



## Rättsfallssamlingen

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT  
PAOLO MENGOZZI  
föredraget den 15 oktober 2015<sup>1</sup>

**Mål C-128/14**

**Staatssecretaris van Financiën  
mot  
Het Oudeland Beheer BV**

(begäran om förhandsavgörande från Hoge Raad der Nederlanden (Nederländerna))

”Begäran om förhandsavgörande — Beskattning — Sjätte mervärdesskattedirektivet — Artikel 5.7 a — Skattepliktiga transaktioner — Uttag för rörelseändamål av varor som erhållits ’inom rörelsen’ — Behandling som leverans mot vederlag — Beskattningsunderlag — Artikel 11 A 1.b — Självkostnadspris — Mervärdesskatt som betalats och dragits av — Arrenderätt — Årlig arrendeavgift”

1. I förevarande mål, vilket rör en begäran om förhandsavgörande som framställts av Hoge Raad der Nederlanden (Nederländernas högsta domstol) avseende tolkningen av det sjätte direktivet 77/388/EEG<sup>2</sup>, har domstolen ombetts att återigen göra förtydliganden beträffande fastställandet av beskattningsunderlaget för så kallade leveranser inom rörelsen.

2. Det rör sig om inköp genom vilka skattskyldiga personer gör uttag för rörelseändamål av varor som de har erhållit utan att betala mervärdesskatt, eftersom de själva har tillverkat produkterna eller, mer generellt, har erhållit dem ”internt” inom ramen för sina företag.<sup>3</sup> För att undvika skattefördelar för dessa skattskyldiga personer, gav sjätte direktivet medlemsstaterna en möjlighet, vilken även återgavs i direktiv 2006/112/EG<sup>4</sup>, att behandla interna leveranser, när uttaget av varan gjordes inom utövändet av företagets icke-mervärdesskattepliktiga verksamhet, som en leverans av varor mot vederlag och att således underkasta nämnda uttag mervärdesskatt. Domstolen har redan vid flera tillfällen behandlat frågor rörande mervärdesskattesystemet beträffande denna typ av operationer.<sup>5</sup>

3. Tolkningsfrågorna i förevarande mål rör en tvist mellan ett företag, Het Oudeland Beheer BV (nedan kallat Oudeland), och Staatssecretaris van Financiën (den nederländska skattemyndigheten) beträffande ett beslut om efterbeskattning avseende mervärdesskatt på en komplex fastighetstransaktion, omfattande skapandet av en rätt att arrendera en fastighet och en byggnad som höll på att uppföras på fastigheten, färdigställandet av byggnaden och uthyrningen av den.

1 — Originalspråk: franska.

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

3 — Denna typ av operationer beskrivs med olika termer såsom ”egenleveranser”, ”likställda leveranser”, ”integrationsleveranser” och ”leverans för rörelseändamål”. Eftersom erhållandet och uttaget av varan sker inom rörelsen, föredrar jag emellertid att använda uttrycket ”leveranser inom rörelsen”.

4 — Rådets direktiv 2006/112 av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, s 1), som från den 1 januari 2007 ändrade och ersatte det sjätte mervärdesskattedirektivet (se, bland annat, artikel 18 a i direktiv 2006/112).

5 — Se dom Gemeente Leusden och Holin Groep (C-487/01 och C-7/02, EU:C:2004:263, punkt 90 och följande punkter), dom Gemeente Vlaardingen (C-299/11, EU:C:2012:698), dom Gemeente 's-Hertogenbosch (C-92/13, EU:C:2014:2188) och dom Property Development Company (C-16/14, EU:C:2015:265).

4. Den hänskjutande domstolen önskar i huvudsak få klarhet i huruvida upplåtandet av arrenderätten och kostnaden för färdigställandet av byggnaden, för vilka Oudeland redan har betalat mervärdesskatt, emellertid med åtnjutande av avdragsrätten, kan inkluderas i beskattningsgrunden för den interna leveransen, vilken utgörs av uthyrning av byggnaden som kontorsbyggnad. Om detta är fallet önskar den hänskjutande domstolen även få klarhet i hur värdet på arrenderätten ska fastställas för denna beskattning.

## I – Tillämpliga bestämmelser

### A – Unionsrätten

5. Även om direktiv 2006/112, från den 1 januari 2007, ändrade och ersatte sjätte direktivet, regleras förevarande mål, mot bakgrund av datumet för de faktiska omständigheterna i det nationella målet, av det sistnämnda direktivet.

6. Generellt ska mervärdesskatt betalas för leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium av en skattskyldig person i denna egenskap.<sup>6</sup>

7. I artikel 5.1 i sjätte direktivet definieras leverans av varor som ”överföring av rätten att såsom ägare förfoga över egendom”. Enligt artikel 5.3 b i direktivet kan medlemsstaterna som materiell egendom betrakta ”[v]issa saktigheter som ger innehavaren nyttjanderätt till fast egendom”. Enligt artikel 5.5 i direktivet kan medlemsstaterna betrakta överlämnande av vissa byggnadsarbeten som leverans.

8. I artikel 5.7 a i sjätte direktivet, det vill säga bestämmelsen om beskattning av interna leveranser, föreskrivs att medlemsstaterna som leverans mot vederlag kan behandla ”[u]ttag som en skattskyldig person gör inom ramen för sin rörelse av varor som producerats, konstruerats, utvunnits, bearbetats, inköpts eller importerats inom denna rörelse, då mervärdesskatten på dessa varor inte skulle ha varit helt avdragsgill om de hade förvärvats från någon annan skattskyldig person”.

9. I artikel 10.2 andra meningen i sjätte direktivet föreskrivs att leveranser av andra varor än sådana som avses i artikel 5.4 b i sjätte direktivet och tillhandahållande av tjänster som leder till flera successiva avräkningar eller betalningar ska anses ha genomförts vid utgången av de perioder som dessa avräkningar eller betalningar hänför sig till.

10. Artikel 11 A 1.b i sjätte direktivet gäller fastställandet av beskattningsunderlaget för de transaktioner som avses i bland annat artikel 5.7 a i direktivet. Enligt denna bestämmelse ska beskattningsunderlaget vara ”varornas eller liknande varors inköpspris eller, i avsaknad av något inköpspris, självkostnadspriset, bestämda vid tidpunkten för tillhandahållandet”.

11. I artikel 17.1 i sjätte direktivet föreskrivs att avdragsrätten inträder samtidigt som skattskyldigheten för avdragsbeloppet. I artikel 17.2 preciseras att i den mån varorna och tjänsterna används i samband med den skattskyldiga personens skattepliktiga transaktioner, ska han ha rätt att dra av bland annat följande från den skatt som han är skyldig att betala: Mervärdesskatt som ska betalas eller har betalats med avseende på varor eller tjänster som har tillhandahållits eller kommer att tillhandahållas honom av någon annan skattskyldig person (artikel 17.2 a) och mervärdesskatt som kan tas ut enligt artiklarna 5.7 a (artikel 17.2 c) När varor och tjänster 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, föreskrivs i artikel 17.5 i sjätte direktivet att ”bara den andel av mervärdesskatten ska vara avdragsgill som kan hänföras till de förstnämnda transaktionerna”.

