DOMSTOLENS DOM (tredje avdelningen)

den 15 december 2005 *

I mål C-63/04,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 234 EG, som framställts av High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division (Förenade kungariket), genom beslut av den 21 februari 2003, som inkom till domstolen den 13 februari 2004, i målet

Centralan Property Ltd

mot

Commissioners of Customs & Excise,

meddelar

DOMSTOLEN (tredje avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden A. Rosas samt domarna A. La Pergola, J.-P. Puissochet, U. Lõhmus, och A. Ó Caoimh (referent),

* Rättegångsspråk: engelska.

generaladvokat: J. Kokott,
justitiesekreterare: avdelningsdirektören L. Hewlett,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 16 februari 2005,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

— Centralan Property Ltd, genom R. Cordara, QC, och P. Key, barrister, befullmäktigade av advokatbyrån Landwell, solicitor,

— Förenade kungarikets regering, genom K. Manji, i egenskap av ombud, biträdd av N. Pleming, QC,

— Europeiska gemenskapernas kommission, genom R. Lyal, i egenskap av ombud,

och efter att den 17 mars 2005 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 20.3 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 företaget Centralan Property Ltd (nedan kallat Centralan) och Commissioners of Customs & Excise (nedan kallade Commissioners), vilka i Förenade kungariket ansvarar för uppbörd av mervärdesskatt, angående jämkning av detta företags avdrag för ingående mervärdesskatt.

Tillämpliga bestämmelser

De gemenskapsrättsliga bestämmelserna

3 I enlighet med artikel 2.1 i sjätte direktivet skall mervärdesskatt betalas för "leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium av en skattskyldig person i denna egenskap".

4 Artikel 4.3 i detta direktiv har följande lydelse:

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

a) Tillhandahållande före första inflyttning av byggnader eller delar av byggnader och den mark de står på. ...

Medlemsstaterna får tillämpa andra kriterier än villkoret om första inflyttning, såsom den tid som förflyter mellan den dag då byggnaden färdigställs och dagen för första tillhandahållande ..."

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:

a) Vissa rättigheter i fast egendom.

b) Vissa sakrätter som ger innehavaren nyttjanderätt till fast egendom.

c) Andelar eller aktier som ger innehavaren rättsliga eller faktiska rättigheter såsom ägare eller innehavare av fast egendom eller del därav.

..."

6 I artikel 13 i sjätte direktivet föreskrivs följande:

"A. Undantag för vissa verksamheter av hänsyn till allmänintresset

1. 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:

...

i) Undervisning och fostran av barn och ungdomar, skolundervisning, universitetsutbildning, ..., däribland tillhandahållande av tjänster och varor som är nära besläktade därmed, som tillhandahålls av offentligrättsliga organ med detta som mål eller av andra organisationer definierade av medlemsstaten i fråga såsom organ med liknande syften.

...

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 ...

...

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.

b) Tjänster som omfattas av B d, g och h ovan.

Medlemsstaterna får inskränka denna rätt till valfrihet och skall närmare bestämma om dess användning."

7 Artikel 17 i sjätte direktivet har följande lydelse:

"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) Mervärdesskatt 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.

...

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.

Denna andel skall bestämmas i enlighet med artikel 19 för alla transaktioner som genomförs av den skattskyldiga personen.

Medlemsstaterna får dock

...

c) ålägga den skattskyldiga personen att bestämma en andel för varje rörelsegren och att föra separata räkenskaper för varje rörelsegren,

..."

8 I artikel 19 i sjätte direktivet anges reglerna för hur beräkningen av den avdragsgilla andel som avses i artikel 17.5 i detta direktiv skall gå till.

9 Jämkningen av avdrag regleras i artikel 20 i sjätte direktivet som har följande lydelse:

"...

2. När det gäller anläggningstillgångar, skall jämkningen fördelas över fem år inklusive det år då varorna förvärvades eller tillverkades. Den årliga jämkningen skall endast ske med avseende på en femtedel av den skatt som belastar varorna. Jämkningen skall göras på grundval av variationerna i avdragsrätt under de följande åren jämfört med den som gällde det år då varorna förvärvades eller tillverkades.

Utan hinder av föregående stycke kan medlemsstaterna grunda jämkningen på en period av fem hela år med början från den tidpunkt då varorna först används.

När det gäller fast egendom förvärvad som anläggningstillgångar kan jämkningsperioden förlängas till högst 20 år.

3. Vid tillhandahållande under jämkningsperioden skall anläggningstillgångar betraktas som om de fortfarande användes i den skattskyldiga personens rörelse till utgången av jämkningsperioden. Sådan affärsverksamhet antas vara helt skattepliktig om leveransen av de nämnda varorna är skattepliktig; den antas vara helt undantagen om leveransen är undantagen. Jämkningen skall ske endast en gång för hela den jämkningsperiod som återstår.

I det senare fallet kan medlemsstaterna emellertid avstå från kravet på jämkning i den mån kunden är en skattskyldig person som använder anläggningstillgångarna i fråga uteslutande för transaktioner för vilka mervärdeskatten är avdragsgill.

..."

Den nationella lagstiftningen

Bestämmelserna om mervärdesskatt

10 I Förenade kungariket har de relevanta bestämmelserna i sjätte direktivet genomförts genom 1994 års lag om mervärdesskatt (Value Added Tax Act 1994) (nedan kallad VATA 1994) och 1995 års förordning om mervärdesskatt (Value Added Tax Regulations 1995) (nedan kallad mervärdesskatteförordningen).

