

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT  
WALTER VAN GERVEN

fremsat den 25. september 1990\*

*Hr. afdelingsformand,  
de herrer dommere,*

1. Det retsspørgsmål, som er forelagt af Nederlandenes Høge Raad i denne sag, vedrører det sjette momsdirektivs artikler 4 og 5<sup>1</sup>. Høge Raad har spurgt Domstolen, om overdragelsen af en tinglig ret [*i denne sag arealudnyttelsesretten til en fast ejendom* («recht van opstal»)] for en bestemt periode og mod et periodisk vederlag kan betragtes som en økonomisk virksomhed, således at overdrageren af den tinglige rettighed skal anses for afgiftspligtig i henhold til direktivets artikel 4, også selv om transaktionen skal betragtes som en levering i henhold til direktivets artikel 5.

### Sagens baggrund

2. Jeg skal begynde min gennemgang af sagen med at give et kort overblik over de omstændigheder, som den forelæggende ret har lagt til grund. W. van Tiem købte den 29. september 1980 en byggegrund og blev for købet faktureret en omsætningsafgift på

10 677,97 HFL. Umiddelbart efter købet overdrog van Tiem, for et tidsrum på 18 år og mod et årligt vederlag på 3 000 HFL (inkl. omsætningsafgift), *arealudnyttelsesretten til grunden* til selskabet »Tiem's Electro Technisch Installatiebureau BV«. Den 20. oktober 1980 ansøgte van Tiem de nederlandske afgiftsmyndigheder om med virkning fra den 29. september 1980 at blive undtaget fra den afgiftsfritagelse, som ellers gjaldt efter nederlandsk ret ved overdragelse af en arealudnyttelsesret til en fast ejendom<sup>2</sup>. Hans ansøgning blev imødekommet, idet den fandtes at vedrøre *udlejning* af den faste ejendom. Nogen tid senere indsendte van Tiem en momsangivelse, hvori han fradrog det beløb, som han havde betalt i forbindelse med købet. Tvisten i hovedsagen er opstået, fordi de nederlandske afgiftsmyndigheder har afslået at anerkende fradraget.

Ifølge den nederlandske lov om omsætningsafgift af 1968, som blev ændret i 1978 med henblik på gennemførelsen af det sjette direktiv, kan van Tiem kræve beløbet fradraget, såfremt han har handlet som erhvervsdrivende såvel ved købet af grunden som ved stiftelsen af arealudnyttelsesretten til grunden. Afgiftsmyndighederne har under hovedsagen hævdet, at han ikke er erhvervsdrivende. For klarhedens skyld skal jeg oplyse, at van Tiem ikke har indgået andre retshandler, men at de i sagen omhandlede retshandler er de eneste, som han kan påberåbe sig til støtte for at have handlet som erhvervsdrivende.

\* Originalsprog: nederlandsk.

1 — Rådets sjette direktiv (77/388/EØF af 17.5.1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1, herefter benævnt: det sjette direktiv).

2 — Van Tiem indgav åbenbart ansøgningen for at blive anset for afgiftspligtig (herom nærmere i det følgende) for denne transaktion og derigennem opnå ret til at fradrage den omsætningsafgift, som han havde betalt ved købet.

3. Tvisten mellem parterne angår ikke (så meget) spørgsmålet, om van Tiem bør anses for erhvervsdrivende for så vidt angår købet af grunden, men for så vidt angår stiftelsen af arealudnyttelsesretten. Det anbringende, som van Tiem gør gældende til støtte for sin kassationspåstand, er baseret på den nederlandske omsætningsafgiftslovs artikel 7, stk. 2, litra b), der lyder således:

»I denne lov forstås ved erhvervmæssig virksomhed:

a) ...

b) udnyttelse af materielle eller immaterielle goder med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter.«

Van Tiem har herom nærmere anført, at overdragelsen af arealudnyttelsesretten til grunden må anses for udnyttelse af et materielt gode med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter. Han mener derfor, at han bør anses for erhvervsdrivende og at beløbet følgelig er fradragsberettiget.

