt som det hade fakturerats i samband med detta arbete. Bolaget saknar driftsställe i byggnaden.

Bolagen SA Temco Energy Management Company, SA Publi-round och SA Petrus ingår i samma koncern. Nämnda bolag och SA Temco Europe har gemensam styrelse.

Den 1 februari 1994 ingick SA Temco Europe avtal med de tre ovannämnda bolagen. Avtalsparterna klassificerade avtalen som upplåtelseavtal [nedan kallade upplåtelseavtalen] genom vilka SA Temco Europe gav upplåtelsetagarna rätten att bedriva verksamhet i fastigheten. Styrelsen för SA Temco Europe reglerade hur lokalen skulle användas. Upplåtelsetagarna har därvid inte någon särskild rätt till någon viss del av fastigheten. Varken handlingar till stöd för upplåtelsetagarnas verksamhet eller beslut från SA Temco Europes styrelse avseende hur lokalen skulle användas har getts in till Cour d'Appel.

Avtalen gäller för den tid då upplåtelsetagarna bedriver sin verksamhet. Det är bara upplåtelsetagarna som får bedriva verksamhet i lokalen och de skall därvid iaktta de ordningsföreskrifter som SA Temco Europe fastställt. Nämnda bolags styrelse kan dock när som helst utan uppsägningstid kräva att upplåtelsetagaren skall utrymma lokalen.

Upplåtelsetagaren svarar för samtliga kostnader som verksamheten medför. Avgifterna för gas och elektricitet beräknas på grundval av förbrukningen och de gemensamma avgifterna på grundval av antalet disponerade kvadratmeter. Upplåtelsetagaren är vidare skyldig att reparera skador i de utrymmen som disponeras med hänsyn till de kriterier som fastställts av SA Temco Europes styrelse.

Vederlaget betalas årligen och uppgår till 3 500 BEF per kvadratmeter för de delar som används som kontor och till 1 000 BEF per kvadratmeter för de delar som används som lager. Vederlaget höjs med 0,4 procent av upplåtelsetagarens omsättning exklusive mervärdesskatt och med 5 000 BEF per år per anställd.

Avtalsparterna har uttryckligen kommit överens om att artikel 1709 i civillagen inte skall tillämpas.

Ordningsföreskrifterna innehåller bestämmelser om tillgång till byggnaden, städning, uppsättande av reklamskyltar, obegränsad tillgång till byggnaden för SA Temco Europes vaktmästare samt upplåtelsetagarnas skyldighet att säkerställa följande:

— Anslutning av telefon, vatten, gas, elektricitet och värme, eventuellt efter överenskommelse med övriga nyttjanderättsinnehavare.

— Tillgång till dryckesautomaterna, matsalen och duscharna för samtliga nyttjanderättsinnehavare.

— Vägar och parkeringsplatser skall vara framkomliga och tillgängliga.

— Korrekt användning av lagerutrymmen och avloppstrumman.

SA Temco Europe har inte lämnat några användbara upplysningar om tillämpningen av dessa avtal.

Biträdande handläggaren vid skattemyndighetens mervärdesskatteenhet fastställde följande i den promemoria som upprättades den 30 september 1996:

— För två av nyttjanderättsinnehavarna undertecknades avtalen efter offentliggörandet av att deras säte flyttats till den aktuella fastigheten.

— Det saknas bestämmelser i avtalen som begränsar upplåtelsetagarnas verksamhet och nyttjande av lokalerna.

— Någon kontroll av den del av vederlaget som är kopplad till omsättningen görs inte. För SA Petrus motsvarar denna del 7 procent av vederlaget, för SA Publiround 6 procent och för SA Temco Energy 0 procent.

— Nyttjanderättsinnehavarna har nyckel till byggnaden som är obevakad. Det finns inte heller någon portvakt. Detta innebär att bestämmelserna i ordningsföreskrifterna om begränsning i fråga om tillgång till byggnaden endast existerar på pappret.