11 Enligt regulation 101.1 i mervärdesskatteförordningen begränsas avdraget för ingående mervärdesskatt till "det som kan hänföras till skattepliktiga transaktioner".

12 I den del av regulation 114 i mervärdesskatteförordningen som är tillämplig i målet vid den nationella domstolen föreskrivs att jämkning skall ske under en period på tio år i enlighet med den metod som föreskrivs i regulation 115 i samma förordning. För varje ettårsperiod (intervall) kan en ägare till en anläggningstillgång i enlighet med reglerna i mervärdesskatteförordningen jämka sin ingående mervärdesskatt med upp till en tiondel.

13 Artikel 20.3 i sjätte direktivet genomförs genom regulation 115.3 i mervärdesskatteförordningen. Enligt denna sistnämnda bestämmelse är den tillämplig "när ägarens hela ägarandel i en anläggningstillgång har levererats av densamme ... under loppet av ett annat intervall än det sista intervall som gäller för anläggningstillgången ...".

14 I enlighet med bilaga 9 del 1 a punkt ii i VATA 1994 ingår inte överlåtelse av andra nybyggda byggnader än bostadshus i definitionen av leverans som är undantagen från skatteplikt. Enligt uppgifterna i denna bilaga skall ett hus anses nybyggt om det inte gått mer än tre år sedan det byggdes.

15 Med verkan från och med den 30 november 1994 infördes ett nytt stycke 3 A i punkt 2 i bilaga 10 i VATA 1994 enligt vilket en juridisk persons val att bli beskattad för utarrendering och uthyrning av fast egendom — för det fall ett sådant val har gjorts med tillämpning av artikel 13 C b i sjätte direktivet — inte gäller vid transaktioner som företagits med en juridisk person som är närstående i den mening som avses i VATA 1994, då en av dessa personer inte är en "fullt skattskyldig person". Detta stycke har senare upphävts med verkan från och med den 26 november 1996.

Bestämmelserna avseende fast egendom

16 Det framgår av handlingarna i målet att full äganderätt (*freehold*) enligt lagstiftningen i England och Wales kan, såvida rättigheten inte belastas av andra så kallade underordnade rättigheter, beskrivas som en rätt att under obegränsad tid inneha fast egendom. Hyra (*lease*) är en rättighet (*leasehold*) som motsvarar en rätt att inneha fast egendom under begränsad tid. Det finns ingen begränsning för hur länge en uthyrning kan löpa och det är vanligt med hyresavtal på 999 år. Den person som har äganderätt till den fasta egendomen (*freehold*) kan samtycka till en uthyrning på 999 år mot en ansenlig ersättning (*premium*) utan någon efterföljande hyra eller mot en mycket låg hyra.

17 Så snart innehavaren av en sådan äganderätt har gett sitt samtycke till uthyrning har denne inte längre någon oinskränkt äganderätt (*unencumbered freehold*) utan bara

en *freehold reversion*, det vill säga en resterande äganderätt som motsvarar en rätt att inneha egendomen efter det att uthyrningen har upphört och en rätt att under den tid då uthyrningen pågår uppbära hyra, om någon sådan skall utgå (nedan kallad resterande äganderätt). Den resterande äganderätten har ett ringa värde om hyran är mycket låg och uthyrningen löper över lång tid.

18 Innehavaren av en oinskränkt full äganderätt kan överlåta sin rätt till fastigheten genom flera olika transaktioner. Först kan innehavaren, genom att ingå ett hyresavtal, avstå från sin rätt att inneha egendomen för en begränsad tid (mot en hyra, ett vederlag eller en kombination av de båda). Därefter kan innehavaren, genom att överlåta den resterande äganderätten, avstå från rätten att inneha egendomen när hyresavtalet upphör samt rätten att uppbära den hyra som skall betalas inom ramen för uthyrningen.

Tvisten vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

19 Centralan är ett helägt dotterbolag till Centralan Holdings Ltd, som i sin tur i sin helhet ägs av University of Central Lancashire Higher Education Corporation (nedan kallat universitetet). Centralan har valt att erlägga mervärdesskatt i enlighet med artikel 13 C b i sjätte direktivet.

20 Inhoco 546 Ltd (nedan kallat Inhoco) är, liksom Centralan, ett helägt dotterbolag till Centralan Holdings Ltd. I motsats till Centralan har Inhoco emellertid valt att inte erlägga skatt i enlighet med ovannämnda bestämmelse.

21 Universitetet, som har en begränsad möjlighet att göra avdrag för ingående mervärdesskatt, lät år 1994 uppföra en byggnad som är känd under namnet Harrington Building (nedan kallad Harringtonbyggnaden).

22 Den 14 september 1994 köpte Centralan Harringtonbyggnaden av universitetet för 6 500 000 GBP jämte mervärdesskatt på 1 370 500 GBP och hyrde sedan ut byggnaden till universitetet för en 20-årsperiod för en årlig hyra på 300 000 GBP jämte mervärdesskatt (nedan kallat det 20-åriga hyresavtalet). Denna transaktion gjorde det möjligt för Centralan att göra avdrag för den mervärdesskatt som erlagts vid förvärvet av Harringtonbyggnaden.

23 För universitetets del medförde de transaktioner som beskrivits ovan att den icke avdragsgilla mervärdesskatt som erlagts vid uppförandet av Harringtonbyggnaden byttes ut mot den icke avdragsgilla mervärdesskatt som hörde till de hyror som skulle erläggas under det 20-åriga hyresavtalet. Commissioners har inte framfört några invändningar mot detta byte.