#### De præjudicielle spørgsmål

4. Den førnævnte bestemmelse i den nederlandske omsætningsafgiftslovs artikel 7, stk. 2, blev udstedt til gennemførelse af det sjette direktiv, nærmere bestemt direktivets artikel 4, stk. 2. Dette er baggrunden for, at

Høge Raad har forelagt Domstolen tre spørgsmål vedrørende fortolkningen af det sjette direktiv. Spørgsmålene lyder således:

»1) Skal det sjette direktivs artikel 4, stk. 2, 2. punktum, fortolkes således, at der foreligger en udnyttelse af et materielt gode med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter i denne direktivbestemmelses forstand, såfremt en ejer af en fast ejendom for en bestemt periode og mod et periodisk vederlag overlader brugen af ejendommen til en anden, således at denne for nævnte periode og mod nævnte vederlag indrømmes en tinglig brugsret til den faste ejendom, såsom arealudnyttelsesretten til grunden?

2) Såfremt en medlemsstat har gjort brug af sin mulighed efter det sjette direktivs artikel 5, stk. 3, litra b), for at anse de heri omhandlede tinglige brugsrettigheder for materielle goder, skal denne bestemmelses stk. 1 da fortolkes således at begrebet 'overdragelse' også omfatter stiftelsen af en sådan ret?

3) Skal det første spørgsmål besvares anderledes, såfremt det andet spørgsmål besvares bekræftende?»

5. De præjudicielle spørgsmål vedrører mer-værdiafgiftens anvendelsesområde, således

som dette er nærmere defineret i det sjette direktiv. Ifølge direktivets artikel 2, stk. 1, pålægges der merværdiafgift for »levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages... af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab«. Det er altså en betingelse efter bestemmelsen for pålæggelse af merværdiafgift, dels at den pågældende er en afgiftspligtig person, dels at der er foretaget en afgiftspligtig transaktion. Det nærmere indhold af den første af disse to betingelser er fastlagt i det sjette direktivs artikel 4, mens den anden betingelse er omhandlet i artiklerne 5-7. Det første præjudicielle spørgsmål vedrører fortolkningen af begrebet »afgiftspligtig person«, som svarer til begrebet »erhvervsdrivende« i den nederlandske omsætningsafgiftslov. Med det andet og tredje præjudicielle spørgsmål ønskes det oplyst, om definitionen af begrebet »levering af goder« (som er en af de transaktioner, der er afgiftspligtige i henhold til direktivet), har relevans for bedømmelsen af, om den pågældende kan anses for en »afgiftspligtig person«.

### Første spørgsmål

6. En »afgiftspligtig person« er ifølge det sjette direktivs artikel 4, stk. 1, enhver, som *selvstændigt* udøver en *økonomisk* virksomhed, uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed. Begrebet »økonomisk virksomhed« er defineret i samme artikels stk. 2, der som tidligere nævnt er den bestemmelse, som svarer til den nederlandske omsætningsafgiftslovs artikel 7, stk. 2. Dette begreb omfatter

»alle former for virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder... Som økonomisk virksomhed anses bl.a. transaktioner, der omfatter udnyttelse af materielle eller immaterielle goder med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter«.

Det er uomtvistet mellem parterne i hovedsagen, at van Tiem med de førnævnte transaktioner udøvede en selvstændig virksomhed, og at han i forbindelse hermed enten må anses for handlende eller tjenesteyder. Det spørgsmål, der skal besvares, er altså, om købet af grunden og stiftelsen af arealudnyttelsesretten hver for sig eller i forening udgør en »økonomisk virksomhed«.

7. Hvilke retningslinjer indeholder Domstolens praksis på dette punkt? For det første har Domstolen flere gange fastslået, at der med det sjette direktivs artikel 4 tilsigtes givet merværdiafgiften et meget vidt anvendelsesområde<sup>3</sup>. Formålet med merværdiafgiftssystemet er nemlig at sikre en fuldstændig neutralitet ved gennemførelse af en så generel afgiftspålæggelse som mulig i alle produktions- og distributionsled, samt i forbindelse med præstation af tjenesteydelser. Af hensyn til neutralitetsprincippet må begrebet »økonomisk virksomhed« derfor fortolkes vidt<sup>4</sup>.

