Rättsfallssamlingen

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT
GIOVANNI PITRUZZELLA
föredraget den 8 december 2022 [1]

Mål C-516/21

Finanzamt X
mot
Y

(begäran om förhandsavgörande från Bundesfinanzhof (Federala skattedomstolen, Tyskland))

”Begäran om förhandsavgörande – Beskattning – Mervärdesskatt – Undantag för utarrendering och uthyrning av fast egendom – Uthyrning av en särskilt utrustad byggnad för kalkonuppfödning – Utrustning och maskiner som ställs till förfogande såsom en underordnad tjänst i förhållande till utarrenderingen av en jordbruksbyggnad – Ett enda tillhandahållande – Tillämpningsområde för begränsningen av undantaget”

1. Begreppet ”en enda transaktion” har blivit föremål för en omfattande praxis från domstolens sida. Vad domstolen nu har ombetts att slå fast är huruvida det är påkallat att bortse från denna praxis och göra bedömningen att flera tillhandahållanden ska anses föreligga – och således att flera mervärdesskattesatser ska tillämpas – i fall där ett av de aktuella tillhandahållandena kan omfattas av det allmänna system som fastställs i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (nedan kallat mervärdesskattedirektivet) [2] och i kraft därav kan vara skattepliktigt.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

Mervärdesskattedirektivet

2. I kapitel 3 i mervärdesskattedirektivet, vars rubrik lyder ”Undantag för andra verksamheter”, återfinns artikel 135.1 l), som har följande lydelse:

”Medlemsstaterna skall undanta följande transaktioner från skatteplikt:

…

[1] Originalspråk: franska.

[2] EUT L 347, 2006, s. 1.

l) Utarrendering och uthyrning av fast egendom.”

3. I artikel 135.2 i mervärdesskattedirektivet stadgas att ”[f]öljande transaktioner … inte [ska] omfattas av undantaget från skatteplikt i punkt 1 l):

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

b) Uthyrning av lokaler och platser för parkering av fordon.

c) Uthyrning av varaktigt installerad utrustning och maskiner.

d) Uthyrning av boxar.

Medlemsstaterna får besluta om ytterligare begränsningar av tillämpningsområdet för undantaget i punkt 1 l.”

Genomförandeförordning (EU) nr 282/2011

4. Rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 av den 15 mars 2011 om fastställande av tillämpningsföreskrifter för direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt [3] har ändrats, bland annat, genom rådets genomförandeförordning (EU) nr 1042/2013 av den 7 oktober 2013, [4] som innebar att artikel 13b infördes i genomförandeförordning nr 282/2011.

5. Enligt led d) i denna artikel 13b [5] avses med ”fast egendom” vid tillämpningen av mervärdesskattedirektivet varje föremål, utrustning eller maskin som varaktigt har installerats i en byggnad eller konstruktion och som inte kan flyttas utan att byggnaden eller konstruktionen förstörs eller förändras.

Tysk rätt

6. Såvitt avser sådana verksamheter som åsyftas i 1 § punkt 1.1 Umsatzsteuergesetz (mervärdesskattelagen), av den 21 februari 2005 [6] (nedan kallad UStG), gäller enligt 4 § punkt 12 första meningen UStG undantag från skatteplikt bland annat för följande:

”a) Uthyrning och utarrendering av fast egendom …”

7. I 4 § punkt 12 andra meningen UStG preciseras att ”[u]ndantag från skatteplikt [inte] gäller … för uthyrning och utarrendering av maskiner och annan utrustning oavsett slag som tillhör en rörelseanläggning (anläggningstillgångar), inte ens om de utgör väsentliga beståndsdelar i en fast egendom.”

[3] EUT L 77, 2011, s. 1.

[4] EUT L 284, 2013, s. 1.

[5] I kraft av artikel 3, tredje stycket, i genomförandeförordning nr 1042/2013 började den artikel 13b som därigenom infördes i genomförandeförordning nr 282/2011 inte tillämpas förrän den 1 januari 2017.

[6] BGBl. 2005 I, s. 386.

Målet vid den nationella domstolen, tolkningsfrågan och förfarandet vid domstolen

8. Åren 2010–2014 arrenderade Y ut byggnader för kalkonuppfödning jämte utrustning och maskiner som varaktigt hade installerats. Enligt den hänskjutande domstolen var syftet med denna utrustning och dessa maskiner – vilka bland annat innefattade en industriell spiraltransportör samt ett uppvärmnings-, ventilations- och belysningssystem för vidmakthållande av temperatur- och ljusförhållanden lämpade för de berörda djurens utvecklingsstadium – att ombesörja utfodring av kalkonerna och garantera sådana uppfödningsförhållanden som krävdes för att dessa skulle bli slaktmogna, och nämnda utrustning och maskiner var särskilt anpassade för den avtalsenliga användningen av byggnaden såsom byggnad för uppfödning av kalkoner.

9. Enligt bestämmelserna i arrendeavtalet uppbar Y en samlad ersättning, som inte var uppdelad mellan ställandet till förfogande av uppfödningsbyggnaden och ställandet till förfogande av utrustningen och maskinerna. Y ansåg att hela utarrenderingstjänsten var undantagen från mervärdesskatt.

10. Finanzamt X (skattekontoret i X, Tyskland) gjorde däremot bedömningen att utarrenderingen av utrustningen och maskinerna i fråga inte var undantagen från mervärdesskatt och att den överenskomna samlade arrendeavgiften, som till 20 procent var att hänföra till maskinerna och utrustningen, i motsvarande grad var mervärdesskattepliktig. Skattekontoret i X utfärdade därför ändrade taxeringsbeslut för de omtvistade åren. Y överklagade dessa beslut.

