

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT  
FRANCIS G. JACOBS  
föredraget den 6 juni 2002<sup>1</sup>

1. Genom detta beslut om förhandsavgörande från Bundesfinanzhof har domstolen anmodats att tolka begreppet fast egendom i den mening som avses i artikel 13 B b i sjätte mervärdesskattedirektivet<sup>2</sup>.

intäkter därav. Enligt artikel 4.3 kan medlemsstaterna såsom skattskyldig anse även var och en som tillfälligtvis utför en transaktion som avser sådana verksamheter som avses i artikel 4.2 och särskilt någon av följande:

**Gemenskapsrättsliga bestämmelser**

2. Enligt artikel 2 i sjätte direktivet skall mervärdesskatt betalas för leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag av en skattskyldig person i denna egenskap.

”(a) Tillhandahållande före första inflyttning av byggnader eller delar av byggnader och den mark de står på. Medlemsstaterna får bestämma villkoren för tillämpning av detta kriterium på omvandlingar av byggnader och den mark de står på...

Med ’byggnad’ skall avses varje anordning fäst vid eller i marken.

3. I artikel 4.1 definieras en skattskyldig person som en person som bedriver någon form av ekonomisk verksamhet. Enligt artikel 4.2 omfattar ekonomisk verksamhet utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna

(b) Tillhandahållande av mark för bebyggelse.

Med ’mark för bebyggelse’ avses råmark eller iordningställd mark som definierats som sådan mark av medlemsstaterna.”

1 — Originalspråk: engelska.

2 — Rådets sjätte direktiv av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (77/388/EEG) (EGT L 145, 1977, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28).

4. I artikel 5.1 definieras leverans av varor som "överföring av rätten att såsom ägare förfoga över egendom". I artikel 6.1 definieras tillhandahållande av tjänster som "varje transaktion som inte utgör leverans av varor".

4. uthyrning av boxar.

Medlemsstaterna kan besluta om ytterligare begränsningar av detta undantag.

5. I artikel 13 B anges ett antal undantag från mervärdesskatt, däribland följande:

...

"(b) Utarrendering och uthyrning av fast egendom dock icke för

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

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 iordningställt för användning som campingplatser,

(h) Tillhandahållande av annan obebyggd mark än sådan mark för bebyggelse som anges i artikel 4.3 b."

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

6. Enligt artikel 13 C får "Medlemsstaterna... medge skattskyldiga en rätt till valfrihet för beskattning i följande fall:

3. uthyrning av varaktigt installerad utrustning och maskiner,

(a) Utarrendering och uthyrning av fast egendom.

(b) Tjänster som omfattas av B... g och h 9. I § 95.1 i BGB föreskrivs följande:  
ovan.”

”Fastighetstillbehören omfattar inte saker som endast är förankrade vid marken för ett kortvarigt ändamål...”

### Nationell lagstiftning

7. I 4 § 12 a i Umsatzsteuergesetz (mervärdesskattelagen, nedan kallad UStG)<sup>3</sup> föreskrivs om undantag från mervärdesskatt för ”uthyrning eller utarrendering av fast egendom [Grundstücke]”. Därefter föreskrivs ett antal begränsningar av undantaget som i större eller mindre grad speglar dem som anges i artikel 13 B b 1—3.

8. Första meningen i § 94.1 i Bürgerliches Gesetzbuch (tyska civillagen, nedan kallad BGB) lyder:

”Till de väsentliga fastighetstillbehören [fastighet, Grundstück (ordagrant ett stycke mark)] hör vid marken [Grund und Boden] fast förankrade saker [Sachen], särskilt byggnader...”

### Bakgrund och förfarandet vid den nationella domstolen

10. Målet gäller klassifikationen av två transaktioner mellan Rudolf Maierhofer och Freistaat Bayern med avseende på undantaget i artikel 13 B b. Den nationella domstolen har i beslutet om förhandsavgörande beskrivit bakgrunden på följande sätt.

11. Rudolf Maierhofer hyrde ut ett antal byggnader till Freistaat Bayern för att erbjuda asylsökande kollektivbostäder för tillfällig bosättning. Avtalstiden för de två hyreskontrakten bestämdes till minst fem år med möjlighet till förlängning, och fastigheterna skulle återställas helt och lämnas tillbaka när hyresavtalen löpte ut.