24 Under det tredje intervallet efter förvärvet av Harringtonbyggnaden, det vill säga efter ändringen av VATA 1994 som nämns i punkt 15 i föreliggande mål, överlät Centralan samtliga rättigheter till denna byggnad, vilket innebar att regulation 115.3 i mervärdesskatteförordningen blev tillämplig.

25 Denna överlåtelse genomfördes genom två på varandra följande transaktioner.

26 Den första transaktionen utgjordes av ingåendet av ett hyresavtal på 999 år, med förbehåll för det 20-åriga hyresavtalet som beviljats universitetet, som ingicks med Inhoco den 22 november 1996 mot ett vederlag på 6 370 000 GBP och en symbolisk hyra som endast skall betalas på begäran.

27 Genom den andra transaktionen, som företogs den 25 november 1996, överläts den resterande äganderätten till Harringtonbyggnaden till universitetet mot ett vederlag på 1 000 GBP (nedan kallat överlåtelsen av den resterande äganderätten).

28 Ingåendet av hyresavtalet på 999 år utgjorde en transaktion som var undantagen från skatteplikt, eftersom Centralan, trots att det har valt att beskattas för utarrendering och uthyrning av fast egendom, är en juridisk person närstående Inhoco i den mening som avses i punkt 2.3 A i bilaga 10 i VATA 1994.

29 Överlåtelsen av den resterande äganderätten utgjorde en skattepliktig transaktion, eftersom tillhandahållande av byggnader som uppförts för mindre än tre år sedan enligt bestämmelserna i bilaga 9 del 1 a punkt ii i VATA 1994, i enlighet med artiklarna 4.3 och 13 B g i sjätte direktivet, inte omfattades av undantaget från skatteplikt, oaktat att universitetet och Centralan är närstående juridiska personer i den mening som avses i ovannämnda bilaga 10.

30 Med hänsyn till dessa transaktioner uppkom frågan på vilket sätt jämkningen, med tillämpning av regulation 115.3 i mervärdesskatteförordningen, skulle ske av avdraget för den ingående mervärdesskatt som erlagts när Centralan förvärvade Harringtonbyggnaden. Commissioners ansåg att den leverans som skulle beaktas var hyresavtalet på 999 år och att överlåtelsen av den resterande äganderätten skulle lämnas utan avseende eftersom denna var av ringa betydelse. Alternativt borde en uppdelning göras mellan den transaktion genom vilken hyresavtalet på 999 år ingicks och den transaktion genom vilken den resterande äganderätten överläts utifrån värdet på respektive transaktion. På grundval av den första tolkningen skulle Centralan vara skyldig att betala 796 250 GBP i mervärdesskatt medan mervärdesskatten enligt den andra tolkningen skulle uppgå till 796 090 GBP.

31 Centralan ifrågasatte denna uppfattning vid VAT and Duties Tribunal. Bolaget gjorde gällande att det hade avhänt sig samtliga rättigheter i Harringtonbyggnaden enbart genom överlåtelsen av den resterande äganderätten, vilket innebar att mervärdesskatteskulden enligt regulation 115 i mervärdesskatteförordningen inte uppgick till mer än 943,43 GBP.

32 VAT and Duties Tribunal godtog varken Centralans påstående eller Commissioners första tolkning, utan konstaterade att bolaget hade överlåtit samtliga sina rättigheter i Harringtonbyggnaden genom två leveranser, nämligen dels ingåendet av hyresavtalet på 999 år, dels överlåtelsen av den resterande äganderätten. Enligt VAT and Duties Tribunal har dessa båda leveranser företagits inom samma intervall och de har dessutom ofrånkomligen haft ett samband och varit förutbestämda på så sätt att det var osannolikt att överlåtelsen av den resterande äganderätten inte skulle genomföras efter det att hyresavtalet på 999 år hade ingåtts.

33 VAT and Duties Tribunal slog under dessa omständigheter fast att artikel 20.3 i sjätte direktivet, och således nödvändigtvis regulation 115.3 i mervärdesskatteförordningen, skall tolkas på så sätt att det i dessa implicit föreskrivs en uppdelning för det fall att hela äganderätten till en anläggningstillgång har överlåtits i två steg, och omfattar två leveranser, en skattepliktig och en som är undantagen från skatteplikt. Med stöd av detta resonemang beslutade VAT and Duties Tribunal att Centralan var skyldig att betala mervärdesskatt med 796 090 GBP.

34 Commissioners överklagade inte beslutet att inte godta deras tolkning, enligt vilken överlåtelsen av den resterande äganderätten inte skall beaktas eftersom den är av ringa betydelse.

35 Mot bakgrund av detta och i syfte att försäkra sig om den korrekta tillämpningen av regulation 115.3 i mervärdesskatteförordningen på omständigheterna i det mål som anhängiggjorts genom Centralans överklagande, har High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, beslutat att vilandeförklara målet och hänskjuta följande tolkningsfråga till domstolen:

"När en skattskyldig person avyttrar en byggnad som skall behandlas som en anläggningstillgång under den jämkningsperiod som föreskrivs i artikel 20.2 i sjätte mervärdesskattedirektivet och avyttringen sker i två steg, vilket innebär att (i)

byggnaden hyrs ut i 999 år (en från skatteplikt undantagen transaktion i enlighet med artikel 13 B b i sjätte direktivet) för 6 000 000 GBP och att (ii) den resterande äganderätten till egendomen (*freehold reversion*) tre dagar senare säljs (skattepliktig transaktion enligt artiklarna 13 B g och 4.3 a i sjätte direktivet) för 1 000 GBP jämte mervärdesskatt, och när vart och ett av dessa steg antingen var förutbestämt eller inte förutbestämt, i den meningen att om det ena steget fullföljs förelåg inte någon möjlighet att det andra inte skulle fullföljas, skall då artikel 20.3 i sjätte mervärdesskattedirektivet tolkas så, att

a) anläggningstillgången fram till utgången av jämkningsperioden skall betraktas på samma sätt som om den hade använts i en rörelse som skall beskattas till fullo,

b) anläggningstillgången fram till utgången av jämkningsperioden skall betraktas på samma sätt som om den hade använts i en rörelse som helt skall undantas från skatt, eller

c) anläggningstillgången fram till utgången av jämkningsperioden skall betraktas på samma sätt som om den hade använts i en rörelse som antas vara delvis skattepliktig och delvis undantagen från skatteplikt i motsvarande omfattning som förhållandet mellan värdet av den skattepliktiga försäljningen av äganderätten till egendomen (*freehold reversion*) och värdet av den från skatteplikt undantagna uthyrningen på 999 år?"

Prövning av tolkningsfrågan

36 Den hänskjutande domstolen har ställt denna fråga för att få klarhet i huruvida en anläggningstillgång, i enlighet med artikel 20.3 i sjätte direktivet, under de omständigheter som föreligger i målet vid den nationella domstolen, fram till utgången av den jämkningsperiod som avses i denna bestämmelse skall betraktas på samma sätt som om den hade använts i en rörelse som skall beskattas till fullo eller helt skall undantas från skatt, eller om anläggningstillgången skall betraktas som tillhörande en verksamhet som är delvis skattepliktig och delvis undantagen från skatteplikt i motsvarande omfattning som förhållandet mellan värdet av de två transaktioner som denna tillgång har varit föremål för, nämligen uthyrningen av byggnaden i 999 år och överlåtelsen, tre dagar senare, av den resterande äganderätten.

37 Av beslutet att begära förhandsavgörande framgår att denna fråga har ställts för att utreda enligt vilken metod som avdraget av den ingående mervärdesskatten skall jämkas under sådana omständigheter som de i målet vid den nationella domstolen.

38 Såsom följer av punkt 32 i denna dom kan det i detta hänseende påpekas att VAT and Duties Tribunal har konstaterat att de två transaktioner som nämns i denna punkt oundvikligen har haft ett samband med varandra och de har varit förutbestämda. Den nationella domstolen har i sin begäran om förhandsavgörande inte ifrågasatt detta konstaterande. Följaktligen skall denna domstols fråga endast bedömas med avseende på den situation i vilken, som i målet vid den nationella domstolen, två transaktioner har genomförts som har ett oskiljaktigt samband med varandra.

39 För att kunna besvara frågan är det nödvändigt att avgöra vilken av transaktionerna som skall beaktas vid tillämpningen av artikel 20.3 i sjätte direktivet eller, i förekommande fall, i vilken omfattning respektive transaktion skall beaktas.

Yttranden som har inkommit till domstolen

40 Enligt Centralan skall mervärdesskattebehandlingen av anläggningstillgångar under återstoden av jämkningsperioden som avses i artikel 20.2 i sjätte direktivet antas vara antingen helt skattepliktig eller helt undantagen från skatteplikt allteftersom leveransen, genom vilken den skattskyldige slutligt förlorar sina rättigheter till anläggningstillgången, är skattepliktig eller undantagen från skatteplikt. Det tredje stycket i nämnda artikel ger inget stöd för att beakta flera transaktioner i förhållande till deras betydelse, eftersom det inte är förenligt med denna senare bestämmelse att stegvis överlåta hela den fasta egendomen eller samtliga rättigheter till denna fasta egendom, särskilt när de olika transaktionerna för överlåtelsen avser olika rättigheter som överlåts till olika personer vid olika tillfällen. Det går dessutom inte genom ordalydelsen i nämnda bestämmelse att komma fram till en tolkning, i fråga om flera på varandra följande överlåtelser till olika ekonomiska aktörer, enligt vilken den ekonomiska betydelsen av en transaktion skall beaktas medan en transaktion kan lämnas utan avseende på grund av att dess belopp är obetydligt.

41 Centralan anser dessutom att det endast är överlåtelsen av den resterande äganderätten som är relevant för jämkningen.

42 Förenade kungariket har gjort gällande att syftet med reglerna om avdrag för ingående mervärdesskatt, i vilka artikel 20.3 i sjätte direktivet ingår, är att så noga som möjligt fastställa den avdragsgilla mervärdesskatten så att den avspeglar den omfattning i vilken de investeringar som gjorts har använts i syfte att genomföra skattepliktiga transaktioner. Enligt Förenade kungariket skall denna bestämmelse tolkas så att när anläggningstillgången har levererats genom två förutbestämda transaktioner, varav den ena är skattepliktig och den andra undantagen från skatteplikt, skall den skattskyldiga personen för återstoden av jämkningsperioden antas använda anläggningstillgången dels i samband med skattepliktig verksamhet, dels i samband med verksamhet som är undantagen från skatteplikt i proportion till det relativa värdet av den skattepliktiga leveransen och den från skatteplikt undantagna leveransen genom vilka anläggningstillgången har sålts.

43 Följaktligen bör det enligt Förenade kungariket företas en uppdelning när leveransen av en vara, i den mening som avses i artikel 20.3 i sjätte direktivet, sker genom två förutbestämda transaktioner, varav den ena är skattepliktig och den andra undantagen från skatteplikt. Enligt Centralans lösning skulle överlåtelsen av Harringtonbyggnaden i sin helhet anses vara skattepliktig, trots att överlåtelsen av den resterande äganderätten utgör mindre än 0,02 procent av egendomens värde.