<sup>6</sup> — Se artikel 2 i sjätte direktivet, samt artikel 2.1 a i direktiv 2006/112.

12. I artikel 20 i sjätte direktivet föreskrivs en jämkning av avdrag, i förekommande fall, bland annat när det ursprungliga avdraget var högre eller lägre än vad den skattskyldiga personen hade rätt till, eller när det inträffar någon förändring i de faktorer som använts för att bestämma avdragsbeloppet. När det gäller anläggningstillgångar ska jämkningen, enligt artikel 20.2 i direktivet, fördelas över fem år. När det gäller fast egendom kan jämkningsperioden förlängas till högst 20 år.

#### B – Den nederländska rätten

13. Enligt artikel 3.1 i 1968 års lag om mervärdesskatt (Wet op de omzetbelasting 1968) (nedan kallad lagen om mervärdesskatt), i den lydelse som är tillämplig i det nationella målet, avses med leverans av varor bland annat "tillhandahållande av byggnader av den som har uppfört dem med undantag för annan obebyggd mark än mark för bebyggelse" (3.1 c) och "förfogande, inom ramen för rörelsen, över varor som framställts i den egna verksamheten, i de fall där den skatt som belastar varorna, om dessa förvärvats av ett annat företag, inte, eller inte fullt ut, kan dras av. Varor som framställts på beställning inklusive tillhandahållande av material, inbegripet mark, ska behandlas som varor som framställts inom verksamheten." (3.1 h).

14. Enligt punkt 2 i samma artikel 3 anses som leverans av varor också bland annat upplåtande av rättigheter som är knutna till fastigheter "under förutsättning att ersättningen, jämte mervärdesskatt, inte är lägre än marknadsvärdet för dessa rättigheter. Marknadsvärdet uppgår åtminstone till självkostnadspriset, inbegripet mervärdesskatt, för den fastighet som rätten avser, enligt det pris som skulle användas gentemot tredjeman vid tidpunkten för denna rättshandling".

15. Enligt artikel 8.3 i mervärdesskattelagen anses när det gäller sådana leveranser som avses i bland annat artikel 3.1 h "vederlaget vara det belopp utan mervärdesskatt som skulle betalas för varorna om dessa, vid tidpunkten för leveransen, förvärvades eller producerades i sitt skick vid denna tidpunkt".

16. När det gäller beskattningsunderlaget, föreskrivs i artikel 8.5 b i mervärdesskattelagen att det i fall av egendom som belastas av olika rätter, bland annat arrenderätt, kan fastställas genom förordning i vilken utsträckning kostnader kopplade till denna hör till vederlaget.

17. Denna bestämmelse genomfördes genom tillämpningsföreskrifterna till lagen om mervärdesskatt av år 1968 (Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968) (nedan kallade tillämpningsföreskrifterna) i vars artikel 5.1 föreskrivs att "[v]id upplåtande, överföring, avstående från och uppsägning av ... en arrenderätt hör värdet på arrendeavgiften till vederlaget, vilket innebär att detta inte kan vara högre än marknadsvärdet på den egendom som arrenderätten avser". Enligt artikel 5 i tillämpningsföreskrifterna fastställs värdet på arrendeavgiften i enlighet med den beräkningsgrund som anges i bilaga A till tillämpningsföreskrifterna. I bilaga A b till tillämpningsföreskrifterna anges att värdet på en arrendeavgift "med viss löptid fastställs till årsavgiften gånger det antal år som betalningarna ska pågå", varvid varje euro beräknas i enlighet med en i bilagan angiven procentsats.

#### II – Bakgrund, målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

18. Den 8 mars 2004 erhöll Oudeland rätten att arrendera en fastighet (nedan kallad arrenderätten) inklusive ett byggnadskomplex som höll på att uppföras på fastigheten, mot förskottsbetalning av ett årligt vederlag (nedan kallad den årliga arrendeavgiften). Arrendetiden fastställdes till tjugo år. Den årliga arrendeavgiften uppgick till 330 000 euro.

19. Då upplåtande av arrenderätt i Nederländerna i mervärdesskatt hänseende behandlas som leverans av fast egendom,<sup>7</sup> och är mervärdesskattepliktig, påfördes Oudeland ett belopp på 730 455 euro i mervärdesskatt för upplåtandet av arrenderätten. Detta belopp beräknades, i enlighet med bilaga A b, med tillämpning av den relevanta skattesatsen på 19 procent av det kapitaliserade värdet (motsvarande 3 844 550) av det totala vederlag som överenskommits för upplåtandet av arrenderätten, och som uttagits i form av årliga arrendeavgifter. Oudeland betalade detta belopp till det företag som upplät arrenderätten och drog av beloppet i sin mervärdesskattedeklaration för mars 2004.

20. Efter upplåtandet av arrenderätten lät Oudeland slutföra byggnationen, varefter det färdigställda kontorskomplexet levererades till nämnda bolag. Kostnaden för slutförandet av kontorskomplexet uppgick till 1 571 749 euro. Oudeland betalade 298 632 euro i mervärdesskatt och drog omedelbart av hela detta mervärdesskattebelopp. Under tiden som byggnationen slutfördes förföll den första årsavgiften till betalning och betalades av Oudeland.

21. Efter det att kontorsfastigheten hade levererats började Oudeland från och med den 1 juni 2004 att hyra ut denna. För en del av kontorsfastigheten (som enligt uppgifter som Konungariket Nederländerna har lämnat uppgick till 12,5 procent av byggnadens yta) valde Oudeland tillsammans med hyresgästerna att inte tillämpa det undantag från mervärdesskatteplikt som gäller för uthyrning av fast egendom.<sup>8</sup> Uthyrningen av den andra delen av kontorsfastigheten (motsvarande 87,5 procent av byggnadens yta) var undantagen mervärdesskatteplikt.

22. Oudeland utgick från att uthyrningen av byggnaden skulle betraktas som en leverans inom verksamheten i den mening som avses i artikel 3.1 h i lagen om mervärdesskatt, en bestämmelse som bygger på artikel 5.7 a i sjätte direktivet. Bolaget betalade således mervärdesskatt för uthyrningen av den del av kontorskomplexet som omfattades av undantag för mervärdesskatt och för vilken det således inte hade avdragsrätt. Oudeland fastställde beskattningsunderlaget genom att inkludera alla kostnader, utan mervärdesskatt, för slutförandet av byggnationen, med tillägg för den årliga arrendeavgift som redan hade förfallit vid tidpunkten för leveransen, det vill säga 330 000 euro.

23. Skattemyndigheten godtog inte detta synsätt och ansåg att beskattningsunderlaget skulle fastställas utifrån kostnaderna för slutförandet av byggnationen, jämte det kapitaliserade värdet på de totala arrendeavgifterna, det vill säga ett belopp på 3 844 500 euro som beräknats i enlighet med bilaga A b i tillämpningsföreskrifterna. Skattemyndigheten utfärdade således ett beslut om eftertaxering av ett belopp som motsvarar skillnaden mellan beskattningsunderlaget såsom det beräknats av Oudeland och beskattningsunderlaget såsom det beräknats av skattemyndigheten. Efter att Oudeland begärt omprövning av beslutet om eftertaxering fastställde skattemyndigheten sitt tidigare beslut.