12. Vissa av byggnaderna låg på mark som Rudolf Maierhofer hade hyrt av

3 — BGBl. 1993 I, s. 565.

Stadt Bamberg, medan andra låg på mark som Freistaat Bayern hade hyrt av Stadt Bayreuth. Exakt hur arrangemanget såg ut i det senare fallet är inte klarlagt. Av beslutet om förhandsavgörande och av vad Rudolf Maierhofers ombud uppgav vid förhandlingen framgår att marken ställdes till Rudolf Maierhofers förfogande utan något formellt arrende eller krav på betalning av något vederlag. I beslutet om förhandsavgörande förklaras dock att Rudolf Maierhofer hyrde ut bostäderna "tillsammans med den nödvändiga marken".

13. Rudolf Maierhofer hade uppfört en- och tvåplansbyggnader av prefabricerade komponenter. Byggnaderna stod på en betongsockel, som hade uppförts på en i marken nedsänkt betongsula. Väggarna var gjorda av plattor och fastskruvade med bultar ingjutna i betongsulan. Taken var tegeltäckta på underlag av trä. Golv och väggar i sanitets- och köksutrymmen var kaklade. Byggnaden var uppförd på så sätt att åtta personer på tio dagar kunde demontera byggnaden och återuppföra den på annan plats.

14. Rudolf Maierhofer gjorde inte avdrag för ingående mervärdesskatt när byggnaderna uppfördes år 1992. Avseende de omvistade åren, omfattande perioden 1993—1995, deklarerade han skattefri omsättning (nämligen den hyra han erhöll från Freistaat Bayern) för uthyrningen av den fasta egendomen. Skattemyndigheten fastställde Rudolf Maierhofers skattepliktiga omsättning med utgångspunkt i att han inte hyrt ut fast egendom utan endast byggnader som utgjorde "pseudo-fastig-

hetstillbehör" (Scheinbestandteile). Vid den bedömningen beaktade skattemyndigheten även ingående mervärdesskattebelopp.

15. Skattemyndighetens beslut speglar rättspraxis från Bundesfinanzhof, som hittills har slagit fast att begreppet fast egendom i 4 § i UStG skall tolkas civilrättsligt, och således i enlighet med bestämmelserna i BGB. Begreppet har således ansetts omfatta byggnader och byggnadstillbehör eftersom dessa enligt 94.1 § första meningen i BGB utgör väsentliga fastighetstillbehör om de är fast förankrade i marken. Enligt 95.1 § första meningen i BGB är dock byggnader eller byggnadstillbehör inte fastighetstillbehör om de endast är förankrade i marken för ett kortvarigt ändamål. Uthyrningen av sådana "pseudo-fastighetstillbehör" har således inte ansetts som uthyrning av fast egendom i den mening som avses i undantaget i 4 § i UStG.

16. Vid överklagandet fastställde Finanzgericht skattemyndighetens bedömning och slog fast att de uthyrda fastigheterna inte var fastighetstillbehör eftersom de var förankrade i marken för ett endast kortvarigt ändamål. Enligt avtalen om tillhandahållandet av marken var Rudolf Maierhofer skyldig att återlämna de berörda fastigheterna i vederbörlig ordning återställda. Inte heller hade fastigheternas ägare någon rätt att välja att överta byggnaderna. Eftersom byggnaderna skulle anses som pseudo-fas-

tighetstillbehör hade Rudolf Maierhofer hyrt ut lös egendom och hade inte rätt att göra anspråk på att omfattas av undantaget.

17. Rudolf Maierhofer har överklagat till Bundesfinanzhof. I beslutet om förhandsavgörande fastslog den domstolen, som tycks ompröva sin tidigare rättspraxis, att begreppet uthyrning av fast egendom i artikel 13 B b i sjätte direktivet är ett självständigt gemenskapsrättsligt begrepp. Även om artikel 13 B b lämnar medlemsstaterna ett stort handlingsutrymme i fråga om medgivande av skattebefrielse eller beskattning,<sup>4</sup> kan tolkningen av begreppet fast egendom inte vara avhängigt av civilrätten i en medlemsstat, eftersom det då inte skulle vara möjligt att säkerställa en enhetlig tillämpning av bestämmelsen i samtliga medlemsstater.