Det 2. punktum i artikel 4, stk. 2, hvori der som eksempel på en økonomisk virksomhed nævnes »transaktioner, der omfatter udnyttelse af materielle eller immaterielle goder med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter«, skal også fortolkes på dette grundlag. Dommen i Rompelman-sagen<sup>5</sup>, hvori de faktiske omstændigheder havde en vis lighed med omstændighederne i den foreliggende sag, indeholder nogle interessante udtalelser vedrørende fortolkningen af dette sidste direktivudtryk.

3 — Se f.eks. dom af 26.3.1987 i sagen Kommissionen mod Nederlandene, præmisserne 6-8 (sag 235/85, Sml. s. 1471).

4 — Jf. dommen i fodnote 3 og forslag til afgørelse fra generaladvokat C. O. Lenz i samme sag, navnlig punkterne 19-21. Se også dom af 15.6.1989 i sagen Stichting Uitvoering Financiële Acties, præmisserne 10-13 (sag 348/87, Sml. s. 1737).

5 — Jf. dom af 14.2.1985 i sagen Rompelman mod Minister van Financiën (sag 268/83, Sml. s. 655).

8. Rompelman-sagen drejede sig om erhvervelsen af en fordring på en senere overdragelse af ejendomsretten til en del af en fast ejendom, som først skulle opføres, med henblik på udlejning af den købte ejendom. Ligesom det er tilfældet i hovedsagen i den foreliggende sag, var der betalt omsætningsafgift ved leveringen af den faste ejendom, og afgiftsmyndighederne havde på et senere tidspunkt afslået at anerkende fradraget for afgiften. Domstolen var herefter blevet anmodet om at afgøre, hvorvidt erhvervelsen af en sådan fordring kunne anses for en økonomisk virksomhed (og nærmere bestemt, om den udgjorde en udnyttelse af en fast ejendom) i henhold til det sjette direktivs artikel 4, stk. 1, således at den pågældende havde ret til fradraget (og til modregning). Ud fra en gennemgang af merværdiafgiftssystemets væsentligste kendetegn fandt Domstolen, at dette spørgsmål måtte besvares bekræftende.

Domstolen anførte i dommen, at fradragsordningen tilsigter en fuldstændig aflastning for den afgift, som den erhvervsdrivende skylder eller har erlagt i forbindelse med sin økonomiske virksomhed; herved opnås der sikkerhed for, at alle former for økonomisk virksomhed afgiftsmæssigt behandles neutralt, uanset deres formål eller resultater<sup>6</sup>. Særlig hvad angår spørgsmålet om, på hvilket tidspunkt udnyttelsen af en fast ejendom må anses for påbegyndt, henviste Domstolen til, at økonomisk virksomhed som er omhandlet i det sjette direktivs artikel 4, stk. 1, kan bestå i flere på hinanden følgende handlinger, såsom erhvervelse af en fast ejendom, og at også sådanne forberedende handlinger må anses for en økonomisk virksomhed<sup>7</sup>. Denne betragtning er uddybet på følgende måde i dommen:

»... princippet om momsens neutralitet som afgiftsbyrde på virksomhederne nødvendiggør, at de første investeringsomkostninger, der afholdes til brug for og med henblik på en virksomhed, betragtes som led i den økonomiske virksomhed. Det vil stride mod nævnte princip at antage, at en økonomisk virksomhed først begynder på det tidspunkt, hvor en fast ejendom faktisk udnyttes, dvs. en afgiftspligtig indtægt opstår. En hvilken som helst anden fortolkning af artikel 4 i sjette direktiv vil medføre, at den erhvervsdrivende må bære merværdiafgiften i forbindelse med økonomisk virksomhed uden nogen mulighed for at fradrage denne... og vil på vilkårlig måde gøre forskel på investeringsomkostningerne før og under den faktiske udnyttelse af den faste ejendom. Selv for det tilfælde, der er hjemmel til, efter iværksættelsen af den faktiske udnyttelse af en fast ejendom, at yde fradrag for den i forbindelse med forberedende handlinger erlagte indgående afgift, vil en økonomisk byrde belaste godet i det undertiden betragtelige tidsrum mellem de første investeringsomkostningers afholdelse og den faktiske udnyttelse. Enhver, der foretager sådanne investeringshandling, der er snævert forbundet med og nødvendige for en senere udnyttelse af en fast ejendom, må følgelig anses som afgiftspligtig person, jf. artikel 4«<sup>8</sup>.

9. Til brug for den foreliggende sag kan der udledes følgende konklusioner af Rompelman-dommen. For det første, at også købet af en fast ejendom med henblik på senere udnyttelse heraf (f.eks. gennem udlejning) må anses for en økonomisk virksomhed, således at køberen er afgiftspligtig og kan fradrage den merværdiafgift, som er erlagt ved leveringen af godet. For det andet, at det følger af princippet om merværdiafgiftens neutralitet, at en »økonomisk virksomhed« i henhold til det sjette direktivs artikel 4, stk. 1, kan bestå af en kæde af forskellige handlinger. Følgelig kan investeringen (købet af

6 — Jf. dommens præmis 19.

7 — Jf. dommens præmis 22.

8 — Jf. dommens præmis 23.

godet) og den senere udnyttelse ikke ses isoleret fra hinanden, hvorfor den pågældende, når han udnytter godet, kan modregne den afgift, der er erlagt i forbindelse med investeringen.

10. Det siges ikke udtrykkeligt i Rompelman-dommen, hvad der skal forstås ved »udnyttelse« af en fast ejendom. Dommen efterlader imidlertid ingen tvivl om, at også *udlejningen* af en fast ejendom må anses for en udnyttelse af denne. Det fremgår nemlig af domskonklusionen, at erhvervelsen af en fordring på en senere overdragelse af ejendomsretten til en del af en fast ejendom *med henblik på til sin tid at udleje denne* kan anses for en økonomisk virksomhed efter artikel 4, stk. 1, allerede fra det tidspunkt, da godet købes. Også af den præmis i dommen, som vedrører hovedreglen om moms-fritagelse efter det sjette direktivs artikel 13 B, litra b), for udlejning af fast ejendom, fremgår det forudsætningsvis, men dog utvivlsomt, at udlejning har karakter af en udnyttelse. Det anføres i Rompelman-dommen, at udlejeren havde gjort brug af sin ret efter artikel 13 C til at vælge at betale afgift af udlejningen, og det fastslås herefter, at en køber af en fast ejendom, som senere udlejer denne, må anses for afgiftspligtig fra købstidspunktet<sup>9</sup>.

Hovedsagen i den foreliggende sag vedrører ikke udlejningen af en fast ejendom, men overdragelsen af arealudnyttelsesretten hertil. Der er imidlertid ingen som helst grund til ikke også at anse overdragelsen af en sådan brugsret for en udnyttelse. Ligesom ved udlejning forsøger ejeren nemlig at opnå

indtægter af sit gode ved at overdrage arealudnyttelsesretten dertil. Det vil derfor være i strid med princippet om afgiftens neutralitet at begrænse begrebet »udnyttelse« af et gode til udlejningen af det pågældende gode og derigennem begunstige en bestemt retlig form frem for andre retshandler<sup>10</sup>. Som den nederlandske og britiske regering med rette har anført, må begrebet »udnyttelse« følgelig antages at omfatte alle de handlinger, hvormed der søges opnået en indtægt af et pågældende gode, uanset hvilken juridisk form disse handlinger end har. Der er således ikke tvivl om, at der også med overdragelsen af arealudnyttelsesretten til en byggegrund for en periode på 18 år søges opnået indtægter »af en vis varig karakter«, således som dette begreb forstås efter det sjette direktivs artikel 4, stk. 2.