24. Oudeland väckte talan mot detta beslut vid Rechtbank te 's-Gravenhage (förstainstansdomstol i Haag) som ogillade denna talan. Oudeland överklagade sedan detta sistnämnda avgörande vid Gerechtshof te 's-Gravenhage (appellationsdomstol i Haag) som biföll överklagandet och därmed upphävde Rechtbank te 's-Gravenhages avgörande, skattemyndighetens beslut och efterbeskattningen. Appellationsdomstolen angav att beskattningsunderlaget avseende leveransen inom rörelsen, med tillämpning av artikel 8.3 i mervärdesskattelagen, omfattade självkostnadspriset för den mark som Oudeland arrenderade och att det, i detta hänseende, skulle grundas på det värde som marken hade för Oudeland vid tidpunkten för den interna leveransen. Detta värde kunde inte likställas med det värde som marken vid den tidpunkten hade för en ägare, utan skulle begränsas till den arrendeavgift som betalats före slutförandet av byggnationen.

25. Den nederländska skattemyndigheten överklagade sistnämnda dom till den hänskjutande domstolen.

7 — \_ Se artikel 3.2 i mervärdesskattelagen (vilken nämns i punkt 14 ovan). Denna bestämmelse bygger på artikel 5.3 b i sjätte direktivet.

8 — \_ Detta var möjligt med stöd av artikel 11.5 i lagen om mervärdesskatt, som bygger på artikel 13 C a i sjätte direktivet.

26. Målet vid den hänskjutande domstolen rör frågan hur beskattningsunderlaget avseende mervärdesskatten på den aktuella interna leveransen ska fastställas. Den rör specifikt frågan huruvida detta beskattningsunderlag endast ska omfatta de årliga arrendeavgifter för upplåtandet av arrenderätten som betalats vid datumet för leveransen inom rörelsen eller, i stället, det totala värdet av upplåtandet av en sådan rätt, motsvarande det kapitaliserade värdet av dessa arrendeavgifter.

27. I detta sammanhang har den hänskjutande domstolen för det första påpekat att, enligt domen *Gemeente Vlaarding*<sup>9</sup>, utgörs beskattningsunderlaget för mervärdesskatt, i ett sådant fall som det som är aktuellt i förevarande mål, av det totala markvärdet, värdet på den byggnad som eventuellt finns där och produktionskostnaderna, under förutsättning att den skattskyldiga personen ännu inte har betalat mervärdesskatt på dessa värden och kostnader. Den hänskjutande domstolen undrar emellertid om den domen ska tolkas så, att de självkostnadsprisposter för vilka mervärdesskatt har betalats, ska uteslutas från beskattningsunderlaget, även när den skattskyldiga personen därefter har gjort fullt avdrag för den mervärdesskatt som betalats för dessa poster, enligt bestämmelserna i nationell rätt.

28. Vidare undrar den hänskjutande domstolen, för det fall dessa självkostnadsprisposter ska ingå i beskattningsunderlaget, på vilket sätt detta underlag ska fastställas när det gäller fastställandet av värdet på arrenderätten. Den önskar bland annat få klarhet i hur värdet på de successivt förfallande arrendeavgifterna ska integreras i beskattningsunderlaget för en intern leverans.

29. Under dessa omständigheter har Hoge Raad der Nederlanden (Nederländernas högsta domstol) beslutat att förklara målet vilande och ställa följande tolkningsfrågor till domstolen:

- ”1. Ska artikel 11 A.1 b i sjätte direktivet tolkas så, att beskattningsunderlaget för en leverans i den mening som avses i artikel 5.7 a i sjätte direktivet inte omfattar kostnader för mark eller andra råämnen eller material för vilka den skattskyldige har betalat mervärdesskatt vid förvärvet, i förevarande fall genom upplåtandet av en sakrätt som ger nyttjanderätt till en fast egendom? Ska frågan besvaras annorlunda om den skattskyldige med stöd av den nationella lagstiftningen – oavsett om denna på den punkten strider eller inte strider mot sjätte direktivet – har dragit av nämnda mervärdesskatt vid anskaffandet?
2. Ska artikel 11 A.1 b i sjätte direktivet i ett fall som förevarande, där mark med byggnader under uppförande mottas tillsammans med upplåtandet av en sakrätt i den mening som avses i artikel 5.3 b i sjätte direktivet, tolkas så, att beskattningsunderlaget för en leverans i den mening som avses i artikel 5.7 a i sjätte direktivet omfattar värdet på arrendeavgiften, det vill säga värdet på de belopp som årligen ska betalas under sakrättens löptid eller återstående löptid?”

### III – Förfarandet vid domstolen

30. Begäran om förhandsavgörande inkom till domstolens kansli den 18 mars 2014. Oudeland, den nederländska regeringen och Europeiska kommissionen har inkommit med skriftliga yttranden och yttrade sig vid förhandlingen den 16 juli 2015.

9 — \_ C-299/11, EU:C:2012:698.

## IV – Rättslig bedömning

### A – Inledande anmärkningar

31. Innan jag besvarar den hänskjutande domstolens frågor ska jag inledningsvis kort beskriva det system avseende mervärdesskatt som är tillämpligt på leveranser inom rörelsen samt motivet och ändamålet med detta system, såsom de följer av domstolens praxis.

32. Det följer av artikel 5.7 a i sjätte direktivet, sedermera artikel 18 a i direktiv 2006/112, att medlemsstaterna som leverans mot vederlag kan behandla uttag som en skattskyldig person gör inom ramen för sin rörelse av varor som producerats, konstruerats, utvunnits, bearbetats, inköpts eller importerats inom denna rörelse, för det fall att mervärdesskatten på dessa varor inte skulle ha varit helt avdragsgill om de hade förvärvats från någon annan skattskyldig person.

33. I detta fall utgörs, enligt artikel 11 A 1.b i sjätte direktivet, sedermera artikel 74 i direktiv 2006/112, beskattningsgrunden för sådana tillhandahållanden antingen av varornas eller liknande varors inköpspris eller, i avsaknad av något inköpspris, självkostnadspriset, bestämda vid tidpunkten för tillhandahållandet. Det följer av beslutet om hänskjutande att det är ostridigt att beskattningsunderlaget i förevarande fall har fastställts på grundval av självkostnadspriset. Det har inte heller bestritts att detta självkostnadspris omfattar priset på upplåtelsen av arrenderätten och priset på slutförandet av byggnationen.