18. Bundesfinanzhof har också påpekat att enligt domstolens rättspraxis omfattar begreppet uthyrning av fast egendom även uthyrning av byggnader,<sup>5</sup> men inte uthyrning av tält, husvagnar eller husbilar.<sup>6</sup> Kriteriet för uthyrning av fast egendom har således ännu inte klargjorts. Det kan därför inte uteslutas att begreppet fast egendom, som används i artikel 9.2 a och 13 B b i direktivet, avser ett fast föremål som är stadigvarande (fast) förankrat vid

marken, till skillnad från flyttbara föremål. Om detta är riktigt utgör en uthyrning av byggnader som uppförts för ett kortvarigt ändamål uthyrning av fastighet eftersom de tillämpliga bestämmelserna inte innehåller föreskrifter om att byggnaden skall vara förankrad i marken under en bestämd period.

19. Om så skulle vara fallet har Bundesfinanzhof dessutom ställt frågan huruvida detta även gäller när uthyraren endast hyr ut byggnaden och inte den mark på vilken den är uppförd. I samband med Rudolf Maierhofers uthyrning av byggnader på mark som tillhör Stadt Bayreuth, hade Freistaat Bayern, som hyresgäst, hyrt den marken och endast givit Rudolf Maierhofer tillstånd att uppföra byggnaden på denna. Det kan inte uteslutas att uthyrningen i det fallet därför inte avsåg fast egendom.

20. Bundesfinanzhof har mot denna bakgrund hänskjutit följande frågor för förhandsavgörande:

"1. Omfattar begreppet 'uthyrning av fast egendom' i artikel 13 B b i direktiv 77/388/EEG upplåtelse mot vederlag av en prefabricerad byggnad som efter hyreskontraktets utgång skall demonteras och sedan kan flyttas till en annan fastighet och användas på nytt?

4 — Dom av den 3 februari 2000 i mål C-12/98, Amengual Far (REG 2000, s. I-527).

5 — Dom av den 12 februari 1998 i mål C-346/95, Blasi (REG 1998, s. I-481).

6 — Dom av den 3 juli 1997 i mål C-60/96, kommissionen mot Republiken Frankrike (REG 1997, s. I-3827).

2. Är det härvid av betydelse huruvida hyresvärden upplåter både mark och byggnad till hyresgästen eller endast en byggnad som han har uppfört på mark som hyresgästen förfogar över?"

Huvudfrågan är därför huruvida begreppet fast egendom i artikel 13 B b omfattar byggnader som de som är i fråga i målet vid den nationella domstolen.

21. Rudolf Maierhofer, den tyska regeringen och kommissionen har avgivit skriftliga yttranden till domstolen. De var även, tillsammans med den brittiska regeringen, företrädare vid förhandlingen.

24. Rudolf Maierhofer, den brittiska regeringen och kommissionen anser att sådana byggnader utgör fast egendom i den mening som avses i artikel 13 B b. Den tyska regeringen har i första hand förklarat att frågan saknar relevans och i andra hand att sådana byggnader inte utgör fast egendom i den mening som avses i artikel 13 B b.

### Den första tolkningsfrågan

22. Bundesfinanzhof har frågat huruvida begreppet uthyrning av fast egendom i artikel 13 B b omfattar upplåtelse mot vederlag av en prefabricerad byggnad som efter hyreskontraktets utgång skall demonteras och sedan kan flyttas till en annan fastighet och användas på nytt.

23. Av beslutet om förhandsavgörande i dess helhet och den faktiska bakgrunden framgår att den nationella domstolens osäkerhet snarare gäller tolkningen av begreppet fast egendom än klassificeringen av transaktionen mellan Rudolf Maierhofer och Freistaat Bayern som "uthyrningar".