44 Europeiska gemenskapernas kommission har gjort gällande att det enligt artikel 20.3 i sjätte direktivet är en enda transaktion som ligger till grund för fastställandet av den skattemässiga situationen för en vara under återstoden av jämkningsperioden. Härvid erinrar den om att det med leverans av varor enligt artikel 5.1 i sjätte direktivet avses överföring av rätten att såsom ägare förfoga över egendom. Enligt kommissionen verkar det som om att ett hyresavtal på 999 år inte i enlighet med tillämplig nationell rätt utgör en överföring av egendom, eftersom den resterande äganderätten kvarstår. Följaktligen utgör inte ett hyresavtal på 999 år en leverans av en anläggningstillgång i den mening som avses i den nämnda artikel 20.3.

45 Kommissionen anser således i likhet med Centralan att det endast är överlåtelsen av den resterande äganderätten som skall beaktas vid jämkningen.

46 Kommissionen har också, för det fall att domstolen skulle anse att begreppet rättsmissbruk kan tillämpas i ett sådant fall som målet vid den nationella domstolen, i sina skriftliga yttranden påpekat att svaret till den hänskjutande domstolen bör kompletteras med att transaktioner inte skall beaktas när dessa har uppkommit genom att en skattskyldig person eller en grupp skattskyldiga, närstående personer deltar i en eller flera transaktioner som inte har någon ekonomisk grund men som ger upphov till en konstgjord situation vars enda syfte är att skapa ett underlag för avdrag för ingående mervärdesskatt.

47 Kommissionen har icke desto mindre under förhandlingen medgett att det vid den nationella domstolen inte har diskuterats vidare kring det eventuellt tillämpliga begreppet rättsmissbruk och att den nationella domstolen, med tanke på den korta tid som förflutit mellan å ena sidan Harringtonbyggnadens uppförande och avyttrandet av denna och det samtidiga ingåendet av ett hyresavtal på 20 år och å andra sidan genomförandet av de två transaktioner som är relevanta i målet vid den nationella domstolen, felaktigt har ansett att dessa delmoment tillsammans ingår i ett på förhand konstruerat system.

48 Förenade kungariket har under samma förhandling, alternativt, anslutit sig till den del av kommissionens skriftliga yttranden som avser begreppet rättsmissbruk.

Domstolens svar

Inledande synpunkter

49 För att kunna besvara tolkningsfrågan skall det inledningsvis erinras om det sammanhang i vilket artikel 20.3 i sjätte direktivet ingår, nämligen avdragssystemet i artiklarna 17–20 i samma direktiv, och syftet med detta system.

50 Enligt fast rättspraxis utgör avdragsrätten i artiklarna 17–20 i sjätte direktivet en oskiljaktig del av mervärdesskatteordningen och kan i princip inte inskränkas. Avdragsrätten inträder omedelbart för hela den ingående skatten (se, bland annat, dom av den 6 juli 1995 i mål C-62/93, BP Soupergaz, REG 1995, s. I-1883, punkt 18, och av den 21 mars 2000 i de förenade målen C-110/98–C-147/98, Gabalfrisa m.fl., REG 2000, s. I-1577, punkt 43).

51 Såsom domstolen vid upprepade tillfällen har slagit fast är syftet med avdragssystemet att säkerställa att den mervärdesskatt som näringsidkaren skall betala eller har betalat inom ramen för all sin ekonomiska verksamhet, inte till någon del belastar honom själv. Det gemensamma mervärdesskattesystemet garanterar följaktligen en fullständig neutralitet beträffande skattebördan för all ekonomisk verksamhet, oavsett vilka de syften och resultat är som eftersträvas med denna verksamhet, på villkor att nämnda verksamhet i sig, i princip, är underkastad mervärdesskatt (se, bland annat, dom av den 14 februari 1985 i mål 268/83, Rompelman, REG 1985, s. 655, punkt 19, svensk specialutgåva, volym 8, s. 83, av den 21 september 1988 i mål 50/87, kommissionen mot Frankrike, REG 1988, s. 4797, punkt 15, svensk specialutgåva, volym 9, s. 599, av den 15 januari 1998 i mål C-37/95, Ghent Coal Terminal, REG 1998, s. I-1, punkt 15, och av den 26 maj 2005 i mål C-465/03, REG 2005, s. I-4357, punkt 34).

52 Det framgår av lydelsen av artikel 17.2 i sjätte direktivet att för att en person skall ha avdragsrätt krävs det dels att den berörda personen är skattskyldig i den mening som avses i denna bestämmelse, dels att de ifrågavarande varorna eller tjänsterna används i samband med den skattskyldige personens skattepliktiga transaktioner (se, för ett liknande resonemang, dom av den 29 april 2004 i mål C-137/02, Faxworld, REG 2004, s. I-5547, punkt 24).

53 Vad beträffar varor och tjänster som är avsedda att användas av en skattskyldig person såväl för transaktioner med avseende på vilka mervärdesskatten är avdragsgill som för transaktioner med avseende på vilka mervärdesskatten inte är avdragsgill, skall enligt artikel 17.5 i sjätte direktivet bara den andel av mervärdesskatten vara avdragsgill som kan hänföras till de skattepliktiga transaktionerna. Denna andel skall beräknas i enlighet med bestämmelserna i artikel 19 i direktivet (se, för ett liknande resonemang, dom av den 11 juli 1996 i mål C-306/94, Régie Dauphinoise, REG 1996, s. I-3695, punkterna 3 och 4, och av den 13 juli 2000 i mål C-136/99, Monte Dei Paschi Di Siena, REG 2000, s. I-6109, punkt 24).