Det har inte bestritts att bolagen fortfarande nyttjade byggnaderna under domstolsförfarandet."

7 Efter en kontroll som gjorts av administration de la TVA, de l'Enregistrement et des Domaines (myndigheten med ansvar för mervärdesskatt, registrering och markegendom) (nedan kallad myndigheten), fastställde denna att föremålet för avtalen i själva verket utgörs av uthyrning av fast egendom som enligt artikel 44.3 punkt 2 i mervärdesskattelagen är undantagen från mervärdesskatteplikt. Det är genom nämnda artikel 44.3 punkt 2 som artikel 13 B b i sjätte direktivet införlivas med den belgiska rättsordningen. Mot bakgrund av ovanstående fann myndigheten att avdragsrätt saknades för den mervärdesskatt som avsåg de renoveringsarbeten som utförts på fastigheten på chaussée de Ruisbroek nummer 111.

8 Myndigheten beslutade därför att Temco Europe skulle betala 137 125,53 euro (5 531 639 BEF) för felaktigt avdragen mervärdesskatt och 13 708,51 euro (553 000 BEF) såsom skattetillägg jämte ränta enligt lag på nämnda belopp.

9 Temco Europe bestred betalningsskyldighet varför myndigheten skickade ett beslut med krav på betalning till bolaget. Temco Europe överklagade detta kravbeslut och genom dom av den 29 november 2000 upphävde Tribunal de première instance i Bryssel (Belgien) kravbeslutet. Belgiska staten överklagade denna dom till den hänskjutande domstolen.

10 Cour d'Appel i Bryssel fann att det är oklart hur begreppet "uthyrning av fast egendom" i den mening som avses i artikel 13 B b i sjätte direktivet skall tillämpas i fråga om de ingångna och genomförda avtal som är föremål för prövning vid den nationella domstolen. Cour d'Appel har i detta avseende anfört följande:

"I förevarande mål har de oskäligt förmånliga avtalen ingåtts mellan svaranden, upplåtaren, och upplåtelsetagarna. Genom avtalen har de senare getts en osäker nyttjanderätt till fastigheten. Syftet var uppenbarligen att dessa avtal inte skulle klassificeras som hyresavtal och uthyrning av fast egendom.

Någon analys av avtalen kan emellertid inte göras utan att det nära sambandet mellan bolagen därvid beaktas. Dessa bolag har samma styrelse vilket utgör en garanti för kontinuitet vad avser nyttjandet av fastigheten och för att avtalen tillämpas på ett skäligt sätt.

Tillämpningen av avtalen visar att upplåtelsetagarna har oavbruten och obegränsad tillgång till lokalerna och att nyttjandet av kontoren och lagerlokalerna kännetecknas av stor stabilitet."

11 Mot denna bakgrund beslutade Cour d'Appel i Bryssel att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfråga till domstolen:

"Kan artikel 13 B b i sjätte direktivet tolkas så att transaktioner, vilka i belgisk rätt motsvaras av ett avtal utan tidsbegränsning genom vilket ett bolag vid ett och samma tillfälle medelst olika avtal gett ett antal närstående bolag en osäker nyttjanderätt till samma fastighet, mot erläggande av en avgift som huvudsakligen, men inte helt, beräknats på grundval av antalet utnyttjade kvadratmeter, när den osäkerhet som kännetecknar avtalen uppvägs av att upplåtelsetagarna och upplåtaren har samma styrelse, anses utgöra uthyrning av fast egendom i den mening som avses i gemenskapsrätten? Alternativt, omfattar detta självständiga

gemenskapsrättsliga begrepp 'uthyrning av fast egendom', som återfinns i artikel 13 B b i sjätte direktivet, nyttjande mot vederlag av fast egendom för andra ändamål än den skattskyldiges ekonomiska verksamhet — en definition som även återfinns i slutet av artikel 44.3 punkt 2 i belgiska mervärdesskattelagen — i förevarande fall i form av osäker upplåtelse för en obestämd tidsperiod och mot en månatlig ersättning, som varierar och till viss del är beroende av avtalspartens resultat, vilken saknar ensamrätt vad gäller nyttjandet av byggnaden, när den osäkerhet som kännetecknar avtalen uppvägs av att upplåtelsetagarna och upplåtaren har samma styrelse?"