### *Tolkningsfrågans relevans*

25. Den tyska regeringens huvudargument är att den första tolkningsfrågan saknar relevans därför att den tyska lagstiftningen, i enlighet med andra strecksatsen i artikel 13 B b i direktivet, innehåller föreskrifter om ytterligare begränsningar av mervärdesskattebefrielsens räckvidd. Denna lagstiftning har antagits genom administrativa anvisningar utarbetade av Bundesfinanzministerium (det federala finansdepartementet), som kräver godkännande av Bundesrat, parlamentets andra kammare. Dessa anvisningar speglar uppenbarligen den rättspraxis från Bundes-

finanzhof som nämns i punkt 15 ovan, som innebär att begreppet fast egendom i 4.12 a § i UStG skall tolkas civilrättsligt, och därmed, mot bakgrund av BGB, inbegripa bestämmelserna om pseudotillbehör. I anvisningarna anges således att uthyrning av fast egendom inte föreligger när de uthyrda byggnaderna är förankrade i marken för ett kortvarigt ändamål och att uthyrning av prefabricerade bostadsenheter således kan beläggas med mervärdesskatt.

särskilda undantag, så skall lagstiftningen tolkas i enlighet med dessa bestämmelser, och det är inte möjligt för de nationella skattemyndigheterna att tillämpa några fler undantag om inte medlemsstaten har antagit ytterligare lagstiftning för att utvidga mervärdesskatteskyldigheten till dessa uthyrningar.”

26. Jag delar inte den tyska regeringens inställning.

27. Jag behandlade räckvidden av valmöjligheten i artikel 13 B b i mitt förslag till avgörande i målet Henriksen<sup>7</sup> där jag uttryckte uppfattningen att även om det handlingsutrymme som bestämmelsen medför är omfattande och frågan huruvida undantaget har utvidgats på ett bestämt sätt avser tolkningen av den nationella lagstiftningen, vilken ankommer på de nationella domstolarna, ”är det mot bakgrund av direktivets systematik och struktur uppenbart att den nationella lagstiftningen, om dess bestämmelser tolkas korrekt, inte kan ha den effekten om den inte innehåller egna specifika bestämmelser om detta. Om den nationella lagstiftningen endast återger direktivets bestämmelser, med dess särskilda skattebefrielser och

28. Som Rudolf Maierhofer och kommissionen har gjort gällande kan det påstådda undantaget för pseudo-tillbehör inte anses infört av den tyske lagstiftaren och Tyskland kan därför inte anses ha utövat sin möjlighet att begränsa skattebefrielsen enligt artikel 13 B b. Undantaget är grundat på principer som har utvecklats av domstolarna och som speglas i vissa administrativa anvisningar. Av vad som sades vid förhandlingen framgår att dessa anvisningar inte är bindande för vare sig domstolarna eller regeringen. De utgör enbart kriterier som skall tillämpas av förvaltningen. De har inte antagits av Bundesrat trots att de kräver dess godkännande. Administrativa riktlinjer kan inte ändra primär lagstiftning som UStG.<sup>8</sup> Detta synsätt tycks bekräftas av det faktum att Bundesfinanzhof inte nämnde riktlinjerna i beslutet om hänskjutande.

7 — Dom av den 13 juli 1989 i mål 173/88, Henriksen (REG 1989, s. 2763), punkt 22.

8 — Se analogt dom av den 4 april 1974 i mål 167/73, kommissionen mot Frankrike (REG 1974, s. 359), punkterna 41 och 42, och av den 3 mars 1988 i mål 116/86, kommissionen mot Italien (REG 1988, s. 1323), punkt 14.

*Begreppet fast egendom i artikel 13 B b*

— hyrdes för minst en femårsperiod, vilken kunde förlängas, och skulle tas bort efter avtalets utgång.

29. Det skall framhållas att byggnaderna i fråga

— byggdes som en- eller tvåplansbyggnader av prefabricerade komponenter,

— stod på en betongsockel som uppförts på en i marken nedsänkt betongsula och var fastskruvade med i betongsulan ingjutna bultar,

— hade kaklade badrums- och köksväggar och tak utförda som tegeltäckta tak på underlag av trä,

— kunde demonteras av ett arbetslag på åtta personer på tio dagar och återuppföras på annan plats,