54 Av detta följer att det är användningen av de berörda varorna eller tjänsterna i samband med skattepliktiga transaktioner som utgör kriteriet för att avgöra huruvida avdrag kan göras för ingående mervärdesskatt. Såsom domstolen redan har slagit fast är det endast i den mån en vara används i samband med skattepliktiga transaktioner som en skattskyldig har rätt att från den mervärdesskatt som han är skyldig att betala dra av den mervärdesskatt som han skall betala eller har betalat

med avseende på denna vara (dom av den 4 oktober 1995 i mål C-291/92, Armbrecht, REG 1995, s. I-2775, punkt 27). Det följer således av rättspraxis att användningen av varorna eller tjänsterna, eller den planerade användningen av dessa, bestämmer omfattningen av det ursprungliga avdrag som den skattskyldiga personen har rätt till enligt artikel 17 i sjätte direktivet samt omfattningen av eventuella jämkningar under påföljande perioder, vilka skall ske i enlighet med villkoren i artikel 20 i detta direktiv (se, för ett liknande resonemang, dom av den 11 juli 1991 i mål C-97/90, Lennartz, REG 1991, s. I-3795, punkt 15, svensk specialutgåva, volym 11, s. 299, och av den 8 juni 2000 i mål C-396/98, Schloßstraße, REG 2000, s. I-4279, punkt 37).

55 Vad beträffar anläggningstillgångar finns det ett särskilt system för jämkning i artikel 20 i sjätte direktivet. I detta hänseende bör det erinras om att domstolen, inom ramen för rådets andra direktiv 67/228/EEG av den 11 april 1967 om harmoniseringen av medlemsstaternas lagstiftning om omsättningsskatter — struktur och tillämpningsföreskrifter för det gemensamma systemet för mervärdesskatt (EGT 71, s. 1303), har slagit fast att det särskilda system som gäller för anläggningstillgångar enligt detta direktiv förklaras och motiveras av dessa varors långa ekonomiska livslängd och den motsvarande "avskrivningen" av utgifterna för deras anskaffning (se, för ett liknande resonemang, dom av den 1 februari 1977 i mål 51/76, Verbond van Nederlandse Ondernemingen, REG 1977, s. 113, punkterna 12 och 13). Med vederbörliga ändringar är detta även tillämpligt på det särskilda systemet för jämkning av avdrag beträffande anläggningstillgångar som föreskrivs i artikel 20 i sjätte direktivet.

56 I artikel 20.3 i sjätte direktivet regleras den särskilda situationen när en anläggningstillgång tillhandahålls före utgången av jämkningsperioden. I detta fall skall den årliga jämkningen bytas ut mot en enda jämkning som baseras på hur den berörda anläggningstillgången antas användas under den resterande perioden. Enligt denna bestämmelse är det avgörande för om den ingående mervärdesskatten är avdragsgill huruvida leveransen är mervärdesskattepliktig eller inte.

57 Av detta följer att syftet med jämkningsbestämmelserna i sjätte direktivet är att öka avdragens exakthet för att garantera mervärdesskattens neutralitet, så att de transaktioner som har utförts i ett föregående stadium endast ger fortsatt rätt till avdrag i den mån dessa används i samband med mervärdesskattepliktiga

transaktioner. Syftet med direktivet är alltså att genom de ovannämnda bestämmelserna skapa ett nära och direkt samband mellan rätten att dra av ingående mervärdesskatt och användandet av de relevanta varorna och tjänsterna i samband med skattepliktiga transaktioner.

58 Det är mot bakgrund av dessa överväganden som tillämpningen av jämkningsbestämmelsen i artikel 20.3 i sjätte direktivet på en situation som den i målet vid den nationella domstolen skall bedömas.

Tillämpning av artikel 20.3 i sjätte direktivet

59 I detta hänseende skall det först utredas vilken eller, i förekommande fall, vilka av transaktionerna i målet vid den nationella domstolen som utgör ett "tillhandahållande under jämkningsperioden" i den mening som avses i artikel 20.3 i sjätte direktivet.

60 Det bör erinras om att det med "leverans av varor" enligt artikel 5.1 i sjätte direktivet "avses överföring av rätten att såsom ägare förfoga över egendom".

61 I sin fråga har den hänskjutande domstolen angett att försäljningen av Harringtonbyggnaden har skett i två steg. Centralan har emellertid gjort gällande att en stegvis överlåtelse av hela den fasta egendomen inte är förenlig med artikel 20.3 i sjätte direktivet medan kommissionen anser att bestämmelsens ordalydelse åsyftar en enda transaktion. Kommissionen har mot bakgrund av detta och med hänvisning till den nationella rätten avseende fast egendom gjort gällande att det endast verkar vara genom överlåtelsen av den resterande äganderätten som rätten att såsom ägare förfoga över den berörda byggnaden överförs.