11. Niedersächsisches Finanzgericht (Skattedomstolen i delstaten Niedersachsen, Tyskland) biföll Y:s talan mot besluten genom att slå fast att det förelåg en enda tjänst som i sin helhet var undantagen från mervärdesskatt, varvid den hänvisade till praxis både från EU-domstolen och från Bundesfinanzhof (Federala skattedomstolen, Tyskland). Enligt Niedersächsisches Finanzgericht var ställandet till förfogande av utrustningen och maskinerna i fråga att betrakta som en tjänst av underordnad karaktär i förhållande till ställandet till förfogande av en byggnad för djuruppfödning, varvid dessa specifikt överenskomna tillbehörs enda ändamål var att möjliggöra ett avtalsenligt nyttjande på optimala villkor av kalkonuppfödningsbyggnaden. Med ledning av detta fann Niedersächsisches Finanzgericht att den del av utarrenderingen som var att hänföra till ställandet till förfogande av nämnda tillbehör också var undantagen från mervärdesskatt, därmed hela arrendeavgiften.

12. Skattekontoret i X överklagade Niedersächsisches Finanzgerichts dom till den hänskjutande domstolen, Bundesfinanzhof (Federala skattedomstolen, Tyskland), som hyser tvivel om hur artikel 135.2 första stycket c) i mervärdesskattedirektivet ska tolkas.

13. Enligt den hänskjutande domstolen, som därvidlag grundar sig på domen Mailat,[7] är även utarrenderingen av den industriella spiraltransportören, av uppvärmnings- och ventilationstillbehören och av belysningssystemen undantagen från mervärdesskatt i kraft av artikel 135.1 l) i mervärdesskattedirektivet. Den tolkningen bekräftas enligt den hänskjutande domstolen av artikel 13b.d i genomförandeförordning nr 282/2011 i dess lydelse enligt genomförandeförordning nr 1042/2013, liksom av den tyska civilrätten, enligt vilken föremål som varaktigt har installerats i en djuruppfödningsbyggnad är att anse som väsentliga beståndsdelar i en fast egendom.[8]

7 Dom av den 19 december 2018 (C-17/18, EU:C:2018:1038).

8 Här har den hänskjutande domstolen hänvisat till nationell praxis rörande ett utfodrings- och ventilationssystem i ett svinstall.

14. Inledningsvis har den hänskjutande domstolen påpekat att det saknar betydelse att det i den tyska versionen av artikel 135.2 c i mervärdesskattedirektivet, till skillnad från i övriga språkversioner av artikel 135 i mervärdesskattedirektivet, hänvisas enbart till utarrendering av utrustning och maskiner, med tanke på att de båda termerna ”uthyrning” och ”utarrendering” på en övergripande nivå torde vara att anse som synonymer.

15. Den hänskjutande domstolen har sedan erinrat om EU-domstolens praxis [9] enligt vilken det i fall där en ekonomisk transaktion utgörs av en uppsättning tillhandahållanden ska göras en samlad bedömning för att avgöra huruvida ett eller flera tillhandahållanden kan urskiljas ur denna uppsättning, varvid huvudregeln är att vart och ett av tillhandahållandena ska betraktas som fristående och självständigt. Samtidigt som EU-domstolen också har slagit fast att en transaktion inte får delas upp på konstlad väg, och att det föreligger ett enda tillhandahållande om flera enskilda tillhandahållanden eller handlingar som en beskattningsbar person utför åt en kund har ett så nära samband att de objektivt sett utgör ett enda odelbart ekonomiskt tillhandahållande och det vore orealistiskt att skilja dem åt. En ekonomisk transaktion utgör ett enda tillhandahållande om en eller flera delar av den utgör den huvudsakliga tjänsten medan de övriga delarna är att betrakta som underordnade tjänster vilka skattemässigt ska behandlas på samma sätt som den huvudsakliga tjänsten. Det första kriteriet härvidlag är enligt den hänskjutande domstolen att en del inte i sig efterfrågas av en genomsnittlig konsument, medan det andra kriteriet har att göra med värdet av de enskilda tillhandahållanden som tillsammans utgör den ekonomiska transaktionen, i så måtto att det enas värde är litet eller till och med marginellt i förhållande till det andras.

16. Domstolen i första instans fann att ställandet till förfogande av utrustningen och maskinerna, som var specialanpassade och inte tjänade någon annan funktion än att möjliggöra ett nyttjande på optimala villkor av kalkonuppfödningsbyggnaden, var att anse som en tjänst av underordnad karaktär i förhållande till utarrenderingen av den fasta egendomen, som utgjorde den huvudsakliga tjänsten. Enligt den hänskjutande domstolen är denna bedömning med innebörden att det förelåg ett enda tillhandahållande förenlig med EU-domstolens praxis. [10]

17. Den hänskjutande domstolen har påpekat att det finns två möjliga tolkningar av artikel 135.2 första stycket c) i mervärdesskattedirektivet.

18. Den ena möjligheten är att de av EU-domstolen fastslagna principerna för fastställande av huruvida det föreligger en enda transaktion ska ges företräde framför artikel 135.2 första stycket c) i mervärdesskattedirektivet. Denna tolkning får enligt den hänskjutande domstolen stöd i den bedömning som EU-domstolen tidigare har gjort i sin praxis rörande artikel 135.2 första stycket b) i det direktivet, särskilt i domarna Henriksen, [11] Mailat [12] och Stadion Amsterdam. [13] Av dessa domar följer enligt den hänskjutande domstolen att artikel 135.2 första stycket c) i mervärdesskattedirektivet är tillämplig endast i fall där ställandet till förfogande av utrustning och maskiner sker självständigt från, och således utan samband med, ett annat ställande till förfogande av byggnader eller mark.

9 Här har den hänskjutande domstolen nämnt domen av den 4 mars 2021, Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2021:167).

10 Här har den hänskjutande domstolen nämnt domen av den 19 december 2018, Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038).