Bedömningen av tolkningsfrågorna

12 Den nationella domstolen har ställt tolkningsfrågan för att få klarhet i huruvida artikel 13 B b i sjätte direktivet skall tolkas så att transaktioner, genom vilka ett bolag vid ett och samma tillfälle medelst olika avtal gett närstående bolag en osäker nyttjanderätt till samma fastighet mot erläggande av vederlag som huvudsakligen beräknas utifrån antalet utnyttjade kvadratmeter, utgör "uthyrning av fast egendom" i den mening som avses i artikel 13 B b.

Yttranden som har inkommit till domstolen

13 Temco Europe har gjort gällande att avtalen, som bedömts inte utgöra hyresavtal enligt belgisk rätt, inte motsvarar definitionen av hyra i den mening som avses i gemenskapsrätten. Grunden för detta är att det inte är fråga om någon exklusiv nyttjanderätt, att denna rätt huvudsakligen är osäker och att vederlaget för denna rätt inte fastställs enbart utifrån hur länge egendomen nyttjas.

14 Belgiska staten har gjort gällande följande. Vid klassificeringen av ett avtal skall villkoren för avtalets tillämpning beaktas, oavsett hur avtalsbestämmelserna utformats. Det är nödvändigt att beakta det i artikel 13 B b i sjätte direktivet föreskrivna undantagets *ratio legis*, det sammanhang i vilket undantaget återfinns samt direktivets ändamål och systematik. Villkoret rörande avtalstiden kan inte tolkas på så sätt att avtalstiden alltid måste vara bestämd när avtalet ingås. Vad gäller frågan huruvida nyttjanderätten är osäker är det fråga om ett sätt att utsläcka skyldigheten. Detta innebär inte att själva arten av den tillhandahållna tjänsten ifrågasätts.

15 Kommissionen har gjort gällande följande. Den hänskjutande domstolen har själv ansett att avtalen är fiktiva och oskäligt förmånliga, eftersom det är uppenbart att de upprättats på ett sådant sätt att de inte skall klassificeras som "uthyrning av fast egendom". Det ankommer på den nationella domstolen att bedöma vilka omständigheter som verkligen föreligger och att den därvid inte enbart skall beakta hur avtalsbestämmelserna har utformats. Det kan presumeras att det föreligger uppsåt till skatteflykt mot bakgrund av att det inte finns några hållbara ekonomiska skäl att ingå avtalen. Den nationella domstolen som har att pröva målet i sak kan även grunda sin bedömning på begreppet rättsmissbruk som domstolen har utvecklat i andra sammanhang.

Domstolens svar

16 Av fast rättspraxis framgår att undantagen i artikel 13 i sjätte direktivet utgör självständiga gemenskapsrättsliga begrepp och att de således måste ges en gemenskapsrättslig tolkning (se dom av den 12 september 2000 i mål C-358/97, kommissionen mot Irland, REG 2000, s. I-6301, punkt 51, av den 16 januari 2003 i mål C-315/00, Maierhofer, REG 2003, s. I-563, punkt 25, och av den 12 juni 2003 i mål C-275/01, Sinclair Collis, REG 2003, s. I-5965, punkt 22).