30. Den tyska regeringen har gjort gällande att tillhandahållandet av prefabricerade byggnader inte utgör "uthyrning av fast egendom" i den mening som avses i artikel 13 B b. Den har för det första noterat att det i de flesta språkversionerna av artikel 13 B b, dock inte den tyska versionen, hänvisas till egendomens icke flyttbara karaktär: de prefabricerade byggnader som tillhandahölls av Rudolf Maierhofer kan dock demonteras och återuppbas på annan plats. Dessutom kan de i förevarande mål berörda byggnaderna jämföras med de husvagnar, tält, andra flyttbara bostäder och mindre bostäder avsedda för fritidsbruk som var i fråga i målet kommissionen mot Frankrike,<sup>9</sup> genom att de, trots att de är förankrade i marken, när som helst kan demonteras utan att skadas och återuppföras på annan plats. Slutligen är den gemensamma nämnanen för de transaktioner som uttryckligen undantas från skattebefrielsen i artikel 13 B b att de medför mera aktivt utnyttjande av den fasta egendomen, vilket motiverar ytterligare beskattning utöver den skatt som togs ut vid den ursprungliga försäljningen.<sup>10</sup> Med utgångspunkt i detta kan uthyrningen av prefabricerade hus inte vara skattebefriad i den mening som avses i artikel 13 B b. Byggnader som endast uppförs temporärt och som kan demonteras utan att skadas kan användas på flera tomter. Verksamheten genererar därför ett mer-

<sup>9</sup> — Se ovan fotnot 6.

<sup>10</sup> — Domen i målet Blasi (ovan fotnot 5), punkt 16 i mitt förslag till avgörande.



värde som väl överskrider den rena uthyrningen av fast egendom och är därför jämförbar med de undantag från beskattning som föreskrivs i artikel 13 B b.

het (oupplösligt förankrad), eller genom subjektiva kriterier som förankringens planerade varaktighet.

31. Jag delar inte denna uppfattning, utan instämmer med Rudolf Maierhofer, den brittiska regeringen och kommissionen i att byggnader som de som är i fråga i målet vid den nationella domstolen skall anses som fast egendom i den mening som avses i artikel 13 B b.

34. I sjätte direktivet definieras inte begreppet fast egendom uttryckligen.<sup>11</sup> Inte heller överlämnas den definitionen till medlemsstaternas rättsordningar.<sup>12</sup> Eftersom det enligt fast rättspraxis följer av elfte skälet till sjätte direktivet att undantagen i artikel 13 i direktivet har en egen innebörd som i princip skall vara oberoende av de civilrättsliga begreppen i enskilda medlemsstater, skall det begrepp som används för att specificera undantaget i artikel 13 B b ges en gemenskapsdefinition.<sup>13</sup>

32. Den enda egendom som till sin natur inte är flyttbar är själva marken: även konventionella byggnader tänkta som permanenta tillbehör kan i många fall avlägnas och återuppföras om tillräckliga ansträngningar görs. Å andra sidan föreligger klart skilda grader av "flyttbarhet" för annan egendom än mark. En normal byggnad med väggar och grund kommer, med tanke på kostnaderna, endast i ytterliga undantagsfall att flyttas medan ett cirkus-tälts huvudfunktion är just att vara flyttbart.

35. Jag anser att ordet fast skall tjäna som utgångspunkt och ligga till grund för analysen av begreppet fast egendom. Medan den tyska versionen använder ordet Grundstück, som ordagrant betyder stycke

33. Frågan huruvida byggnader eller andra obestriddigt flyttbara föremål i rättslig bemärkelse är fast egendom kan i princip besvaras antingen med hjälp av objektiva kriterier avseende hur det berörda föremålet är förankrat i den mark på vilken det står (fast förankrad) eller dess oupplöslig-

11 — För en sådan uttrycklig definition, se definitionen av byggnad i artikel 4.3 a.

12 — Se däremot begreppet "mark för bebyggelse" i artikel 4.3 b varmed "avses råmark eller iordningställd mark som definierats som sådan mark av medlemsstaterna" och begreppet "mark [byggnader] står på" i artikel 4.3 a, där medlemsstaterna får "bestämma villkoren för tillämpning".

13 — Se exempelvis dom av den 12 september 2000 i mål C-358/97, kommissionen mot Irland (REG 2000, s. I-6301), punkt 51, och av den 12 september 2000 i mål C-359/97, kommissionen mot Förenade kungariket (REG 2000, s. I-6355), punkt 63, och däri nämnd rättspraxis.

mark, används i alla andra versioner av direktivet ett uttryck som motsvarar fast.