62 Med anledning av att domstolen inte är behörig att tolka en medlemsstats nationella rätt finns det emellertid ingen anledning att uttala sig om huruvida detta senare påstående är välgrundat. Det kan i stället konstateras att det av ordalydelsen av artikel 5.1 i sjätte direktivet följer att begreppet leverans av varor inte hänför sig till en äganderättsövergång i enlighet med de formkrav som uppställts i den tillämpliga nationella rätten, utan begreppet innefattar snarare samtliga överföringar av materiell egendom från en part till en annan, vilka ger mottagaren befogenhet att faktiskt förfoga över egendomen som om han vore ägare till densamma (dom av den 8 februari 1990 i mål C-320/88, Shipping and Forwarding Enterprise Safe, REG 1990, s. I-285, punkt 7, svensk specialutgåva, volym 10, s. 295, och av den 6 februari 2003 i mål C-185/01, Auto Lease Holland, REG 2003, s. I-1317, punkt 32).

63 I detta sammanhang ankommer det på den nationella domstolen att, med hänsyn till omständigheterna i målet, från fall till fall avgöra om en transaktion av en vara har medfört att rätten att såsom ägare förfoga över egendomen, i den mening som avses i artikel 5.1 i sjätte direktivet, har överförts (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Shipping and Forwarding Enterprise Safe, punkt 13).

64 För det fall att den hänskjutande domstolen i det förevarande målet, med hänsyn till de särskilda omständigheterna däri, skulle dra slutsatsen att rätten att såsom ägare förfoga över Harringtonbyggnaden har överförts genom var och en av de nära sammankopplade transaktionerna som Centralan genomfört med Inhoco respektive universitetet, skulle följaktligen var och en av dessa transaktioner kunna anses utgöra en leverans i den mening som avses i artikel 5.1 i sjätte direktivet och således också i artikel 20.3 i samma direktiv.

65 Denna bedömning påverkas inte av kommissionens invändning, enligt vilken det är svårt att acceptera att två olika personer som har olika rättigheter till en vara envar har en rätt att såsom ägare förfoga över egendomen.

66 De olika sätt på vilka medlemsstaterna tillämpar begreppet samägande visar nämligen på möjligheten att rätten att såsom ägare förfoga över egendom kan innehas av mer än en person. Följaktligen kan den ovan i punkt 64 redovisade tolkningen varken påverkas av den omständigheten att Centralan, omedelbart efter att ha ingått hyresavtalet på 999 år, ännu innehade en resterande äganderätt eller av omständigheten att ingåendet av nämnda hyresavtal inskränkte den fulla äganderätten på så sätt att endast den resterande äganderätten och inte den ograverade fulla äganderätten kunde överlåtas.

67 Av detta följer att både den första transaktionen, bestående av ingåendet av hyresavtalet på 999 år, och den andra transaktionen, bestående av överföringen av den resterande äganderätten, i målet vid den nationella domstolen, utgör en leverans i enlighet med sjätte direktivet.

68 Om var och en av dessa transaktioner utgör en leverans är det nödvändigt att avgöra vilken av dem som skall beaktas vid den jämkning som föreskrivs i artikel 20.3 i sjätte direktivet eller, i förekommande fall, i vilken omfattning var och en av dessa då skall beaktas.

69 I detta hänseende kan transaktionerna, såsom den hänskjutande domstolen har konstaterat, beaktas enligt följande:

— Transaktionen genom vilken Centralan slutgiltigt har avstått från den rätt som bolaget hade till Harringtonbyggnaden, närmare bestämt överlåtelsen av den resterande äganderätten, vilken utgör en skattepliktig transaktion.

— Transaktionen, som från ekonomisk synpunkt, är den mest betydelsefulla, närmare bestämt ingåendet av hyresavtalet på 999 år, vilken utgör en transaktion som är undantagen från skatteplikt.

— Båda dessa transaktioner.

70 I enlighet med artikel 20.3 i sjätte direktivet skall anläggningstillgångar vid tillhandahållande under jämkningsperioden betraktas som om de fortfarande användes i den skattskyldiga personens rörelse till utgången av jämkningsperioden. Sådan affärsverksamhet antas vara helt skattepliktig om leveransen av de nämnda varorna är skattepliktig och den antas vara helt undantagen om leveransen är undantagen.

71 Med hänvisning till att ordalydelsen av denna bestämmelse verkar vara begränsad till att omfatta situationen då ett "tillhandahållande under jämkningsperioden" består av en enda transaktion, har Centralan påpekat att Harringtonbyggnaden inte avskiljdes helt från bolagets tillgångar förrän den resterande äganderätten överläts. Bolaget har gjort gällande att det först är vid tidpunkten för denna överlåtelse som en jämkning av avdraget skall ske.

72 I en situation där leveransen sker genom två transaktioner som har ett nära och ofrånkomligt samband med varandra och där var och en av dessa i sig skulle kunna betraktas som en leverans kan det emellertid inte utläsas ur artikel 20.3 i sjätte direktivet att endast en av dessa transaktioner skall beaktas vid jämkningen enligt den nämnda bestämmelsen.

73 Såsom framgår av punkterna 50–57 i denna dom är syftet med det system avseende avdrag och jämkning som föreskrivs i artiklarna 17–20 i sjätte direktivet att skapa ett nära och direkt samband mellan rätten att dra av ingående mervärdesskatt och användandet av de relevanta varorna och tjänsterna i samband med skattepliktiga transaktioner.

74 Med tanke på de särskilda omständigheterna i målet vid den nationella domstolen skall det emellertid konstateras att detta syfte uppnås på bästa sätt genom att var och en av de berörda transaktionerna beaktas i proportion till deras respektive värde. Jämkningen av avdraget för ingående mervärdesskatt återspeglar nämligen på så sätt mer korrekt det antagna skattepliktiga eller från skatteplikt undantagna användandet av Harringtonbyggnaden, eftersom en uppdelning på grundval av de nämnda värdena har gjorts.