17 De begrepp som använts för att beskriva undantagen i artikel 13 i sjätte direktivet skall vidare tolkas restriktivt, eftersom dessa undantag innebär avsteg från den allmänna principen att mervärdesskatt skall betalas för varje tillhandahållande av tjänster som utförs av en skattskyldig person mot vederlag (se bland annat domen i det ovannämnda målet kommissionen mot Irland, punkt 52, dom av den 18 januari 2001 i mål C-150/99, Stockholm Lindöpark, REG 2001, s. I-493, punkt 25, och domen i det ovannämnda målet Sinclair Collis, punkt 23). I likhet med vad generaladvokaten kommit fram till i punkt 37 i sitt förslag till avgörande, finner domstolen emellertid att denna regel om restriktiv tolkning inte innebär att de ord som används för att definiera undantagen skall tolkas på ett sådant sätt att undantagen inte får avsedd effekt.

18 Det ges i artikel 13 B b i sjätte direktivet, beträffande undantagen i denna bestämmelse, inte någon definition av begreppet uthyrning. I direktivet hänvisas inte heller till de definitioner som antagits i detta avseende i medlemsstaternas rättsordningar (se dom av den 4 oktober 2001 i mål C-326/99, "Goed Wonen", REG 2001, s. I-6831, punkt 44, och domen i det ovannämnda målet Sinclair Collis, punkt 24). Nämnda bestämmelse skall således tolkas mot bakgrund av sammanhanget, ändamålen och systematiken i sjätte direktivet, och därvid skall särskilt *ratio legis* i fråga om undantaget i artikel 13 B b beaktas (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet "Goed Wonen", punkt 50).

19 Domstolen har i flera domar definierat begreppet uthyrning av fast egendom i den mening som avses i artikel 13 B b i sjätte direktivet som så, att det avser situationen då en hyresvärd, för en avtalad tidsperiod och mot ersättning, till en hyresgäst upplåter rätten att nyttja en fastighet som om han vore ägare av den och att motsätta sig att någon annan erhåller en sådan rätt (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet "Goed Wonen", punkt 55, av den 9 oktober 2001 i mål C-409/98, Mirror Group, REG 2001, s. I-7175, punkt 31, och i mål C-108/99, Cantor Fitzgerald International, REG 2001, s. I-7257, punkt 21, av den 8 maj 2003 i mål C-269/00, Seeling, REG 2003, s. I-4101, punkt 49, och i det ovannämnda målet Sinclair Collis, punkt 25).

20 Vid upprepade tillfällen har domstolen slagit fast villkoret rörande hyrestiden och detta för att särskilja fastighetsuthyrning, som vanligtvis utgör en förhållandevis passiv verksamhet som har samband med att viss tid förflyter och som inte skapar något betydande mervärde (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet "Goed Wonen", punkt 52), från andra aktiviteter som antingen är av industriellt eller kommersiellt slag, såsom de undantag som avses i artikel 13 B b punkterna 1–4 i sjätte direktivet, eller som bättre kännetecknas av att en tjänst tillhandahålls än att endast egendom ställs till förfogande, såsom rätten att nyttja en golfbana (domen i det ovannämnda målet Stockholm Lindöpark, punkterna 24–27), rätten att använda en bro mot att en vägavgift erläggs (domen i det ovannämnda målet kommissionen mot Irland) eller rätten att installera cigarettautomater i en affärslokal (domen i det ovannämnda målet Sinclair Collis, punkterna 27–30).

21 Själva hyrestiden är således inte det enda avgörande kriteriet för att kvalificera ett avtal om fastighetsuthyrning i den mening som avses i gemenskapsrätten, även om den korta tidsrymd under vilken tillhandahållandet av logi sker kan utgöra ett lämpligt kriterium för att skilja hotellogi från uthyrning av ett bostadsrum (dom av den 12 februari 1998 i mål C-346/95, Blasi, REG 1998, s. I-481, punkterna 23 och 24).

22 Det är under alla omständigheter inte absolut nödvändigt att hyrestiden avtalas då kontraktet ingås. Det är nämligen det faktiska avtalsförhållandet som skall beaktas (domen i det ovannämnda målet Blasi, punkt 26). Avtalsparterna kan under avtalstiden komma överens om att förlänga eller förkorta hyrestiden.