11 Dom av den 13 juli 1989 (173/88, EU:C:1989:329).

12 Dom av den 19 december 2018 (C-17/18, EU:C:2018:1038).

13 Dom av den 18 januari 2018 (C-463/16, EU:C:2018:22).

19. Den andra möjligheten är att det ur artikel 135.2 första stycket c) i mervärdesskattedirektivet ska utläsas ett krav på uppdelning med innebörden att vad som utgör en enda transaktion ska delas upp i en del som är undantagen från mervärdesskatt (i kraft av artikel 135.1 l i det direktivet), och en del som är mervärdesskattepliktig (i kraft just av artikel 135.2 första stycket c) i samma direktiv). En sådan tolkning får enligt den hänskjutande domstolen stöd i EU-domstolens praxis [14] med innebörden att undantaget från skatteplikt för uthyrning av fast egendom, vilket grundar sig på ett erkännande av att själva uthyrningen har passiv karaktär, inte längre är befogat när en uthyrning kombineras med andra verksamheter, i förekommande fall näringsverksamheter, eller med ett ställande till förfogande av andra installationer, varvid uthyrningen inte längre kan anses utgöra den dominerande aspekten av tjänsten. Ett sådant ställande till förfogande av utrustning och maskiner som avses i artikel 135.2 första stycket c) i mervärdesskattedirektivet är då inte att anse som något som sker passivt, utan kännetecknas i stället primärt av att de berörda maskinerna hålls i fungerande skick.

20. Den hänskjutande domstolen har också påpekat att EU-domstolen i domen Mailat [15] visserligen godtog att det i samband med ett från skatteplikt undantaget fastighetsarrende förelåg en underordnad tjänst i form av uthyrning av lös egendom som var fast förbunden med den aktuella fastigheten och utgjorde en oskiljaktig del av denna, men att EU-domstolen i detta sammanhang inte uttalade sig i frågan om tillämpning av artikel 135.2 första stycket c) i mervärdesskattedirektivet.

21. Mot denna bakgrund har Bundesfinanzhof (Federala skattedomstolen) beslutat att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfråga till EU-domstolen:

”Ska artikel 135.2 [första stycket] c i [mervärdesskattedirektivet] tolkas så, att skatteplikten för uthyrning av varaktigt installerad utrustning och varaktigt installerade maskiner omfattar

– enbart fristående (separat) uthyrning av sådan utrustning och sådana maskiner eller även

– uthyrning (utarrendering) av sådan utrustning och sådana maskiner, som omfattas av undantaget från skatteplikt till följd av ett avtal mellan samma parter avseende utarrendering av byggnader (i form av en underordnad tjänst) i enlighet med artikel 135.1 l) i [mervärdesskattedirektivet]?”

22. Den tyska regeringen och Europeiska kommissionen har inkommit med skriftliga yttranden till EU-domstolen.

Bedömning

23. Den hänskjutande domstolen har i allt väsentligt ställt sin enda tolkningsfråga till EU-domstolen för att få klarhet i vilka villkor som måste vara uppfyllda för att den skatteplikt som följer av artikel 135.2 första stycket c) i mervärdesskattedirektivet ska gälla. Närmare bestämt undrar den hänskjutande domstolen, såvitt avser ett fall där det har ingåtts ett avtal om utarrendering av en byggnad avsedd för uppfödning av kalkoner och där denna byggnad är försedd med ventilations-, uppvärmnings-, belysnings- och utfodringssystem som är anpassade för dess funktion som djuruppfödningsbyggnad, huruvida artikel 135.2 första stycket c) i det

[14] Här har den hänskjutande domstolen hänvisat till punkt 43 i domen av den 2 juli 2020, Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (Maskinsalstjänster (datacentertjänster)) (C-215/19, EU:C:2020:518).

[15] Dom av den 19 december 2018 (C-17/18, EU:C:2018:1038).

direktivet ska tolkas så, att utarrenderingen av den fasta egendomen i mervärdesskattehänseende ska anses vara fristående från uthyrningen av de ovannämnda systemen i dessas egenskap av utrustning och maskiner. [16]

24. I det följande kommer jag att försöka visa att det inte vore förenligt med fast rättspraxis att belägga den transaktion som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, och som den hänskjutande domstolen själv har betecknat som ”ett enda tillhandahållande”, med mervärdesskatt till två olika skattesatser samt att nämnda transaktion i mervärdesskattehänseende ska behandlas på det sätt som följer av artikel 135.1 l) i mervärdesskattedirektivet.

25. Eftersom den bestämmelse som uttryckligen åsyftas i tolkningsfrågan innebär ett undantag från nämnda artikel 135.1 l), är det nödvändigt att se närmare på den tolkning av den bestämmelsen som EU-domstolen har gjort i sin praxis.

26. Innan dess är det emellertid påkallat att erinra om rättspraxis rörande begreppet ”en enda transaktion”.

Redogörelse för EU-domstolens praxis rörande begreppet ”en enda transaktion”

27. Av domstolens fasta praxis [17] framgår att varje tillhandahållande med avseende på mervärdesskatt i regel ska anses vara fristående och självständigt, såsom följer av artikel 1.2 i mervärdesskattedirektivet. [18] Under vissa omständigheter ska emellertid flera formellt sett fristående tillhandahållanden, som skulle kunna utföras separat och som därmed var för sig skulle vara skattepliktiga eller undantagna från skatteplikt, anses utgöra en enda transaktion när de inte är självständiga. Det är fråga om en enda transaktion, bland annat, när två eller flera delar eller handlingar som en beskattningsbar person utför har ett så *nära samband* att de objektivt sett utgör *ett enda odelbart ekonomiskt tillhandahållande* och att det därför vore konstlat – och skulle riskera att ändra mervärdesskattesystemets funktion – att skilja dem åt. [19] Så är även fallet när en eller flera tjänster utgör den huvudsakliga tjänsten och den eller de andra tjänsterna är att betrakta som en eller flera underordnade tjänster som skattemässigt ska behandlas på samma sätt som den huvudsakliga tjänsten. En tjänst ska betraktas som underordnad en huvudsaklig tjänst bland annat när *kunderna inte efterfrågar den i sig, utan tjänsten för dem endast är ett medel att på bästa sätt åtnjuta den huvudsakliga tjänst* som leverantören tillhandahåller. [20]

[16] Inledningsvis vill jag påpeka att det inte framgår vare sig av direktivet eller av domstolens praxis att det skulle finnas anledning att göra åtskillnad mellan dessa båda begrepp, vilka således på en övergripande nivå är att anse som synonyma (se, exempelvis, dom av den 19 december 2018, Mailat, C-17/18, EU:C:2018:1038, punkt 36).