11. I den af Gerechtshof Arnhem afsagte dom, som van Tiem har indanket for Hoge Raad, blev det imidlertid lagt til grund, at ejeren af godet ikke kunne antages at have foretaget en »udnyttelse« gennem overdragelsen af arealudnyttelsesretten, da den, der erhverver byggeretten efter nederlandsk ret opnår *rådighedsretten* over det pågældende gode, hvorfor det er indehaveren af arealudnyttelsesretten over den faste ejendom, og ikke ejeren, der må antages at udnytte godet. Jeg finder ikke, denne opfattelse er korrekt i EF-retlig sammenhæng. Den omstændighed, at indehaveren af arealudnyttelsesretten (efter national ret) kan »råde over« den faste ejendom, f. eks. ved at opføre bygninger, er ikke til hinder for, at ejeren gennem sin overdragelse af arealudnyttelsesretten »udnytter« den faste ejendom efter betydningen i det sjette direktivs artikel 4.

10 — Det bør i øvrigt bemærkes her, at de nederlandske afgiftsmyndigheder imødekom van Tiem's ansøgning om ikke at være fritaget for merværdiafgiften ved overdragelsen af arealudnyttelsesretten med den motivering, at ansøgningen vedrørte *udlejningen* af en fast ejendom (jf. ovenfor, forslagsets punkt 2).

Ejeren overdrager nemlig for en vis periode sin rådighedsret over godet mod et periodisk vederlag. I denne forstand »udnytter« han sit gode. »Udnyttelse« er med andre ord et EF-retligt begreb, hvilket gør det udelukket at lade national ret (in casu civilretten) få den momsretlige virkning, at visse former for »udnyttelse« anses for økonomisk virksomhed, men andre ikke, afhængig af, hvilken form for rådighedsret der efter national ret tilkommer indehaveren af brugsretten. Konsekvensen af Gerechtshof's opfattelse vil nemlig være, at det EF-retlige begreb »udnyttelse« dermed gøres afhængig af et nationalt retsbegreb, som har forskelligt formål og indhold, hvilket vil indebære en tilside-sættelse af princippet om merværdiafgiftens neutralitet.<sup>11</sup>

12. I forbindelse med det første præjudicielle spørgsmål er der endelig yderligere et punkt, som bør behandles, og som er blevet fremdraget af Kommissionen. Det er problemet om, hvorvidt det er en nødvendig betingelse for at kunne betragte nogen som afgiftspligtig, at den økonomiske virksomhed udøves *regelmæssigt*. Dette var en betingelse efter det andet momsdirektiv<sup>12</sup>, men betingelsen er ikke gentaget i det sjette direktivs artikel 4, stk. 1. Som Kommissionen imidlertid med rette har bemærket, må betingelsen antages principielt stadig at have gyldighed. Ifølge artikel 4, stk. 3, kan medlemsstaterne nemlig også anse personer, der *lejlighedsvis* udfører en transaktion henhørende under de i stk. 2 omhandlede former for økonomisk virksomhed, for afgiftspligtige. Bestemmelsen herom ville ikke have nogen mening, såfremt reglen i stk. 1 i forvejen

måtte antages at omfatte økonomisk virksomhed, der udøves lejlighedsvis.

Endvidere har Kommissionen med rette anført, at fællesskabslovgiver med bestemmelsen i artikel 4, stk. 3, hvorved afgiftspligten kan udvides til at omfatte personer, der lejlighedsvis udøver økonomisk virksomhed, har ønsket at sikre en større afgiftsneutralitet. Det er det samme formål, som tilstræbes med artikel 4, stk. 2, 2. punktum, hvorefter udnyttelsen af et gode med henblik på at opnå indtægter af en vis varig karakter må anses for en »økonomisk virksomhed«, således, at den pågældende må anses for afgiftspligtig. Jeg er enig med Kommissionen i, at virksomhedens regelmæssige karakter i et sådant tilfælde kan udledes, at der tilstræbes *varige* indtægter af det pågældende gode, dvs. at når indtægten har en varig karakter, er regelmæssighedsbetingelsen også opfyldt.