34. Det följer av rättspraxis att artikel 5.7 a i sjätte direktivet avser situationer i vilka den allmänna mekanism för avdrag som föreskrivs såväl i sjätte direktivet som i direktiv 2006/112, inte kan tillämpas. Med tillämpning av denna mekanism är det, när varor används för en skattepliktig ekonomisk verksamhet, nödvändigt att dra av den skatt som påförts dessa varor, för att undvika en dubbelbeskattning. När varor däremot anskaffas av den skattskyldiga personen för att användas i en icke-mervärdesskattepliktig verksamhet, kan det inte ske något avdrag för ingående mervärdesskatt som påförts dessa varor. Den aktuella bestämmelsen avser bland annat denna sistnämnda hypotes, det vill säga en situation där ett avdrag i efterhand för ingående mervärdesskatt är uteslutet, eftersom den utgående ekonomiska verksamheten är undantagen från mervärdesskatteplikt.<sup>10</sup>

35. I synnerhet ger denna bestämmelse medlemsstaterna möjlighet att anpassa sina nationella skattelagstiftningar på så sätt att de företag som, på grund av att de bedriver en verksamhet som är undantagen från mervärdesskatteplikt, inte har möjlighet att dra av den mervärdesskatt som de betalat i samband med förvärv av varor i rörelsen, inte missgynnas i förhållande till konkurrenter som bedriver samma verksamhet med varor som de erhållit utan att betala mervärdesskatt, genom att framställa dem själva eller mer allmänt genom att erhålla dessa inom sin rörelse. För att den skatt som åvilar dessa konkurrenter ska bli densamma som den som åvilar företag vilka förvärvat sina varor från tredje part, ger den aktuella bestämmelsen medlemsstaterna en möjlighet att behandla uttag, för icke-mervärdesskattepliktig verksamhet i rörelsen, av varor som erhållits inom företaget, som leverans av varor mot vederlag och således belägga uttaget med mervärdesskatt.<sup>11</sup>

36. Det följer av dessa överväganden att syftet med den bestämmelse som ger medlemsstaterna möjlighet att ta ut mervärdesskatt på interna leveranser inom rörelsen är att förhindra en snedvridning av konkurrensen genom att säkerställa en likabehandling av skattskyldiga personer, i enlighet med principen om skatteneutralitet, vilken ligger till grund för mervärdesskattesystemet.<sup>12</sup> Denna bestämmelse har särskilt till syfte att på ett verkningsfullt sätt förhindra all olikbehandling vad

10 — \_ Dom Gemeente Vlaardingen (C-299/11, EU:C:2012:698, punkt 25).

11 — \_ Ibidem (punkt 26).

12 — \_ Generaladvokaten Mazáks förslag till avgörande Gemeente Vlaardingen (C-299/11, EU:C:2012:561, punkterna 45 och 47 och där angiven rättspraxis).

gäller mervärdesskatt mellan å ena sidan skattskyldiga personer som förvärvat sina varor från en annan skattskyldig person, och å andra sidan dem som förvärvat sina varor inom ramen för sin rörelse. Den syftar till att en skattskyldig person som, för en icke-mervärdesskattepliktig verksamhet, gör uttag av varor som vederbörande har erhållit inom ramen för sitt företag ska underkastas samma skattebörla som de konkurrenter som bedriver samma icke-skattepliktiga verksamhet med hjälp av varor som de i sin helhet förvärvat av en tredje part.<sup>13</sup>

37. Det är med beaktande av dessa i rättspraxis uttryckta principer som den hänskjutande domstolens tolkningsfrågor ska besvaras.

#### B – Den första tolkningsfrågan

38. Den hänskjutande domstolen har ställt den första frågan för att få klarhet i huruvida artiklarna 5.7 a och 11 A 1.b i sjätte direktivet ska tolkas så, att uttag som en skattskyldig person gör, inom ramen för en ekonomisk aktivitet som är undantagen från mervärdesskatt, av en byggnad som är byggd på en mark beträffande vilken den skattskyldiga personen har förvärvat en sakrätt som ger den en befogenhet att använda nämnda mark och byggnad som vederbörande har låtit slutföra av en tredje man, kan påföras mervärdesskatt med ett beskattningsunderlag motsvarande värdet av den förvärvade sakrätten och kostnaderna för slutförandet av byggnaden, när den skattskyldige redan har betalat mervärdesskatt för detta värde och dessa kostnader, men även redan har gjort avdrag för den i sin helhet.

39. Det följer av beslutet om hänskjutande att Hoge Raad der Nederlanden (Nederländernas högsta domstol) i huvudsak önskar få förtydliganden beträffande räckvidden av domen Gemeente Vlaardingen.<sup>14</sup> Denna dom avsåg ett fall liknande det som är aktuellt i förevarande mål, i vilket en kommun hade anförtrott omvandlingen av idrottsplaner som den ägde till en tredjeman och sedan hyrt ut dem utan mervärdesskatteplikt. I det fallet fann domstolen att nämnda bestämmelser i sjätte direktivet inte utgjorde hinder för att uttag som en skattskyldig person gör inom ramen för sin rörelse av idrottsplaner som denna äger och som denna har låtit en tredje part omvandla, kan bli föremål för mervärdesbeskattning där beskattningsunderlaget utgörs av värdet på den mark på vilken planerna ligger och av kostnaden för omvandlingen av dessa, i den mån som den skattskyldiga personen ännu inte har betalat mervärdesskatten på detta värde eller denna kostnad.<sup>15</sup>

40. Den hänskjutande domstolens tolkningsfråga avser emellertid, i huvudsak, att få ett förtydligande av uttrycket ”ännu inte har betalat mervärdesskatten på detta värde eller denna kostnad” som domstolen använde i den domen och i synnerhet att få klarhet i huruvida ett utslutande från beskattningsunderlaget ska göras av självkostnadsposter – i förevarande fall värdet på arrenderätten och kostnaderna för slutförandet av byggnaden – för vilka den skattskyldiga personen har betalat mervärdesskatt, men även gjort avdrag för i deras helhet.

41. Konungariket Nederländerna och Oudeland är överens om att för det fall att avdrag har gjorts för den mervärdesskatt som har betalats på självkostnadsposterna för leverans inom rörelsen, föreligger det ingen materiell dubbelbeskattning eller förnyad beskattning, varför dessa poster kan inbegripas i beskattningsunderlaget för denna leverans. Kommissionen har däremot gjort gällande att artiklarna 5.7 a och 11 A 1.b i sjätte direktivet inte ens är tillämpliga på omständigheterna i målet, eftersom Oudeland redan hade betalat mervärdesskatt på denna leverans och på slutförandet av byggnaden. Enligt kommissionen skulle det, för att korrigera Oudelands situation i mervärdesskattehänseende, krävas en användning av den mekanism för jämkning av avdrag som föreskrivs i artikel 20 i sjätte direktivet.

13 – \_ Dom Gemeente Vlaardingen (C-299/11, EU:C:2012:698, punkterna 27 och 28).

14 – \_ Ibidem.

15 – \_ Ibidem (punkt 37 och domslutet).

42. Inledningsvis ska jag behandla frågan om huruvida bestämmelserna om beskattning av leveranser inom rörelsen är tillämpliga i ett sådant fall som det som är aktuellt här, vilket kommissionen har bestritt. Mot bakgrund av artikel 5.7 a i sjätte direktivet och relevant rättspraxis, är tillämpningen av dessa bestämmelser underställd tre kumulativa villkor.<sup>16</sup> För det första ska den skattskyldiga personen ha erhållit egendomen inom ramen för sin rörelse, inbegripet för det fall att denna person har tillhandahållit materiel eller mark för uppförandet av en byggnad av en tredjeman. För det andra ska den skattskyldiga personen använda denna egendom i rörelsen. För det tredje skulle mervärdesskatten på denna egendom inte ha varit helt avdragsgill om den helt hade förvärvats från en annan person. Om dessa tre villkor är uppfyllda ska användningen av denna egendom för rörelsen betraktas som en skattepliktig leverans<sup>17</sup>.