[17] Här ska det påpekas att artikel 135.1 l) och 135.2 första stycket c) i mervärdesskattedirektivet motsvarar artikel 13 B b och 13 B b.3 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, 1977, s. 1; svensk specialutgåva: område 9, volym 1, s. 28) (nedan kallat sjätte direktivet) samt att domstolens praxis rörande de sistnämnda bestämmelserna kan tillämpas, med nödvändiga ändringar, på de motsvarande bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet.

[18] Se, bland annat, dom av den 16 april 2015, Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie (C-42/14, EU:C:2015:229, punkt 30 och där angiven rättspraxis), dom av den 28 juni 2017, Leventis och Vafeias (C-436/16, EU:C:2017:497, punkt 18), och dom av den 4 mars 2021, Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2021:167, punkt 37).

[19] Se dom av den 18 januari 2018, Stadion Amsterdam (C-463/16, EU:C:2018:22, punkterna 22 och 26).

[20] Se, bland annat, dom av den 16 april 2015, Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie (C-42/14, EU:C:2015:229, punkt 31 och där angiven rättspraxis), dom av den 18 januari 2018, Stadion Amsterdam (C-463/16, EU:C:2018:22, punkt 23), och dom av den 19 december 2018, Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038, punkterna 32–34).

28. När en transaktion utgörs av flera olika delar och handlingar och det behöver avgöras huruvida det rör sig om två eller flera fristående tillhandahållanden eller ett enda tillhandahållande, ska det göras en samlad bedömning av omständigheterna för transaktionen i fråga,[21] varvid det är av vikt att undersöka vilka delar som är kännetecknande för transaktionen.[22] En transaktion bestående av flera delar som befinns utgöra ”ett enda tillhandahållande” ska, såsom följer redan av beteckningen, beskattas till *en och samma mervärdesskattesats*.[23]

Tillämpningsområdet för artikel 135.1 l) i mervärdesskattedirektivet

29. Enligt likaledes fast rättspraxis är det grundläggande kännetecknet för begreppen ”utarrendering” och ”uthyrning” av fast egendom[24] i den mening som avses i artikel 135.1 l) i mervärdesskattedirektivet – mot bakgrund av att det i den bestämmelsen saknas definitioner av dessa begrepp – att den ena avtalsparten erhåller rätten att under avtalad tid och mot ersättning ta en fastighet i besittning som om vederbörande vore ägare av den och att motsätta sig att någon annan erhåller en sådan rätt.[25] Vid bedömning av huruvida ett visst avtal motsvarar denna definition ska hänsyn tas till transaktionens samtliga kännetecken liksom till de omständigheter under vilka transaktionen har skett. Det avgörande härvidlag är den ifrågavarande transaktionens objektiva natur, oberoende av hur parterna har kvalificerat densamma.[26]

30. Eftersom artikel 135.1 l) i mervärdesskattedirektivet innebär ett undantag från den allmänna principen att mervärdesskatt ska betalas för varje tillhandahållande av tjänster som utförs av en beskattningsbar person mot vederlag, ska den vidare tolkas restriktivt.[27] I princip ankommer det på de nationella domstolarna, som har exklusiv behörighet att bedöma de faktiska omständigheterna, att med beaktande av omständigheterna i det enskilda fallet avgöra vilka som är den aktuella transaktionens viktigaste kännetecken för att sedan kvalificera den mot bakgrund av mervärdesskattedirektivet.[28] EU-domstolen kan emellertid ge de nationella domstolarna sådan tolkningsvägledning som de kan behöva för att lösa de aktuella tvistefrågorna.[29]

21 Se dom av den 2 juli 2020, Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (Maskinsalstjänster (datacentertjänster)) (C-215/19, EU:C:2020:518, punkt 28).

22 Se dom av den 16 april 2015, Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie (C-42/14, EU:C:2015:229, punkt 32 och där angiven rättspraxis).

23 Se dom av den 18 januari 2018, Stadion Amesterdam (C-463/16, EU:C:2018:22, punkt 26 och där angiven rättspraxis). Detta gäller även när det går att urskilja priset för var och en av de separata delar som tillsammans utgör det enda tillhandahållandet (se dom av den 3 september 2015, Asparuhovo Lake Investment Company, C-463/14, EU:C:2015:542, punkt 27).

24 Såvitt avser den självständiga karaktären hos de begrepp som avses i artikel 135, se, analogt, dom av den 28 februari 2019, Sequeira Mesquita (C-278/18, EU:C:2019:160, punkt 16 och där angiven rättspraxis).

25 Se dom av den 22 januari 2015, Régie communale autonome du stade Luc Varenne (C-55/14, EU:C:2015:29, punkt 21 och där angiven rättspraxis). Se även dom av den 19 december 2018, Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038, punkt 36 och där angiven rättspraxis), och dom av den 28 februari 2019, Sequeira Mesquita (C-278/18, EU:C:2019:160, punkt 18), samt dom av den 2 juli 2020, Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (Maskinsalstjänster (datacentertjänster)) (C-215/19, EU:C:2020:518, punkt 40).

26 Se dom av den 22 januari 2015, Régie communale autonome du stade Luc Varenne (C-55/14, EU:C:2015:29, punkt 21 och där angiven rättspraxis).

27 Se, som exempel i en omfattande rättspraxis, dom av den 22 januari 2015, Régie communale autonome du stade Luc Varenne (C-55/14, EU:C:2015:29, punkt 23), dom av den 19 december 2018, Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038, punkt 37 och där angiven rättspraxis), dom av den 2 juli 2020, Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (Maskinsalstjänster (datacentertjänster)) (C-215/19, EU:C:2020:518, punkt 38), och beslut av den 1 december 2021, Pilsētas zemes dienests (C-598/20, ej publicerat, EU:C:2021:971, punkt 29). Domstolen har emellertid inte avhållit sig från ett ge fylligare definitioner av dessa termer; se exempelvis dom av den 4 oktober 2001, ”Goed Wonen” (C-326/99, EU:C:2001:506).