36. Av domstolens rättspraxis framgår att uttrycket uthyrning av fast egendom i artikel 13 B b inte bara omfattar uthyrning av mark utan även uthyrning av konventionella byggnader och tillbehör till sådana byggnader. Detta framgår indirekt av de många domar<sup>14</sup> om tolkningen av artikel 13 B b där varken domstolen eller parterna har ifrågasatt bedömningen av konventionella byggnader som fast egendom. Ännu finns dock ingen relevant vägledning från domstolen om vilka kriterier som skall tillämpas i gränsfall. Även om domen i målet kommissionen mot Frankrike<sup>15</sup> indirekt berörde frågan huruvida husvagnar, tält, andra flyttbara bostäder och mindre bostäder avsedda för fritidsbruk utgjorde fast egendom i den mening som avses i artikel 13 B b, är dess prejudikatsvärde begränsat eftersom Frankrike inte invände mot kommissionens talan och någon mer ingående bedömning av åsidosättandet därför inte gjordes.

37. För att fastställa innebörden av ”fast” i artikel 13 B b, skall enligt min uppfattning

14 — Se exempelvis domen i målet Blasi (ovan fotnot 5), dom av den 4 oktober 2001 i mål C-326/99, Goed Woenen (REG 2001, s. I-6831), av den 9 september 1999 i mål C-108/99, Cantor Fitzgerald International (REG 2001, s. I-7257), av den 9 oktober 2001 i mål C-409/98, Mirror Group (REG 2001, s. I-7175), av den 15 december 1993 i mål C-63/92, Lubbock Fine (REG 1993, s. I-6665), och domen i målet Amengual Far (ovan fotnot 4).

15 — Se ovan fotnot 6.

subjektiva kriterier som förankringens planerade varaktighet inte beaktas. Det bör påpekas att betoningen i den tyska lagstiftningen ligger på den planerade temporära arten hos byggnadernas förankring i marken och det framgår av beslutet om hänskjutande att detta är den centrala frågan för den hänskjutande domstolen. Avsikt är dock, som bekant, ett oberäkneligt kriterium eftersom subjektiva kriterier är svåra att kontrollera. Det kan inte nödvändigtvis antas att en byggnad, bara för att avsikten när den uppförs är att den inte skall stå kvar permanent på byggnadsplatsen, faktiskt kommer att flyttas senare. Många prefabricerade byggnader som uppfördes omedelbart efter andra världskriget, uttryckligen som en tillfällig åtgärd för att mildra bostadskrisen, står kvar än i dag. Vidare finns inget stöd i sätta direktivet för att använda subjektiva kriterier för att bestämma gränsen mellan fast och lös egendom. Tvärtom definieras byggnad i artikel 4.3 a som ”varje anordning fäst vid eller i marken”. Slutligen är rättssäkerheten, särskilt inom skatteområdet, av avgörande betydelse, och subjektiva kriterier tenderar att undergräva rättssäkerheten.

38. Det är därför önskvärt att kriterierna för att fastställa om en byggnad eller liknande anordning utgör fast egendom i den mening som avses i artikel 13 B b skall vara objektiva. Enligt min uppfattning är det korrekta kriteriet — vilket särskilt har framhållits av den brittiska regeringen och kommissionen — huruvida konstruktio-

nen är stadigvarande fäst vid eller i marken. Denna uppfattning stöds av att uttrycket fast egendom i artikel 13 B b skall tolkas mot bakgrund av de begrepp som används i artikel 4.3.

39. Genom artikel 13 B b undantas utarrendering eller uthyrning av fast egendom från mervärdesskatt. Genom artikel 13 B g undantas tillhandahållande, bortsett från sådant som anges i artikel 4.3 a (och således annat än före den första inflyttningen), av byggnader eller byggnadstillbehör eller den mark på vilken de står. Genom artikel 13 B g undantas således "andrahandsförsäljningar" av byggnader, byggnadstillbehör och den mark på vilken de står. Parallellt undantas genom artikel 13 B b uthyrning av fast egendom. Av lydelsen av artikel 13 B g framgår att de uttryck som används i den bestämmelsen skall tolkas i enlighet med artikel 4.3, där begreppen mark och byggnad nämns och byggnad definieras som "varje anordning fäst vid eller i marken". Begreppen mark och byggnader, såsom de beskrivs i artikel 4.3, utgör därför enligt min uppfattning de två grundelementen i begreppet fast egendom i artikel 13 B b. Om gemenskapslagstiftaren hade önskat hålla vissa byggnader, som de definieras i artikel 4.3, utanför begreppet fast egendom i artikel 13 B b — och således samtidigt enligt artikel 13 B g undanta tillhandahållandet av vissa anordningar som är stadigvarande fästa vid eller i

marken, samtidigt som samma anordningar hålls utanför räckvidden av det parallella undantaget i artikel 13 B b — är det enligt min uppfattning inte sannolikt att detta inte uttryckligen skulle ha angivits i direktivet.<sup>16</sup>