43. Det ankommer på den hänskjutande domstolen att konkret fastställa huruvida dessa villkor är uppfyllda i förevarande fall. Det finns emellertid ingenting i handlingarna i målet som tycks motsäga denna slutsats och såväl den hänskjutande domstolen som parterna i målet vid den är överens om att den aktuella bestämmelsen är tillämplig i förevarande fall. För det första erhöles byggnaden inom ramen för rörelsen då den hade slutförts av en tredjeman på mark och med material som tillhandahållits av Oudeland.<sup>18</sup> Vidare uttogs denna egendom för rörelseändamål, då den hade hyrts ut. Eftersom byggnaden även användes för andra ändamål än beskattningsbara transaktioner hade det dessutom inte varit möjligt att göra fullt avdrag för ingående mervärdesskatt om den i sin helhet hade förvärvats av en annan skattskyldig person.

44. Transaktionen kan visserligen vara underkastad bestämmelserna om beskattning av leveranser inom rörelsen, men det framgår av domstolens praxis att uttaget för mervärdesskatt för denna transaktion ska ske på följande sätt.

45. För det första ska hela den ingående mervärdesskatt som betalats av den skattskyldiga personen för den egendom som förvärvats för senare bruk vara avdragsgill enligt artikel 17.2 i sjätte direktivet.<sup>19</sup> Av detta följer att Oudeland handlade korrekt när det först betalade och sedan gjorde avdrag för mervärdesskatten på kostnaderna i samband med upplåtandet av arrenderätten och slutförandet av byggnaden.

46. Vidare är bruket av egendomen i sig underkastad mervärdesskatt och det belopp som den skattskyldiga personen ska betala för detta ska, i enlighet med artikel 11 A 1.b i sjätte direktivet, beräknas på grundval av det totala värdet för varje del, eftersom det inte tidigare har tagits ut mervärdesskatt för nämnda delar.<sup>20</sup>

47. Det är just i detta skede som den hänskjutande domstolens fråga uppkommer. Kan, i den mån Oudeland redan har betalat mervärdesskatt på upplåtandet av arrenderätten och på slutförandet av byggnaden, men även har gjort avdrag för denna, dessa poster avseende självkostnadspriset för den uttagna egendomen beaktas vid fastställandet av beskattningsunderlaget för mervärdesskatten för avdrag av denna egendom som är föremål för en leverans inom rörelsen?

48. Domstolen bekräftade emellertid i domen Gemeente Vlaardingen att möjligheten till behandling av en leverans inom rörelsen som leverans mot vederlag inte kan utnyttjas för att ta ut mervärdesskatt på värdet av varor som den berörda skattskyldiga personen har ställt till förfogande för den tredje part som har färdigställt och förbättrat dessa varor, om den skattskyldiga personen redan, i samband med

16 — \_ Se, i detta hänseende, generaladvokaten Sharpstons förslag till avgörande Gemeente 's-Hertogenbosch (C-92/13, EU:C:2014:267, punkterna 60–62), till vilka domstolen uttryckligen hänvisade i sin dom Gemeente 's-Hertogenbosch (C-92/13, EU:C:2014:2188, punkt 32).

17 — \_ Ibidem (punkt 61).

18 — \_ Denna situation förefaller jämförbar med den som var aktuell i de ovannämnda domarna Gemeente Vlaardingen (C-299/11, EU:C:2012:698) och Gemeente 's-Hertogenbosch (C-92/13, EU:C:2014:2188).

19 — \_ Dom Gemeente 's-Hertogenbosch (C-92/13, EU:C:2014:2188, punkt 34).

20 — \_ Dom Gemeente 's-Hertogenbosch (C-92/13, EU:C:2014:2188, punkt 35) i vilken det hänvisas till domen Gemeente Vlaardingen (C-299/11, EU:C:2012:698, punkterna 28–33).



en tidigare beskattning, *betalat* mervärdesskatten på nämnda värde.<sup>21</sup> Domstolen angav att en sådan förnyad beskattning strider mot mervärdesskattens väsentliga kännetecken, att den ska tillämpas på mervärdet av de aktuella varorna eller tjänsterna, då den skatt som ska betalas beräknas efter avdrag av den som har betalats vid den föregående transaktionen. En sådan förnyad beskattning skulle även vara oförenlig med målet med möjligheten till behandling som leverans mot vederlag, vilket visserligen består i att göra det möjligt för medlemsstaterna att mervärdesbeskatta uttag av varor för en icke-skattepliktig verksamhet, men det innebär inte på något sätt att dessa stater får ta ut mervärdesskatt på en och samma del av värdet på denna egendom flera gånger.<sup>22</sup>

49. Som Konungariket Nederländerna och Oudeland vid flera tillfällen har gjort gällande, följer det av detta resonemang att domstolens önskan var att undvika en beskattningskumulering, det vill säga en materiell, och inte bara formell, dubbelbeskattning. Det föreligger emellertid ingen förnyad beskattning när avdrag, i enlighet med mervärdesskattens väsentliga kännetecken till vilket domstolen har hänfört, har gjorts för den mervärdesskatt som betalats på självkostnadsposterna och som åter tagits upp i beskattningsunderlaget för leveransen inom rörelsen. Det är endast när den skattskyldige personen måste stå för mervärdesskatten för dessa poster på grund av att vederbörande inte har gjort avdrag för dem som dessa poster inte ska beaktas som en del av beskattningsunderlaget för den interna leveransen.

50. En sådan tolkning finner dessutom stöd i domstolens rättspraxis. För det första använde domstolen nämligen i domen *Gemeente 's-Hertogenbosch* inte längre begreppet "betalat", utan preciserade att mervärdesskatten inte tidigare får ha "tagits ut" på de delar som ska beaktas i beskattningsunderlaget.<sup>23</sup> Vidare angav domstolen, mer nyligen, i domen *Property Development Company*<sup>24</sup> att "det beskattningsunderlag som avses i artikel 11 A.1 b i sjätte direktivet inte i något fall kan omfatta ett värde på vilket den skattskyldiga personen redan har betalat mervärdesskatt utan att därefter ha kunnat göra avdrag för densamma".<sup>25</sup> Av detta följer att de värden för vilka den skattskyldiga personen redan har betalat mervärdesskatt, men har gjort avdrag för den, kan omfattas av nämnda beskattningsunderlag.

51. Följaktligen utgör inte den omständigheten att, i det nationella målet, de mervärdesskattebelopp som avser upplåtandet av arrenderätten och slutförandet av byggnaden hade betalats hinder för att dessa självkostnadsprisposter beaktas i beskattningsunderlaget för leveransen i den mening som avses i artikel 5.7 a i sjätte direktivet, i den mån avdrag har gjorts för den mervärdesskatt som avser dessa delar.