28 Se dom av den 22 januari 2015, Régie communale autonome du stade Luc Varenne (C-55/14, EU:C:2015:29, punkt 24).

29 Se dom av den 19 december 2018, Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038, punkt 35 och där angiven rättspraxis).

31. Tilläggas ska också att domstolen, såvitt avser existensberättigandet för artikel 135.1 l) i mervärdesskattedirektivet, har slagit fast att det där föreskrivna undantaget från skatteplikt ”kan förklaras med att även om uthyrning av fast egendom är en ekonomisk verksamhet, är den vanligtvis en förhållandevis passiv verksamhet som inte skapar något betydande mervärde. En sådan verksamhet ska således särskiljas från annan verksamhet som antingen är av industriellt eller kommersiellt slag, såsom sådan verksamhet som avses med undantagen i [artikel 135.2 i mervärdesskattedirektivet], eller sådan verksamhet som i högre grad kännetecknas av att en tjänst tillhandahålls än av att egendom endast ställs till förfogande, såsom rätten att nyttja en golfbana, rätten att använda en bro mot att en vägavgift erläggs eller rätten att installera cigarettautomater i en affärslokal”.[30] Enligt domstolen förhåller det sig alltså så, att den passiva karaktär hos utarrendering eller uthyrning av fast egendom som motiverar undantaget från skatteplikt enligt artikel 135.1 l) i mervärdesskattedirektivet ”följer av själva transaktionens art och inte av det sätt på vilket nyttjanderättshavaren använder egendomen i fråga”.[31] Att den som hyr fast egendom använder denna för kommersiella ändamål som är förenliga med hyresvillkoren innebär med andra ord inte i sig att det är uteslutet att ägaren till egendomen kan omfattas av det undantag från mervärdesskatt som föreskrivs i artikel 135.1 l) i mervärdesskattedirektivet.[32]

Tillämpning på det nationella målet

32. Av det som jag har erinrat om ovan framgår att när en transaktion innefattar ett flertal tillhandahållanden, ska det vid fastställande av den på transaktionen tillämpliga mervärdesskattesatsen[33] undersökas huruvida det ska anses vara fråga om en enda transaktion, vilket det ska anses vara dels när två eller flera av en transaktions beståndsdelar har ett så nära samband att de objektivt sett utgör ett enda odelbart ekonomiskt tillhandahållande och det vore konstlat att skilja dem åt, dels när en transaktion kan delas in i en huvudsaklig tjänst och en eller flera underordnade tjänster, varvid transaktionen som helhet skattemässigt ska behandlas på det sätt som gäller för den huvudsakliga tjänsten.

33. Det ligger i *dess natur* att denna metod tillämpas i fråga om tillhandahållanden som betraktade var för sig skulle föranleda tillämpning av olika mervärdesskattesatser. Detta är också det tillvägagångssätt som domstolen har valt när den har ställts inför en transaktion bestående av en från mervärdesskatt undantagen huvudsaklig tjänst och en mervärdesskattepliktig underordnad tjänst.[34] Tilläggas ska, som generaladvokaten Kokott nyligen har framhållit, att vad

[30] Se, analogt, dom av den 28 februari 2019, Sequeira Mesquita (C-278/18, EU:C:2019:160, punkt 19). Se även dom av den 2 juli 2020, Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (Maskinsalstjänster (datacentertjänster)) (C-215/19, EU:C:2020:518, punkt 41).

[31] Se, analogt, dom av den 28 februari 2019, Sequeira Mesquita (C-278/18, EU:C:2019:160, punkt 20), och dom av den 2 juli 2020, Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (Maskinsalstjänster (datacentertjänster)) (C-215/19, EU:C:2020:518, punkt 42). Domstolen har också erinrat om att ”undantagets tillämpningsområde inte [omfattar] en verksamhet som inte enbart utgör ett passivt tillhandahållande av fast egendom utan även innefattar en rad andra kommersiella åtgärder från ägarens sida, såsom övervakning, förvaltning, kontinuerligt underhåll och tillhandahållande av andra anläggningar, vilka medför att uthyrningen av fast egendom inte, annat än under mycket speciella omständigheter, utgör den dominerande aspekten av denna tjänst” (dom av den 28 februari 2019, Sequeira Mesquita, C-278/18, EU:C:2019:160, punkt 21 och där angiven rättspraxis, och dom av den 2 juli 2020, Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (Maskinsalstjänster (datacentertjänster)), C-215/19, EU:C:2020:518, punkt 43).

[32] Se, analogt, dom av den 28 februari 2019, Sequeira Mesquita (C-278/18, EU:C:2019:160, punkt 22).

[33] För en utförlig och systematisk analys hänvisar jag här till förslaget till avgörande av generaladvokaten Kokotts i målet Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2020:855, punkt 20 och följande punkter).

[34] Se, i linje med vad kommissionen har nämnt i sitt yttrande, dom av den 25 februari 1999, CPP (C-349/96, EU:C:1999:93, punkt 32), dom av den 21 juni 2007, Ludwig (C-453/05, EU:C:2007:369, punkt 20), och dom av den 27 september 2012, Field Fisher Waterhouse (C-392/11, EU:C:2012:597, punkt 28).

som är ”[k]ännetecknande för en enda sammansatt tjänst är att den består av oskiljaktiga delar. När det är fråga om en enda sammansatt tjänst bildar dess olika delar en ny, självständig tjänst, vilket innebär att det enligt branschpraxis endast föreligger en enda tjänst”. [35]

34. Med andra ord utgör det förhållande mellan undantag från skatteplikt och begränsning av detta undantag som kommer till uttryck i artikel 135.1 och 135.2 i mervärdesskattedirektivet inte – i motsats till vad den tyska regeringen förefaller hävda – principiellt hinder för att en transaktion ska kunna anses utgöra ”en enda” sådan trots att den består av en del som är undantagen från mervärdesskatt i kraft av artikel 135.1 i det direktivet och en del som är mervärdesskattepliktig i kraft av artikel 135.2 i samma direktiv.