### Andet og tredje spørgsmål

13. Som jeg tidligere har været inde på, er begrebet »afgiftspligtig transaktion« nærmere defineret i det sjette direktivs artikler 5-7. Den første type afgiftspligtige transaktioner, som er nævnt i direktivet, er levering af et gode, hvilket i artikel 5, stk. 1, defineres som følger:

»overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode«.

Ifølge samme artikels stk. 3, litra b), kan medlemsstaterne bl.a. anse »tinglige rettig-

11 — Domstolen har anlagt samme betragtning på begrebet »lønarbejde« i artikel 5 i det andet og sjette direktiv (jf. dom af 14.5.1985 i sagen Van Dijk's Boekhuis, sag 139/84, Sml. s. 1405, se navnlig præmisserne 15-17) og begrebet »levering« i artikel 5, stk. 1, i det sjette direktiv (jf. dom af 8.2.1990 i sag Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV, sag C-320/88, Sml. I, s. 285, se navnlig præmisserne 6-9); jf. nærmere herom nedenfor i forslaget punkt 14.

12 — Jf. artikel 4 i direktiv 67/228/EØF af 11.4.1967 (EFT 1967, s. 14).

heder, som giver indehaveren heraf brugsretten til en fast ejendom«, for materielle goder.

Ved den nederlandske omsætningsafgiftslovs artikel 3, stk. 2, har Nederlandene gjort brug af denne mulighed. Det er på foranledning heraf, at Høje Raad med sit andet spørgsmål ønsker oplyst, om artikel 5, stk. 1, skal fortolkes således, at det heri anvendte begreb »levering af et gode« også omfatter stiftelsen af en tinglig brugsret til godet.

14. Den for nyligt afsagte dom i Safe-sagen<sup>13</sup> vedrørte begrebet »levering«. I dommen fastslog Domstolen, at begrebet »levering af et gode« ikke sigter til overdragelse af ejendomsretten i de efter gældende national ret fastsatte former, men at begrebet omfatter enhver form for overdragelse af et materielt gode foretaget af en person, som bemyndiger en anden person til at råde over godet, *som om denne var ejer*<sup>14</sup>. Det tilkommer den nationale ret i det konkrete tilfælde og under hensyn til de faktiske omstændigheder at afgøre, om der foreligger en overdragelse af retten til som ejer at råde over godet (der er her tale om en faktisk rådgighedsret, som kan være videre end den retlige ejendomsret)<sup>15</sup>.

Når der er tale om stiftelse af en tinglig brugsret til fast ejendom, er situationen noget anderledes, såfremt medlemsstaten har udnyttet sin valgmulighed efter artikel 5, stk. 3, litra b). Formålet med den (fakultative) ligestilling af tinglige brugsrettigheder vedrørende fast ejendom med materielle go-

der, som medlemsstaterne kan vælge at foretage, er at sikre, at visse handlinger (handling, hvorved der stiftes en tinglig brugsret vedrørende en fast ejendom), som økonomisk set har samme karakter som leveringen af en fast ejendom, ligestilles hermed med hensyn til pålæggelse af omsætningsafgift. Her sonderer artikel 5 ikke under hensyn til brugsrettens art (forudsat der er tale om en *tinglig* brugsret) eller omfanget af de beføjelser, som er forbundet med retten over den faste ejendom. I kraft af ligestillingen (som er fakultativ) anses stiftelsen af den tinglige brugsret med andre ord for en levering, og det er ikke nødvendigt at tage hensyn til de beføjelser, jf. herved grundsætningerne i Safe-dommen, som er forbundet med brugsretten *til det pågældende gode*.