52. Det ska vidare påpekas att, eftersom fastigheten endast delvis används till verksamhet som är undantagen från mervärdesskatteplikt (motsvarande 87,5 procent av byggnadens yta i den situation som är aktuell i det nationella målet), ska avdrag för mervärdesskatt endast uteslutas i denna proportion. För den återstående delen av egendomen, det vill säga 12,5 procent av nämnda byggnads yta, har Oudeland, eftersom den aktuella delen används för skattepliktiga transaktioner, enligt artikel 17.2 och 17.5 i sjätte direktivet i princip rätt att från den skatt som det är skyldigt att betala göra avdrag för den mervärdesskatt som betalats avseende leveransen inom rörelsen.<sup>26</sup>

21 — \_ Dom *Gemeente Vlaardingen* (C-299/11, EU:C:2012:698, punkt 32). Min kursivering.

22 — \_ *Ibidem*.

23 — \_ Dom *Gemeente 's-Hertogenbosch* (C-92/13, EU:C:2014:2188, punkt 35, som citeras och återges i punkt 46 ovan).

24 — \_ C-16/14, EU:C:2015:265.

25 — \_ *Ibidem* (punkt 42).

26 — \_ Dom *Gemeente 's-Hertogenbosch* (C-92/13, EU:C:2014:2188, punkt 36).

53. Vidare kan kommissionen inte vinna framgång med argumentet, genom vilket den uttryckligen har hänvisat till domen *Gemeente Leusden och Holin Groep*,<sup>27</sup> och anfört att det för att korrigera Oudelands situation avseende mervärdesskatt skulle ha krävts en användning av den mekanism för jämkning av avdrag som föreskrivs i artikel 20 i sjätte direktivet och särskilt i artikel 20.2.

54. I domen *Gemeente Leusden och Holin Groep* angav domstolen att den omständigheten att en transaktion behandlas som en leverans mot vederlag i enlighet med artikel 5.7 a i sjätte direktivet och jämkningen i artikel 20.2 i samma direktiv är två ordningar som har samma *ekonomiska verkningar*, nämligen att förplikta en skattskyldig att betala belopp som motsvarar avdrag till vilka denne inte var berättigad, men i vilka betalningsvillkoren skiljer sig åt. Medan det enligt artikel 5.7 a i sjätte direktivet ska göras en engångsbetalning, föreskrivs nämligen enligt artikel 20.2 i samma direktiv, vad beträffar anläggningstillgångar, jämkningar fördelade på flera år.<sup>28</sup>

55. Det följer emellertid av samma dom att även om båda ordningarna har samma ekonomiska verkningar har de inte samma syfte. Endast bestämmelsen i artikel 5.7 a i sjätte direktivet avser nämligen den skattskyldiges användning av egendom inom ramen för sin rörelse. Av detta följer att i en sådan situation som den i vilken denna bestämmelse är tillämplig kan endast artikel 5.7 a i sjätte direktivet ligga till grund för ett krav på att en skattskyldig person betalar de belopp som ursprungligen har dragits av för fast egendom som senare är föremål för en icke-mervärdesskattepliktig uthyrning.<sup>29</sup>

56. Mot bakgrund av ovan angivna överväganden föreslår jag att domstolen ska besvara den första tolkningsfrågan enligt följande. Att artikel 5.7 a och artikel 11 A 1.b i sjätte direktivet ska tolkas så, att en skattskyldig persons användning, inom ramen för en ekonomisk verksamhet som är undantagen från mervärdesskatteplikt, av en byggnad som uppförts på mark för vilka den skattskyldiga personen har förvärvat en sakrätt som ger denna person en befogenhet att använda nämnda mark och nämnda byggnad som vederbörande låtit slutföra av en tredjeman, kan vara föremål för uttag av mervärdesskatt, varvid beskattningsunderlaget ska vara värdet av den förvärvade sakrätten och kostnaden för slutförandet av byggnaden, när den skattskyldige redan har betalat mervärdesskatt på detta värde och dessa kostnader, men även redan har gjort avdrag för den i sin helhet.

### C – Den andra tolkningsfrågan

57. Den hänskjutande domstolen har ställt den andra frågan för att få klarhet i huruvida artikel 11 A 1.b i sjätte direktivet i ett sådant fall som är aktuellt i målet, då den skattskyldige har förvärvat mark med en byggnad under uppförande tillsammans med upplåtandet av en sakrätt, ska tolkas så, att värdet på denna sakrätt, som ska omfattas av beskattningsunderlaget för en leverans i den mening som avses i artikel 5.7 a i samma direktiv, ska motsvara det fulla värdet av de årliga arrendeavgifterna – det vill säga det totala värdet av de belopp som ska betalas år för år under hela sakrättens löptid – eller värdet av de belopp som återstår att betala i årlig arrendeavgift för löptiden av den arrenderätt som fortsätter att löpa eller på värdet av de arrendeavgifter som redan har förfallit.

58. Den hänskjutande domstolen har för det första påpekat att sjätte direktivet inte föreskriver någon bestämmelse avseende beskattningsunderlaget för de sakrätter som avses i dess artikel 5.3 b. Den anser för det första att det är möjligt att hävda att värdet av de successivt förfallande beloppen för förvärvet av en arrenderätt inte omfattas av självkostnadspriset för byggnaden, eftersom dessa belopp utgör ett vederlag för en tillfällig nyttjanderätt och inte förfaller för arrendatorn samtidigt vid den tidpunkt då vederbörande förvärvar denna rätt, utan efter hand under årens gång.

27 – \_ C-487/01 och C-7/02, EU:C:2004:263 (bland annat punkt 90 och följande punkter).

28 – \_ Ibidem (punkterna 90 och 91). Min kursivering.

29 – \_ Ibidem (punkt 92 och, e contrario, punkt 93).

59. När en medlemsstat, liksom Konungariket Nederländerna, har utnyttjat möjligheten att behandla en sakrätt som en materiell vara och när upplåtande och överföring under en sådan sakrätts löptid inte, enligt de nationella bestämmelserna, ger upphov till en skatt som förfaller enligt perioden för användning av byggnaden och periodiska betalningar som ska erläggas, utan till en skatt som förfaller vid ett enda tillfälle på det totala värdet av de belopp som överenskommits för hela perioden eller för den resterande perioden (i form av en "kapitaliserad arrendeavgift"), skulle detta vid tidpunkten för den leverans som avses i artikel 3.1 h i mervärdesskattelagen innebära att självkostnadspriset ska omfatta värdet av de belopp som ska betalas som arrendeavgift. Den hänskjutande domstolen har även önskat få klarhet i huruvida en sådan nationell bestämmelse är förenlig med artikel 10.2 i sjätte direktivet.

60. Oudeland anser att framtida arrendeavgifter inte kan beaktas för att fastställa självkostnadspriset för den skattskyldige, eftersom artikel 11 a 1.b i sjätte direktivet uttryckligen föreskriver att självkostnadspriset ska fastställas vid tidpunkten för tillhandahållandet inom rörelsen. Den nederländska regeringen anser däremot att det kapitaliserade värdet på arrendeavgifterna ska beaktas för hela löptiden för den arrenderätt som utgör värdet på det totala vederlaget för arrenderätten, såsom det överenskommits mellan parterna vid upplåtandet av denna arrenderätt.