35. Detta bekräftas för övrigt av domen Henriksen, [36] där domstolen hade att besvara en fråga om huruvida artikel 13 B b i sjätte direktivet skulle tolkas så, att begreppet ”uthyrning av lokaler och platser för parkering av fordon” även avsåg uthyrning av stängda garage som hade anknytning till fast egendom vars uthyrning var undantagen från mervärdesskatt. Domstolen framhöll inledningsvis att de begränsningar av undantaget från skatteplikt som föreskrevs i den aktuella bestämmelsen inte skulle tolkas restriktivt, eftersom deras syfte just var att se till att de berörda transaktionerna kom att omfattas av det allmänna systemet enligt det direktivet, och således att se till att de belades med mervärdesskatt. [37] Därefter påpekade domstolen att begreppet ”uthyrning av fast egendom”, som var föremålet för undantaget från skatteplikt enligt artikel 13 B b i sjätte direktivet, ”nödvändigtvis omfatta[de], utöver uthyrningen av den egendom som utg[jorde] det huvudsakliga föremålet för en uthyrning, även uthyrningen av all egendom som utg[jorde] en underordnad del därav”. [38] Med ledning av detta drog domstolen slutsatsen att uthyrning av lokaler och platser för parkering av fordon inte kunde anses falla utanför undantaget från skatteplikt när sådan uthyrning hade ett så *nära samband* med – en från skatt undantagen – uthyrning av fast egendom avsedd för annan användning, exempelvis fast egendom avsedd att användas som bostäder eller för kommersiella ändamål, att de båda uthyrningsoperationerna utgjorde *en enda ekonomisk transaktion*. [39] Följaktligen slog domstolen fast att begreppet ”uthyrning av lokaler och platser för parkering av fordon” avsåg uthyrning av samtliga lokaler och platser avsedda för parkering av fordon, inbegripet stängda garage, och att sådan uthyrning inte kunde falla utanför undantaget från skatteplikt för uthyrning av fast egendom om det fanns ett nära samband med – en från skatt undantagen – uthyrning av fast egendom avsedd för ett annat ändamål. [40]

36. Den domen utgör således ännu ett precedensfall såvitt avser tillämpning av principen om ett enda tillhandahållande, i en situation där den berörda transaktionen bestod av ett huvudsakligt tillhandahållande som var undantaget från mervärdesskatt (uthyrning av bostadsfastighet) och ett underordnat tillhandahållande med avseende på vilket det uttryckligen föreskrevs att det inte omfattades av undantag från skatteplikt. Domstolen tolkade således inte artikel 13 B b.1–4 i sjätte direktivet så, att den bestämmelsen fungerade som en uppdelningsregel som hade företräde framför begreppet ”ett enda tillhandahållande” eller utgjorde hinder för användning av det begreppet.

35 Förslag till avgörande av generaladvokaten Kokott i målet Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2020:855, punkt 25).

36 Dom av den 13 juli 1989 (173/88, EU:C:1989:329).

37 Se dom av den 13 juli 1989, Henriksen (173/88, EU:C:1989:329, punkt 12).

38 Dom av den 13 juli 1989, Henriksen (173/88, EU:C:1989:329, punkt 14).

39 Se dom av den 13 juli 1989, Henriksen (173/88, EU:C:1989:329, punkt 15).

40 Se dom av den 13 juli 1989, Henriksen (173/88, EU:C:1989:329, punkt 17).

37. Jag vill också erinra om att det inte ankommer på EU-domstolen att kvalificera de faktiska omständigheterna i det nationella målet, eftersom det endast är den nationella domstolen som är behörig att göra en sådan kvalificering. EU-domstolens roll är begränsad till att förse den nationella domstolen med en tolkning av unionsrätten som den domstolen kan finna användbar i samband med att den avgör det mål som är anhängigt vid den.[41] Således ankommer det på den hänskjutande domstolen att avgöra huruvida det i ett visst fall är fråga om ett enda tillhandahållande från den beskattningsbara personens sida och att därvidlag göra den slutliga bedömningen av de faktiska omständigheterna.[42] Av handlingarna i målet framgår emellertid att den hänskjutande domstolen i det aktuella fallet redan har gjort en sådan bedömning. Nämnda domstol har i själva verket anslutit sig till den bedömning som gjordes av domstolen i första instans, nämligen att det mot bakgrund av de principer från rättspraxis om vilka har erinrats ovan förelåg en enda transaktion[43] bestående av en huvudsaklig tjänst (utarrenderingen av djuruppfödningsbyggnaden) och en underordnad tjänst (utarrenderingen av för byggnaden specifika tillbehör med koppling till dess funktion som djuruppfödningsbyggnad).

38. Att det har konstaterats att det föreligger ett enda tillhandahållande är, som jag har påpekat ovan, inte förenligt med att det tillämpas en differentierad skatteplikt. Detta erinrade EU-domstolen klart och tydligt om när den slog fast att ”[a]v det förhållandet att en transaktion som består av flera olika delar anses utgöra en och samma tjänst följer nämligen i sig … att en och samma mervärdesskattesats ska gälla för denna transaktion”.[44] När den hänskjutande domstolen, genom tillämpning av den rättspraxis som jag nyss har erinrat om, konstaterade som utgångspunkt för sin bedömning att vad som är i fråga i det nationella målet är ett enda tillhandahållande, slog den med nödvändighet samtidigt fast att skattekontoret i X inte fick belägga detta tillhandahållande med mervärdesskatt till flera olika skattesatser.