For fuldstændighedens skyld skal jeg tilføje, at grundsætningerne i Safe-dommen skal anvendes, når den tinglige rettighed, som er stiftet, er en tinglig rettighed til en anden tinglig rettighed, f. eks. hvor der hviler en oppebørselsret eller panteret på arealudnyttelsesretten til den faste ejendom, som ikke giver panthaveren mv. adgang til at råde som ejer over den anden tinglige rettighed. I en sådan situation, der dog ikke synes at foreligge i denne sag, kan indehaveren af den pågældende rettighed ikke siges i artikel 5's forstand at råde som ejer over en tinglig brugsret, der ligestilles med et materielt gode.

15. *For det tilfælde*, at det andet spørgsmål besvares således, at stiftelsen af en arealudnyttelsesret må anses for en levering, ønsker den nationale ret med sit tredje spørgsmål oplyst, om ejeren af den faste ejendom i så tilfælde kan antages at udnytte ejendommen

13 — Jf. dommen af 8.2.1990, som er nævnt i fodnote 11.

14 — Jf. dommens præmis 7.

15 — Jf. dommens præmisser 10-12. (O. a.: der sigtes formentlig til præmis 13).

og følgelig må anses for afgiftspligtig i henhold til det sjette direktivs artikel 4. Herom anfører Kommissionen og den nederlandske regering, at spørgsmålet, om stiftelsen af en arealudnyttelsesret må anses for en »levering« i artikel 5's forstand, er uden forbindelse med spørgsmålet, om en person bør anses for afgiftspligtig i henhold til de kriterier, der er indeholdt i artikel 4. Også jeg er af nedenstående grunde af den opfattelse, at disse to spørgsmål må besvares uafhængigt af hinanden.

Bedømmelsen af, om en person er »afgiftspligtig« skal foretages udelukkende på grundlag af kriterierne i artikel 4. Gennemgangen af det første spørgsmål har vist, at overdragelsen af en arealudnyttelsesret me-

get vel kan anses for en økonomisk virksomhed i artikel 4's forstand (således at den pågældende må anses for afgiftspligtig). Dette ændres ikke af, at en medlemsstat i henhold til artikel 5, stk. 3, har gjort brug af sin mulighed for at anse stiftelsen af bestemte tinglige rettigheder for materielle goder (med den virkning, at stiftelsen af en arealudnyttelsesret til grunden må anses for en levering af et gode i artikel 5, stk. 1's forstand). Tværtimod. Denne valgmulighed har ganske vist betydning for afgrænsningen af begrebet »afgiftspligtig transaktion« og kan have betydning for, hvilken afgift der pålægges den pågældende transaktion, da der er forskel på bestemmelserne om levering af goder og præstation af tjenesteydelser<sup>16</sup>, men den kan ikke påvirke definitionen af begrebet »afgiftspligtig person«. Såfremt artikel 4's anvendelsesområde kunne påvirkes af, om medlemsstaterne har gjort brug af deres valgmulighed efter artikel 5, stk. 3, ville den harmonisering, der tilstræbes med det sjette direktiv, nemlig blive bragt i fare.

## Sammenfatning

16. På grundlag af det anførte skal jeg foreslå Domstolen at besvare Hoge Raad's spørgsmål på følgende måde:

- »1) Der foreligger en udnyttelse af et materielt gode med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter, som dette begreb forstås i det sjette direktivs artikel 4, stk. 2, 2. punktum, når en ejer af en fast ejendom mod et periodisk vederlag overlader en anden brugen af ejendommen for en periode på 18 år.

<sup>16</sup> — Se f.eks. direktivets artikler 8 og 9 (stedet for de afgiftspligtige transaktioner) og artikel 11 (beskatningsgrundlaget).



- 2) Såfremt en medlemsstat har gjort brug af sin mulighed efter det sjette direktivs artikel 5, stk. 3, litra b), for at anse tinglige brugsrettigheder over fast ejendom for materielle goder, skal stiftelsen af en sådan brugsret pålægges afgift som en levering af en fast ejendom.
- 3) Besvarelsen af det andet spørgsmål påvirker ikke besvarelsen af det første spørgsmål.«