61. Det ska för det första erinras om att den bestämmelse som anges i artikel 11 A 1.b i sjätte direktivet, enligt vilken beskattningsunderlaget när det gäller sådana transaktioner som avses i, bland annat, artikel 5.7 a i detta direktiv ska vara "[v]arornas eller liknande varors inköpspris eller, i avsaknad av något inköpspris, självkostnadspriset, bestämda vid tidpunkten för tillhandahållandet", utgör ett undantag från bestämmelsen i artikel 11 A 1.a i direktivet, enligt vilken beskattningsunderlaget för mervärdesskattepliktiga transaktioner ska vara vederlaget för de varor eller tjänster som är föremål för dessa transaktioner.<sup>30</sup>

62. Det följer vidare otvetydigt av nämnda artikel 11 A 1 b att det enbart är om det inte finns något inköpspris för varorna eller för liknande varor som beskattningsunderlaget för en användning i den mening som avses i artikel 5.7 a i sjätte direktivet utgörs av det "självkostnadspris" som bestäms vid tidpunkten för tillhandahållandet.<sup>31</sup> Kriteriet självkostnadspris utgör således ett kriterium för fastställande av beskattningsgrund som skulle kunna definieras som "dubbelt underordnat", eftersom det endast är tillämpligt om varken det allmänna kriteriet avseende vederlag eller andrahandskriteriet om inköpspris för varan eller liknande varor är tillämpligt.<sup>32</sup>

63. Som jag har påpekat i punkt 33 ovan anser den hänskjutande domstolen, att eftersom det i förevarande mål är ostridigt att det saknas inköpspris för en vara liknande byggnaden, är det självkostnadspriset som utgör det relevanta kriteriet för fastställandet av beskattningsgrunden för den aktuella användningen.

30 — \_ Se dom *Property Development Company* (C-16/14, EU:C:2015:265, punkterna 33 och 34) och per analogi, när det gäller artiklarna 73 och 74 i direktiv 2006/112, dom *Marinov* (C-142/12, EU:C:2013:292, punkt 31). De transaktioner som avses i artikel 5.7 a i sjätte direktivet utgörs, vid användning inom en ekonomisk verksamhet som är undantagen från mervärdesskatteplikt, bland annat av varor som förvärvats inom rörelsen. I samtliga fall då leveransen behandlas som en leverans mot vederlag, erhåller den skattskyldiga personen inget faktiskt vederlag som kan utgöra beskattningsunderlag för beräkningen av mervärdesskatt, vilket medför att den allmänna bestämmelse som föreskrivs i artikel 11 A 1.a i nämnda direktiv inte är tillämplig.

31 — \_ Dom *Property Development Company* (C-16/14, EU:C:2015:265, punkt 37).

32 — \_ Se, beträffande kriteriet avseende självkostnadspris, övervägandena i punkt 39 i generaladvokaten Sharpstons förslag *Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr* (C-219/12, EU:C:2013:152).

64. Rättspraxis ger vissa anvisningar beträffande tillämpningen av detta kriterium. För att fastställa självkostnadspriset bör således en detaljerad undersökning av vilka värdekomponenter som har lett fram till priserna göras.<sup>33</sup> Vidare bör beskattningsgrunden enligt artikel 11 A 1.b i sjätte direktivet fastställas på grundval av det totala värdet för var och en av de delar som ska beaktas.<sup>34</sup> Dessutom följer det av själva lydelsen i bestämmelsen att självkostnadspriset ska fastställas vid den tidpunkt då den skattepliktiga transaktionen äger rum, det vill säga vid tidpunkten för användningen av egendomen för den icke-skattepliktiga verksamheten.<sup>35</sup>

65. Vidare ska, som Konungariket Nederländerna har påpekat, bestämmelsen i artikel 11 A 1.b i sjätte direktivet, när den används för att fastställa beskattningsunderlaget för ett uttag i den mening som avses i artikel 5.7 a i direktivet, tolkas mot bakgrund av det specifika syfte som eftersträvas med denna sistnämnda bestämmelse, såsom detta redovisats i punkterna 34–36 i detta förslag till avgörande, nämligen att förhindra en snedvridning av konkurrensen genom att säkerställa likabehandling mellan skattskyldiga personer, i enlighet med principen om skatteneutralitet.

66. Slutligen ska det beaktas att upplåtandet av arrenderätten, med stöd av den nationella bestämmelse som bygger på artikel 5.3 a i sjätte direktivet,<sup>36</sup> i förevarande fall har behandlats som en leverans av en vara.

67. Det följer av det ovan angivna att fastställandet av det totala självkostnadspriset för beskattningen av användning i en icke-skattepliktig verksamhet av en vara som förvärvats inom ramen för rörelsen ska syfta till att underkasta den berörda, i förevarande fall, Oudeland, samma skattebörda som en referenskonkurrent skulle underkastas för utövandet av samma icke-mervärdesskattepliktiga verksamhet genom en vara (i förevarande fall marken och den slutförda byggnaden) avseende vilken vederbörande hade förvärvat en arrenderätt för vilken han betalat mervärdesskatt som han emellertid inte kunde göra avdrag för, eftersom den verksamhet i vilken han använder denna vara inte är mervärdesskattepliktig.

68. I ett sådant fall som det förevarande kommer detta självkostnadspris att utgöras dels av det totala värdet av priset för slutförandet av byggnaden, dels det totala värdet av självkostnadspriset för upplåtandet av arrenderätten (för marken och byggnaden under konstruktion) fastställt vid tidpunkten för uttaget av byggnaden i den icke-mervärdesskattepliktiga verksamheten. Detta sistnämnda värde motsvarar emellertid, enligt min uppfattning, (det kapitaliserade) värdet av de belopp som återstår att betala av den årliga arrendeavgiften vid tidpunkten för uttaget av varan. Detta värde motsvarar nämligen den kostnad som en referenskonkurrent skulle bära – i syfte att utöva samma icke-mervärdesskattepliktiga verksamhet – för att kunna upplåta en arrenderätt avseende varan, med en löptid som motsvarar löptiden för den sakrätt som den berörde förfogar över avseende varan vid tidpunkten för uttaget av denna i den icke-mervärdesskattepliktiga rörelsen.

33 — \_ Dom Property Development Company (C-16/14, EU:C:2015:265, punkt 40 slutet).

34 — \_ Se, per analogi, dom Gemeente Vlaardingen (C-299/11, EU:C:2012:698, punkt 28), och Gemeente 's-Hertogenbosch (C-92/13, EU:C:2014:2188, punkt 35).

35 — \_ Se dom Gemeente Vlaardingen (C-299/11, EU:C:2012:698, punkt 30).

36 — \_ Nämligen artikel 3.2 i mervärdesskattelagen (se punkt 14 ovan).

69. Det ska i detta hänseende erinras om att upplåtandet av en arrenderätt, en sakrätt som härstammar från romersk rätt, kännetecknas av att arrendatorn erhåller rätten att, för en avtalad tidsperiod och mot ersättning, såsom ägare använda en fastighet, och att denna rätt inte kan åtnjutas av någon annan, samt av den omständigheten att upplåtaren blir ägare till de förbättringar och byggnationer som arrendatorn har gjort under avtalsperioden.<sup>37</sup> Sättet för betalning av ersättningen kan överenskommas mellan parterna och kan ske genom en enda betalning eller genom delbetalningar (såsom de årliga arrendeavgifterna i förevarande fall).