23 Det är visserligen riktigt att hyresvärdens vederlag, som har ett strikt samband med hur länge hyresgästen nyttjar egendomen, är det som bäst återspeglar hyresförhållandets passiva karaktär. Härav kan dock inte slutsatsen dras att ett vederlag som bestäms även av andra element innebär att rättsförhållandet inte skall klassificeras som "uthyrning av fast egendom" i den mening som avses i artikel 13 B b i sjätte direktivet, särskilt då det är uppenbart att dessa andra element som beaktas är av underordnad betydelse i förhållande till den del av vederlaget som bestäms utifrån avtalstiden eller då dessa element inte utgör vederlag för något annat än att egendomen ställs till förfogande.

24 Vad slutligen gäller hyrestagarens rätt att exklusivt nyttja fastigheten, kan denna rätt begränsas i avtalet med hyresvärden. Denna rätt avser endast fastigheten såsom den närmare preciseras i avtalet. Hyresvärden kan således förbehålla sig rätten att regelbundet besöka den uthyrda fastigheten. Ett hyresavtal kan vidare avse vissa delar av en fastighet som skall användas tillsammans med andra.

25 Att det i avtalet finns bestämmelser som på detta sätt begränsar rätten att nyttja de förhyrda lokalerna hindrar inte att det är fråga om ett nyttjande som är exklusivt i förhållande till andra som inte enligt lag eller avtal kan göra gällande någon rätt till den förhyrda egendomen.

26 Vad beträffar den transaktion som är föremål för prövning i målet vid den nationella domstolen ankommer det på densamma att beakta samtliga omständigheter i samband med transaktionen för att slå fast vad som är kännetecknande för transaktionen och för att avgöra huruvida den skall klassificeras som "uthyrning av fast egendom" i den mening som avses i artikel 13 B b i sjätte direktivet.

27 Det ankommer således på den nationella domstolen att pröva huruvida avtalen, såsom de tillämpas, huvudsakligen innebär att lokaler eller utrymmen i fastigheter passivt ställs till förfogande mot ett vederlag som fastställs utifrån avtalstiden eller huruvida dessa avtal i stället innebär ett tillhandahållande av en tjänst som kan klassificeras annorledes.

28 Tolkningsfrågan skall således besvaras på följande sätt:

Artikel 13 B b i sjätte direktivet skall tolkas så att transaktioner, genom vilka ett bolag vid ett och samma tillfälle medelst olika avtal gett närstående bolag en osäker nyttjanderätt till samma fastighet mot erläggande av vederlag som huvudsakligen beräknas utifrån antalet utnyttjade kvadratmeter, utgör "uthyrning av fast egendom" i den mening som avses i artikel 13 B b, då dessa avtal, såsom de tillämpas, huvudsakligen innebär att lokaler eller utrymmen i fastigheter passivt ställs till förfogande mot ett vederlag som fastställs utifrån avtalstiden och då dessa avtal inte innebär ett tillhandahållande av en tjänst som kan klassificeras annorledes.

Rättegångskostnader

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

På dessa grunder beslutar domstolen (första avdelningen) följande dom:

Artikel 13 B b i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund skall tolkas så att transaktioner, genom vilka ett bolag vid ett och samma tillfälle medelst olika avtal gett närstående bolag en osäker nyttjanderätt till samma fastighet mot erläggande av vederlag som huvudsakligen beräknas utifrån antalet utnyttjade kvadratmeter, utgör "uthyrning av fast egendom" i den mening som avses i artikel 13 B b, då dessa avtal, såsom de tillämpas, huvudsakligen innebär att lokaler eller utrymmen i fastigheter passivt ställs till förfogande mot ett vederlag som fastställs utifrån avtalstiden och då dessa avtal inte innebär ett tillhandahållande av en tjänst som kan klassificeras annorledes.

Underskrifter