40. Jag delar därför inte den tyska regeringens bedömning att det striktare kriteriet beträffande oupplöslig förankring i marken skall ingå i bedömningen. Jag har redan påpekat ovan att även konventionella byggnader kan flyttas och återuppföras på annan plats. Det är således enligt min uppfattning inte lämpligt att tolka begreppet fast som oupplösligt förankrad i marken. Det testet kanske inte bara innebär att praktiskt taget alla byggnader utesluts utan även att det krävs en komplicerad bedömning av huruvida en viss byggnad faktiskt kan flyttas och återuppföras.

41. Inte heller anser jag att det är riktigt att utgå från att uthyrningen av anordningar som är stadigvarande fästa vid eller i marken men kan flyttas och återuppföras på annan plats nödvändigtvis innebär ett mer aktivt utnyttjande av egendomen jämfört med de transaktioner som anges i artikel 13 B b 1—4. I förevarande mål hyr Rudolf Maierhofer exempelvis endast ut byggnaderna i fråga till Freistaat Bayern. Genom att göra detta utnyttjar han inte egendomen mer aktivt än han skulle ha gjort om uthyrningen hade avsett en kon-

16 — Som ytterligare stöd för den tolkningen är det intressant att notera att de franska, portugisiska och spanska versionerna av artikel 4.3 a använder två begrepp utan åtskillnad i samma stycke, ett som motsvarar "byggnad" och ett annat som ligger närmare "fast egendom".

ventionell byggnad som han hade uppfört. Det är givetvis möjligt att byggnaderna i fråga skulle kunna demonteras vid utgången av varje uthyrning och återuppföras och hyras ut på nytt på en annan tomt. Den tyska regeringen tycks oroad över att det mervärde som tillförs marken i fråga vid varje sådan transaktioner skulle undgå mervärdesskatt, vilket den inte borde. Sannolikheten för en sådan utveckling är dock enligt min uppfattning endast hypotetisk och kan som sådan inte utan att undergräva rättssäkerheten påverka den korrekta bedömningen vid en viss tidpunkt av om en byggnad utgör fast egendom i den mening som avses i artikel 13 B b.

42. Enligt min mening skall byggnader som de ifrågavarande anses som stadigvarande fästa vid eller i marken i den mening som avses i det föreslagna kriteriet. Byggnaderna är placerade på en betongsockel, som uppförts på en i marken nedsänkt betongsula och är fastskruvade med i betongsulan ingjutna bultar. De tycks vara stabilt byggda för att hålla i minst fem år. Det skulle ta tio dagar för ett arbetslag på åtta personer att demontera dem. De kan således skiljas från husvagnar, tält och flyttbara bostäder, som både är flyttbara till sin natur och mindre fast förankrade i marken.

43. Jag anser således att begreppet fast egendom i artikel 13 B b i sjätte direktivet omfattar byggnader som uppförts av prefabricerat material, såsom de som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, om de är stadigvarande fästa vid eller i marken.

## Den andra tolkningsfrågan

44. Bundesfinanzhof har ställt sin andra fråga för att få klargjort huruvida det är av betydelse för den bedömningen om hyresvärdens upplåter både mark och byggnad till hyresgästen eller endast en byggnad som han har uppfört på hyresgästens mark.

45. Rudolf Maierhofer och kommissionen anser att den omständigheten saknar betydelse. Kriteriet för att fastställa om en viss byggnad utgör fast egendom och därmed om en uthyrning av byggnaden är befriad från skatt enligt artikel 13 B b, inbegriper inte ägandet av den mark på vilken den står.