70. Eftersom ett väsentligt inslag i arrenderätten är att upplåtandet är tidsbegränsat, är det således uppenbart att det totala värdet av upplåtandet av en sådan rätt är proportionerligt i förhållande till varaktigheten av upplåtandet av den motsvarande rätten. Följaktligen minskar detta värde efter hand som tiden går.

71. Om således Oudeland exempelvis hade tagit ut den slutförda byggnaden till den icke-skattepliktiga verksamheten 10 år efter det att bolaget upplåtit sin arrenderätt för en period på 20 år, skulle den ovan i punkt 67 nämnda referenskonkurrenten, representeras av en skattskyldig som, i syfte att utöva den icke-skattepliktiga uthyrningsverksamheten, skulle ha förvärvat arrenderätten (för vilken vederbörande skulle betala mervärdesskatt utan att sedan kunna göra avdrag för den) endast för en period på 10 år. I ett sådant fall skulle det inte vara motiverat att låta den berörde som gör ett uttag enligt artikel 5.7 a i sjätte direktivet (i det aktuella exemplet Oudeland) betala mervärdesskatt på värdet av alla de arrendeavgifter som överenskommits för hela perioden för arrenderätten. Detta värde skulle nämligen inte motsvara det självkostnadspris för arrenderätten som *fastställs vid tidpunkten för uttaget*.

72. Mot bakgrund av dessa överväganden anser jag inte, i motsats till vad Konungariket Nederländerna har gjort gällande, att det kapitaliserade värdet av arrendeavgifterna för hela löptiden för arrenderätten kan motsvara det totala värdet för självkostnadspriset för arrenderätten, såsom det fastställts vid tidpunkten för uttaget av varan.<sup>38</sup> Det är endast om uttaget av varan sker vid tidpunkten för upplåtandet av arrenderätten som detta skulle vara fallet.

73. Vidare är det, mot bakgrund av samma överväganden, i motsats till vad Oudeland har gjort gällande, enligt min uppfattning uteslutet att självkostnadspriset för arrenderätten enbart kan motsvara värdet för de arrendeavgifter som redan har betalats. Detta värde motsvarar nämligen inte värdet av arrenderätten som fastställts vid tidpunkten för uttaget av varan. I detta hänseende är, i motsats till vad Oudeland har gjort gällande, den omständigheten att självkostnadspriset inte ännu har betalats fullt ut inte relevant för fastställande av detta pris, vilket ska förstås som den kostnad som den ovan i punkt 67 nämnda referenskonkurrenten skulle betala.

74. När det slutligen gäller den hänskjutande domstolens tvivel beträffande huruvida de nederländska bestämmelser i vilka föreskrivs att ett upplåtande eller en överföring av sakrätten medför betalning av mervärdesskatt vid ett enda tillfälle för summan av de belopp som överenskommits för hela perioden är förenliga med artikel 10.2 i sjätte direktivet, ska det påpekas att den hänskjutande domstolen själv har angett att det vid den domstolen pågående målet inte gäller en situation som direkt berörs av denna fråga. Följaktligen anser jag att det inte är absolut nödvändigt för domstolen att behandla denna fråga inom ramen för detta mål. Jag begränsar mig i detta hänseende till att påpeka att det kriterium som föreskrivs i den bestämmelse av vilken tolkning har begärts inom ramen för den andra

37 — \_ Se dom "Goed Wonen" (C-326/99, EU:C:2001:506, punkt 55), som avsåg nyttjanderätt, vilken liksom arrenderätten är en sakrätt. Utan att det enligt min mening är nödvändigt att behandla skillnader eller likheter mellan arrenderätt och uthyrning av fastigheter, begränsar jag mig till att påpeka att en grundläggande skillnad mellan dessa båda juridiska situationer, som skulle kunna motivera en olik skattebehandling, är att upplåtandet av en arrenderätt som sakrätt enligt artikel 5.3 b i sjätte direktivet kan likställas med en leverans mot vederlag, medan detta inte är fallet med uthyrning.

38 — \_ Som jag har angett i punkt 67 i förevarande förslag, kan jag inte instämma med det synsätt som den nederländska regeringen förespråkar enligt vilket referenskonkurrenten är en skattskyldig, som utövar samma icke mervärdesskattepliktiga verksamhet genom att ha förvärvat ägandet till byggnaden helt av en tredjeman. Värdet av ett förvärv av en arrenderätt till en vara är nödvändigtvis lägre än värdet på förvärv av ägandet av samma vara. Det rör sig således inte om två jämförbara värden.

tolkningsfrågan, nämligen artikel 11 A 1.b i sjätte direktivet, under alla omständigheter är det som avser självkostnadspriset, varför det värde som ska ingå i det beskattningsunderlag som föreskrivs i denna bestämmelse är hela värdet på posten för självkostnadspriset oberoende av de betalningssätt som överenskommit.

75. Sammanfattningsvis anser jag att den andra tolkningsfrågan ska besvaras enligt följande. I en sådan situation som den i målet aktuella, där en skattskyldig person har förvärvat en mark med en byggnad under uppförande genom upplåtande av en sakrätt, ska artikel 11 A 1.b i sjätte direktivet tolkas så, att värdet av denna sakrätt, som ska ingå i beskattningsunderlaget för en leverans i den mening som avses i artikel 5.7 a i direktivet, ska motsvara det totala värdet av de belopp som återstår att betala i årlig arrendeavgift vid tidpunkten för uttaget av varan.

#### V – Förslag till avgörande

76. Mot bakgrund av det ovan angivna föreslår jag att de frågor som ställts av Hoge Raad der Nederlanden (Nederländernas högsta domstol) besvaras enligt följande:

- 1) Artikel 5.7 a och artikel 11 A 1.b i sjätte direktivet ska tolkas så att en skattskyldig persons användning, inom ramen för en ekonomisk verksamhet som är undantagen från mervärdesskatteplikt, av en byggnad som uppförts på mark för vilka den skattskyldiga personen har förvärvat en sakrätt som ger denna person en befogenhet att använda nämnda mark och nämnda byggnad som vederbörande låtit slutföra av en tredjeman, kan vara föremål för uttag av mervärdesskatt, varvid beskattningsunderlaget ska vara värdet av den förvärvade sakrätten och kostnaden för slutförandet av byggnaden, när den skattskyldige redan har betalat mervärdesskatt på detta värde och dessa kostnader, men även redan har gjort avdrag för den i sin helhet.
- 2) I en sådan situation som den i målet aktuella, där en skattskyldig person har förvärvat en mark med en byggnad under uppförande genom upplåtande av en sakrätt, ska artikel 11 A 1.b i sjätte direktivet tolkas så att värdet av denna sakrätt, som ska ingå i beskattningsunderlaget för en leverans i den mening som avses i artikel 5.7 a i direktivet, ska motsvara det totala värdet av de belopp som återstår att betala i årlig arrendeavgift vid tidpunkten för uttaget av varan.