39. Enligt min uppfattning står det klart att artikel 135.2 i mervärdesskattedirektivet inte fungerar som en obligatorisk uppdelningsregel, något som den tyska regeringen har gjort gällande att den gör. I domen Sequeira Mesquita[45] kontrollerade EU-domstolen visserligen, trots att den redan hade slagit fast att det förelåg ett enda tillhandahållande som föreföll träffas av artikel 135.1 l) i mervärdesskattedirektivet, huruvida den ifrågavarande transaktionen omfattades av någon av de i artikel 135.2 i samma direktiv föreskrivna begränsningarna av undantaget från skatteplikt, men därvid inskränkte sig EU-domstolen till att konstatera att så inte var fallet, och den påpekade samtidigt att den inte hade fått någon fråga i det ämnet och undvek också att ta ställning till de eventuella konsekvenserna av detta konstaterande.[46] Under dessa omständigheter är det inte möjligt att med framgång hävda, som den tyska regeringen har gjort gällande, att EU-domstolen genom den domen slog fast att det ur artikel 135.2 i mervärdesskattedirektivet skulle kunna utläsas en skyldighet att dela upp tillhandahållanden vilken systematiskt ska ges företräde framför tillämpning av principen om ett enda tillhandahållande.

40. I sitt yttrande har den tyska regeringen också erinrat om att bakgrunden till unionslagstiftarens val att genom artikel 135.1 l) i mervärdesskattedirektivet undanta uthyrning av fast egendom från skatteplikt är att detta är en förhållandevis passiv verksamhet som har

41 Se dom av den 2 juli 2020, Blackrock Investment Management (UK) (C-231/19, EU:C:2020:513, punkt 25 och där angiven rättspraxis).

42 Se dom av den 19 december 2018, Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038, punkt 35 och där angiven rättspraxis). Se även, i linje därmed, dom av den 2 juli 2020, Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (Maskinsalstjänster (datacentertjänster)) (C-215/19, EU:C:2020:518, punkterna 30–32).

43 Härvidlag hänvisar jag särskilt till punkterna 46, 48 och 50 i begäran om förhandsavgörande.

44 Dom av den 18 januari 2018, Stadion Amsterdam (C-463/16, EU:C:2018:22, punkt 26 och där angiven rättspraxis). Se även punkt 36 i den domen.

45 Dom av den 28 februari 2019 (C-278/18, EU:C:2019:160).

46 Se dom av den 28 februari 2019, Sequeira Mesquita (C-278/18, EU:C:2019:160, punkterna 32 och 33).

samband med att viss tid förflyter och som inte skapar något betydande mervärde [47] – till skillnad från andra verksamheter [48] som kännetecknas av industriell och kommersiell drift eller vilkas föremål snarare kännetecknas av utförandet av en tjänst än av ett rent ställande till förfogande av egendom. I handlingarna i målet kan jag emellertid inte urskilja något som skulle kunna innebära att detta krav på passiv karaktär hos verksamheten skulle komma att undergrävas om det slogs fast, med hänvisning till principen om ett enda tillhandahållande, att den transaktion som är i fråga i det nationella målet i sin helhet ska undantas från skatteplikt i kraft av artikel 135.1 l) i mervärdesskattedirektivet. I synnerhet innehåller handlingarna i målet inte något som tyder på att arrendegivaren skulle ha haft en särskild skyldighet att ombesörja underhållet av de olika för den avtalsenliga användningen av den berörda byggnaden särskilt anpassade tillbehören. [49]

41. Den situation som är i fråga i det nationella målet skulle vidare kunna jämföras med den situation som EU-domstolen hade att pröva i domen Mailat. [50] Den fråga som hade uppkommit där var huruvida ett hyresavtal som avsåg dels fast egendom som användes för kommersiell drift av en restaurang, dels all utrustning och alla inventarier som behövdes för nämnda drift, utgjorde ”uthyrning av fast egendom” i den mening som avses i artikel 135.1 l) i mervärdesskattedirektivet eller ett sammansatt tillhandahållande av tjänster. Efter att ha prövat omständigheterna i målet fann EU-domstolen att uthyrningen av den *lösa* egendom som omfattades av hyresavtalet inte föreföll kunna skiljas från uthyrningen av den fasta egendomen. En del av denna lösa egendom *ingick i* den fasta egendomen (exempelvis köksutrustning och köksmaskiner) och skulle anses *utgöra en oskiljaktig del av denna*. [51] Även de inventarier som hyrdes ut (eller överläts) samtidigt med den fasta egendomen användes för driften av restaurangen på samma sätt som den fasta egendomen, varför denna uthyrning/överlåtelse inte heller kunde anses ha ett eget syfte utan i stället måste betraktas som ett medel för att på bästa sätt åtnjuta den huvudsakliga tjänsten, nämligen uthyrningen av den fasta egendomen. [52] Mot bakgrund av detta slog EU-domstolen fast att uthyrningen av den fasta egendomen i ett sådant fall skulle anses utgöra den huvudsakliga tjänsten i förhållande till uthyrningen av utrustning – oavsett om denna ingick i den fasta egendomen – och av inventarier. [53]

42. Jag anser alltså att det även i det nu aktuella nationella målet är fråga om ett hyresavtal där ägarens vederlag förefaller uppkomma på ett passivt sätt, enbart till följd av att viss tid förflyter, och där det inte föreligger något annat tillhandahållande än det som innebär att hyrestagaren till sitt förfogande får den förhyrda fasta egendomen, oaktat att denna är utrustad med ett antal system som är av nytta för dess funktion.

47 En tanke som även EU-domstolen har gett uttryck för; se, bland annat, dom av den 18 november 2004, Temco Europe (C-284/03, EU:C:2004:730, punkt 20 och där angiven rättspraxis).

48 Se punkt 31 i detta förslag till avgörande.

49 När den hänskjutande domstolen fann att det förelåg ett enda tillhandahållande, slog den samtidigt fast även att uthyrningen av tillbehören till djuruppfödningsbyggnaden inte var en tjänst som arrendatorn efterfrågade i sig utan, utgjorde för denne, endast ett medel att på bästa sätt åtnjuta den huvudsakliga tjänsten.

50 Dom av den 19 december 2018 (C-17/18, EU:C:2018:1038).

51 Att denna egendom ingick i den berörda fasta egendomen och skulle anses utgöra en oskiljaktig del därav gör det möjligt att ifrågasätta huruvida det verkligen rörde sig om *lös* egendom. Det är måhända inte heller helt och hållet uteslutet att EU-domstolen även då hade att befatta sig med egendom som skulle kunna betecknas som ”utrustning” eller ”maskiner” i den mening som avses i artikel 135.2 c) i mervärdesskattedirektivet.