46. Den tyska regeringen har inte yttrat sig över den andra tolkningsfrågan. Den brittiska regeringen har dock förklarat att ägandet av den mark på vilken byggnaderna är uppförda är av stor betydelse för bedömningen av transaktionen i den mening som avses i artikel 13 B b. Om Rudolf Maierhofer inte hade möjlighet att överlåta såväl marken som byggnaderna till Freistaat Bayern kan transaktionen i princip inte anses vara utarrendering eller uthyrning av fast egendom och han skall helt enkelt anses ha uppfört byggnader och

således ha utfört ett skattepliktigt tillhandahållande av byggnadstjänster.

47. Enligt min uppfattning tyder dock ingenting i artikel 13 B b på att kriteriet för att fastställa vad som utgör "utarrendering eller uthyrning av fast egendom" i bestämmelsens mening omfattar ägandestrukturen avseende marken eller någon byggnad på denna.

48. Inte heller övertygas jag av den brittiska regeringens argument att det kommer att leda till "extrema konsekvenser" om uthyrning av en byggnad på mark som inte ägs av hyresvärden kan vara skattefri enligt artikel 13 B b. Den brittiska regeringen har antytt att i så fall skulle en entreprenör som anlitas av bostadsinnehavaren för att byta ut taket på hans hus — eller bara en takpanna på taket — kunna göra gällande att hans tjänster omfattas av skattefriheten eftersom huset i sig är fast egendom. Den brittiska regeringen har medgivit att parterna i det exemplet skulle vara tvungna att organisera betalningen så att den såg ut som ett arrende, men har förklarat att det inte skulle utgöra någon affärsmässig svårighet så länge priset speglade betalningen över tiden. Den har följaktligen förklarat att stora volymer byggnadsarbete skulle hänföras till skattebefrielsen i artikel 13 B b.

49. Den brittiska regeringen har dock själv vid förhandlingen, i ett delvis annat sam-

manhang, medgivit att det följer av fast rättspraxis att det är den berörda verksamhetens verkliga natur som styr dess skattemässiga status och inte det formella arrangemanget mellan parterna. Domstolen har nyligen uttalat sig om räckvidden av begreppet uthyrning och utarrendering. Den har för det första slagit fast att begreppet inte kan anses omfatta avtal där parterna inte har avtalat om varaktigheten för rätten att använda den fasta egendomen, vilket är en väsentlig del av ett hyresavtal.<sup>17</sup> Den har för det andra fastslagit att uthyrning av fast egendom, i den mening som avses i artikel 13 B b i sjätte direktivet, i huvudsak består av att ägaren till en egendom, mot hyra och för en tid som överenskommits, ger hyresgästen rätt att ta egendomen i besittning och att utesluta andra från den.<sup>18</sup> Jag kan därför inte förstå hur underhålls- eller byggnadsarbete på en byggnad skulle riskera att uppfattas som utarrendering eller uthyrning av fast egendom i den mening som avses i artikel 13 B b.

50. Beträffande den andra tolkningsfrågan anser jag således att huruvida hyresvärden ställer både byggnaden och den mark på vilken den är uppförd till hyresgästens förfogande eller endast en byggnad som han har uppfört på hyresgästens mark saknar betydelse för bedömningen av huruvida uthyrning av en byggnad omfattas av skattebefrielsen i artikel 13 B b.

17 — Domen i målet kommissionen mot Irland (ovan fotnot 13), punkt 36, och domen i målet kommissionen mot Förenade kungariket (ovan fotnot 13), punkt 68.

18 — Domen i målet Mirror Group (ovan fotnot 14), punkt 31, och domen i målet Cantor Fitzgerald International (ovan fotnot 14), punkt 21 och där nämnd rättspraxis.

## Förslag till avgörande

51. Mot bakgrund av vad som ovan anförts föreslår jag att domstolen skall besvara de tolkningsfrågor som har ställts av Bundesfinanzhof på följande sätt:

- 1) ”Uthyrning av fast egendom”, i den mening som avses i 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, omfattar uthyrning av byggnader som uppförts av prefabricerat material, såsom de som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, om de är stadigvarande fästa vid eller i marken.
  
- 2) Huruvida hyresvärden ställer både byggnaden och den mark på vilken den är uppförd till hyresgästens förfogande eller endast en byggnad som han har uppfört på hyresgästens mark saknar betydelse för bedömningen av huruvida uthyrning av en byggnad omfattas av skattebefrielsen i artikel 13 B b.