75 Under omständigheter som de i målet vid den nationella domstolen skulle däremot det nämnda syftet inte uppnås genom att endast den sist genomförda transaktionen beaktas, eftersom detta skulle leda till att omständigheten att den berörda anläggningstillgången också har levererats inom ramen för en transaktion som är undantagen från skatteplikt helt lämnas utan avseende.

76 Det eftersträvade syftet uppnås inte heller genom beaktandet av den från ekonomisk synpunkt mest betydelsefulla transaktionen, eftersom denna variant inte tar hänsyn till att den nämnda varan också har levererats genom en skattepliktig transaktion. Tillämpningen av denna senare lösning skulle medföra ett alltmer inkonsekvent resultat allteftersom värdet av var och en av de på varandra följande leveranserna närmar sig varandra.

77 Denna bedömning påverkas inte av att det i artikel 20.3 i sjätte direktivet inte uttryckligen föreskrivs något uppdelningssystem, medan ett sådant system uttryckligen föreskrivs i andra bestämmelser i direktivet, bland annat i artikel 17.5.

Bestämmelserna om jämkning med avseende på anläggningstillgångar, till vilka artikel 20.3 hör, skall tolkas mot bakgrund av deras syfte, vilket är att garantera att ett långvarigt användande av egendomen i samband med skattepliktiga transaktioner nära återspeglas i avdraget för ingående skatt.

78 En sådan tolkning finner dessutom stöd i domstolens rättspraxis. Sålunda har domstolen slagit fast att ett proportionellt tillvägagångssätt är påkallat trots att detta inte uttryckligen framgår av ordalydelsen i de relevanta bestämmelserna (se domen i det ovannämnda målet Armbrecht, punkterna 29 och 32, och dom av den 26 september 1996 i mål C-230/94, Enkler, REG 1996, s. I-4517, punkt 38).

79 Centralan och kommissionen har emellertid poängterat de praktiska svårigheter som enligt dem kan uppstå till följd av att två transaktioner skall beaktas vid tillämpningen av artikel 20.3 i sjätte direktivet. I detta hänseende har de särskilt betonat situationen då två leveranser genomförs under olika intervall.

80 Det är i det föreliggande fallet inte nödvändigt att undersöka en sådan situation, eftersom den är hypotetisk, utan det är tillräckligt att påpeka att även om beaktandet av fler än en leverans under jämkningsperioden visserligen kan leda till vissa praktiska svårigheter, medför det inte så oöverstigliga svårigheter att tillämpningen av mervärdesskattesystemet påverkas. Såsom generaladvokaten har föreslagit i punkterna 56–58 i sitt förslag till avgörande skulle det till exempel, i ett sådant fall, vara möjligt att genom tillämpning av artikel 20.2 i sjätte direktivet jämka den del av det ursprungliga avdraget som hänför sig till den resterande äganderätt som fortfarande ingår bland den skattskyldiges tillgångar fram till dess denna rätt överförs eller fram till utgången av jämkningsperioden.

81 Eftersom jämkningen i artikel 20.3 i sjätte direktivet — vid omständigheter som de i målet vid den nationella domstolen och för det fall att den hänskjutande domstolen skulle komma fram till den i punkt 64 i denna dom nämnda slutsatsen att rätten att såsom ägare förfoga över den aktuella anläggningstillgången har överförts genom var och en av de två berörda transaktionerna — skall företas med beaktande av båda de berörda transaktionerna i proportion till deras respektive värde, är det inte nödvändigt att utreda frågan huruvida principen om rättsmissbruk eventuellt skall tillämpas.

82 Under dessa omständigheter skall den ställda frågan besvaras med att artikel 20.3 i sjätte direktivet skall tolkas så att när ett hyresavtal avseende en anläggningstillgång har ingåtts på 999 år med en person mot betalning av ett betydande vederlag och den resterande äganderätten till denna tillgång tre dagar senare har överlåtits till en annan person för ett mycket mindre belopp, och om dessa transaktioner

— har ett oskiljaktigt samband med varandra,

— består av en första transaktion som är undantagen från skatteplikt och en andra som är skattepliktig,

— och om transaktionerna utgör leveranser i den mening som avses i artikel 5.1 i samma direktiv, på grund av att rätten att såsom ägare förfoga över anläggningstillgången genom dem överförs,

skall den ifrågavarande varan, fram till utgången av jämkningsperioden, betraktas som om den används i en rörelse som antas vara delvis skattepliktig och delvis undantagen från skatteplikt i proportion till de båda transaktionernas värde.

Rättegångskostnader

83 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 yttranden till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (tredje avdelningen) följande:

Artikel 20.3 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, skall tolkas så att när ett hyresavtal avseende en anläggningstillgång har ingåtts på 999 år med en

person mot betalning av ett betydande vederlag och den resterande äganderätten (*freehold reversion*) till denna tillgång tre dagar senare överlåts till en annan person för ett mycket mindre belopp, och om dessa transaktioner

— **har ett oskiljaktigt samband med varandra,**

— **består av en första transaktion som är undantagen från skatteplikt och en andra som är skattepliktig,**

— **och om transaktionerna utgör leveranser i den mening som avses i artikel 5.1 i samma direktiv, på grund av att rätten att såsom ägare förfoga över anläggningstillgången genom dem överförs,**

skall den ifrågavarande varan, till utgången av jämkningsperioden, betraktas som om den används i en rörelse som antas vara delvis skattepliktig och delvis undantagen från skatteplikt i proportion till de båda transaktionernas värde.

Underskrifter