52 Se dom av den 19 december 2018, Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038, punkt 39).

53 Se dom av den 19 december 2018, Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038, punkt 41).

43. Av det ovan anförda sammantaget följer således att sådan beskattning som föreskrivs i artikel 135.2 första stycket c) i mervärdesskattedirektivet inte ska ske när en uthyrning eller utarrendering av utrustning och maskiner endast utgör en tjänst som är underordnad i förhållande till den huvudsakliga tjänst som utgörs av en uthyrning eller utarrendering av en byggnad.

44. Den tyska regeringen anser att en sådan slutsats skulle leda till att tillämpningsområdet för artikel 135.2 första stycket c) i mervärdesskattedirektivet naggades i kanten och dessutom skulle strida mot principen att bestämmelser som är att hänföra till det genom det direktivet införda allmänna systemet inte ska tolkas restriktivt.

45. Jag håller inte med om dessa invändningar.

46. Till att börja med förefaller det mig inte möjligt att en gång för alla dra några slutsatser om tillämpningsområdet för artikel 135.2 första stycket c) i mervärdesskattedirektivet, med tanke på att den frågan sist och slutligen i synnerligen hög grad beror på den specifika bedömningen av den enskilda transaktionen. Jag skulle exempelvis mycket väl kunna tänka mig att en uthyrning av utrustning eller maskiner, trots att den likaledes åtföljdes av en uthyrning eller utarrendering av en byggnad, under andra omständigheter skulle vara att anse som den huvudsakliga tjänsten. Dessutom kan en uthyrning eller utarrendering av utrustning eller maskiner som är att betrakta som ”fast egendom”[54] – vilken åtminstone delvis kan behandlas skilt från uthyrningen eller utarrenderingen av den byggnad eller konstruktion där utrustningen eller maskinerna återfinns – beläggas med mervärdesskatt även i kraft av artikel 135.2 första stycket i mervärdesskattedirektivet.

47. Vidare blir det fortfarande möjligt att göra en extensiv tolkning av artikel 135.2 första stycket i mervärdesskattedirektivet i så måtto att vad som kan anses utgöra ”utrustning” eller en ”maskin” i den mening som avses i den bestämmelsen definieras brett. Däremot förefaller det mig, av samtliga de skäl som jag har erinrat om, inte som om de tolkningsprinciper som gäller för bestämmelser varigenom undantaget från skatteplikt begränsas i sig skulle medföra att rättspraxis rörande begreppet ”ett enda tillhandahållande” inte får tillämpas.

48. Under dessa omständigheter anser jag att artikel 135.1 l) och 135.2 första stycket c) i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att undantaget från skatteplikt för utarrendering av en djuruppfödningsbyggnad även omfattar utarrendering av utrustning och maskiner – i den mening som avses i artikel 135.2 första stycket c) i det direktivet – som utgör specifika tillbehör till byggnaden med avseende på dess funktion som djuruppfödningsbyggnad, när tillhandahållandet av denna utrustning och dessa maskiner förefaller utgöra en tjänst som är underordnad utarrenderingen av byggnaden.

Tolkningen av artikel 135.2 andra stycket i mervärdesskattedirektivet

49. För den händelse att domstolen skulle besvara tolkningsfrågan med att artikel 135.2 första stycket c) i mervärdesskattedirektivet inte är tillämplig i det nationella målet på grund av att det föreligger ett enda tillhandahållande, huvudsakligen kännetecknat av utarrenderingen av byggnaden, och att detta medför att transaktionen är undantagen från skatteplikt i kraft av

[54] Såsom enligt min uppfattning redan följer av artikel 135.1 l) jämförd med artikel 135.2 första stycket c) i mervärdesskattedirektivet, och såsom bekräftas av genomförandeförordning nr 282/2011 i dess lydelse enligt genomförandeförordning nr 1042/2013 (se punkt 4 i detta förslag till avgörande).

artikel 135.1 l) i det direktivet, har den tyska regeringen gjort gällande att detta inte automatiskt skulle betyda att en sådan nationell bestämmelse som 4 § punkt 12 andra meningen UStG är oförenlig med mervärdesskattedirektivet. I stället skulle frågan då bli huruvida utarrenderingen av den utrustning och de maskiner som byggnaden är försedd med skulle kunna beläggas med mervärdesskatt på grundval av artikel 135.2 andra stycket i mervärdesskattedirektivet. Den tyska regeringen har uppmanat domstolen att besvara den frågan.

50. En granskning av handlingarna i målet visar emellertid att det är uppenbart att den hänskjutande domstolen inte har ställt någon uttrycklig fråga till EU-domstolen om tolkningen av den sistnämnda bestämmelsen.[55] Jag är medveten om att detta är en fråga som skulle kunna komma att aktualiseras i ett senare skede av bedömningen av den situation som är för handen i det nationella målet, men icke desto mindre måste jag konstatera att EU-domstolen inte kan besvara den frågan, som den tyska regeringen är ensam om att ha tagit upp.

Förslag till avgörande

51. Mot bakgrund av det ovan anförda sammantaget föreslår jag att EU-domstolen ska besvara tolkningsfrågan från Bundesfinanzhof (Federala skattedomstolen, Tyskland) enligt följande:

Artikel 135.1 l) och 135.2 första stycket c) i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt

ska tolkas så, att

undantaget från skatteplikt för utarrendering av en djuruppfödningsbyggnad även omfattar utarrendering av utrustning och maskiner – i den mening som avses i artikel 135.2 första stycket c) i det direktivet – som utgör specifika tillbehör till byggnaden med avseende på dess funktion som djuruppfödningsbyggnad, när tillhandahållandet av denna utrustning och dessa maskiner förefaller utgöra en tjänst som är underordnad utarrenderingen av byggnaden.

[55] Se, bland annat, den hänskjutande domstolens svar på EU-domstolens begäran om upplysningar av den 20 oktober 2021, ett svar som kom EU-domstolen till handa den 1 december 2021.