FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT ANTONIO TIZZANO

fremsat den 23. januar 2001 [1]

1. Ved kendelse af 15. oktober 1998 og af 2. september 1998 har High Court of Justice (England and Wales), Queen's Bench Division (Divisional Court) (Det Forenede Kongerige) (herefter »High Court«) med henblik på præjudiciel afgørelse forelagt Domstolen en række spørgsmål (to i den første sag og et i den anden) vedrørende fortolkningen af artikel 13 i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag [2] (herefter »sjette direktiv«). Særligt ønsker den nationale ret en fortolkning af begrebet »bortforpagtning og udlejning af fast ejendom« i artikel 13, punkt B, litra b), i lyset af Domstolens afgørelse i Lubbock Finesagen [3] med henblik på at afgøre, om en række retshandler, der er blevet indbragt for den, er omfattet af betydningen af dette begreb og derfor kan momsfritages i henhold til den pågældende bestemmelse.

Relevante fællesskabsretlige forskrifter

2. Artikel 13 i sjette direktiv indeholder bestemmelserne om momsfritagelse. Artikel 13, punkt B, indeholder bl.a. følgende bestemmelser:

»Med forbehold af andre fællesskabsbestemmelser fritager medlemsstaterne på betingelser, som de fastsætter for at sikre en korrekt og enkel anvendelse af nedennævnte fritagelser, og med henblik på at forhindre enhver mulig form for svig, unddragelse og misbrug:

[...]

b) bortforpagtning og udlejning af fast ejendom [...]«

1 — Originalsprog: italiensk.
2 — EFT L 145, s. 1.
3 — Dom af 15.12.1993, sag C-63/92, Sml. I, s. 6665.

Sag C-409/98, Mirror Group: faktiske omstændigheder og præjudicielle spørgsmål

3. I 1993 var Mirror Group Newspapers plc (herefter »Mirror Group«), der er en avisudgivelsesvirksomhed, interesseret i at leje lokaler i London, hvortil den kunne flytte sin virksomhed. På grund af sit omdømme blev den anset for at være en prestigegivende lejer og kunne regne med at opnå særligt favorable lejevilkår. Den 20. juni 1993 indgik Mirror Group med Olympia & York Canary Wharf Ltd (under betalingsstandsning) (herefter »O&Y«) en række aftaler indeholdt i tre forskellige dokumenter, der omfattede følgende:

— en aftale (herefter »hovedaftalen«) vedrørende leje af 5 etager (20.-24. etage) i en bygning i London (herefter »bygningen«)

— den egentlige lejekontrakt for disse fem etager

— en optionsaftale (herefter »optionsaftalen«), som gav Mirror Group en option, som kunne udøves inden for seks måneder, på at indgå lejekontrakt om yderligere 1-4 etager af bygningen og endnu en option — betinget af, at den første option ikke var blevet udnyttet for mere end to etagers vedkommende inden for seksmånedersfristen — på at indgå lejekontrakt om yderligere 2 etager inden for 18 måneder.

4. Det bestemtes i klausul 13(1) i hovedaftalen, at O&Y skulle betale Mirror Group, der var en prestigegivende lejer, en »nettogodtgørelse« på ca. 12 mio. GBP (plus moms) for at acceptere lejemålet på følgende betalingsvilkår:

a) Et vederlag på ca. 6,5 mio. GBP (ekskl. moms) skulle som vederlag til leje af de allerede nævnte 5 etager indbetales på en »spærret konto« (Escrow Account). Dette beløb skulle frigives til Mirror Group i rater, der forfaldt efter de datoer, hvor Mirror Group's ret til at opsige lejemålene bortfaldt. Ifølge hovedaftalen havde Mirror Group indtil den 20. august 1993 en ubetinget ret til at opsige lejemålene, men hvis den ret blev udnyttet, skulle vederlaget tilbagebetales i fuldt omfang. Derefter havde Mirror Group indtil den 20. december 1993 kun ret til at opsige lejemålene, hvis visse vilkår ikke var blevet opfyldt. Hvis Mirror Group opsagde lejemålene, skulle hele vederlaget tilbagebetales, dog således, at Mirror Group havde ret til at fradrage udgifter afholdt til indretning og flytning.

b) Ca. 5,5 mio. GBP (ekskl. moms) skulle straks betales til Mirror Group som vederlag til at udnytte optionen, og Mirror Group skulle straks indbetale beløbet på en anden spærret konto til sikkerhed for opfyldelse af dens forpligtelser. Dette beløb skulle udbetales til Mirror Group, hvis og når den udnyttede sin option, i et omfang svarende til det areal, der blev lejet. Mirror Group udnyttede sin option på yderligere tre etager og kunne derfor beholde hele beløbet på 5,5 mio. GBP, kun med fradrag af 1,4 mio. GBP plus moms, som måtte tilbagebetales til O&Y, fordi Mirror Group ikke havde udnyttet sin option på en fjerde etage.

c) Endelig skulle der indbetales ca. 2 mio. GBP i moms på en tredje spærret konto, indtil der den 26. juli 1993 blev betalt moms til Mirror Group.

5. Lejemålet for de 5 etager var for 25 år. De første fem år skulle der ikke betales nogen leje, og de følgende 20 år skulle lejen blive ved med at være under markedsniveauet. Lejen for de yderligere etager skulle i det væsentlige være den samme som den, der blev betalt for de første fem etager. Mirror Group påtog sig til gengæld herfor forpligtelserne som lejer og forpligtede sig til at indrette de fem etager for egen regning og de yderligere etager med delvis økonomisk støtte fra O&Y. Mirror Group afholdt ca. 7,2 mio. GBP til indretningen af de første fem etager og ca. 4,4 mio. GBP til indretningen af de yderligere etager.

6. Under henvisning til fritagelsen i sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), for »forpagtning og udlejning af fast ejendom« rejste Mirror Group krav om refusion af moms (ca. 2 mio. GBP), der var blevet betalt af vederlaget (ca. 12 mio. GBP). Commissioners of Customs and Excise (herefter »Commissioners«) afslog at imødekomme dette krav ved afgørelse af 1. januar 1997. Mirror Group anlagde derefter sag til prøvelse af denne afgørelse ved VAT and Duties Tribunal, London (herefter »VAT and Duties Tribunal«).

7. I sin afgørelse af 3. april 1998 fastslog VAT and Duties Tribunal, at fritagelsen omfattede de 6,5 mio. GBP, der var blevet betalt som vederlag til at indgå lejemålet. Den indtog den opfattelse, at selv om sagens faktiske omstændigheder ikke var de samme som i den typiske situation, hvor der indgås et lejemål — ved, at det ikke var lejeren, men ejeren, der betalte et beløb — skulle sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), anses for at finde anvendelse på baggrund af Lubbock Fine-dommen, i henhold til hvilken sådanne omstændigheder udgør forpagtning og udlejning af fast ejendom i den pågældende bestemmelses forstand. Med hensyn til de 5,5 mio. GBP, der var blevet betalt som et vederlag til at udnytte optionen, fandt VAT and Duties Tribunal, at beløbet ikke var omfattet af fritagelsen. Det udgjorde derimod et vederlag for en *separat* tjenesteydelse, der alene angik optionerne og derfor ikke direkte stod i forbindelse med lejemålet.

8. Både Mirror Group og Commissioners har appelleret VAT and Duties Tribunal's afgørelse til High Court. Under appelsagen er der opstået tvivl om fortolkningen af sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), særligt på baggrund af Lubbock Fine-dommen. High Court er af den opfattelse, at det ikke klart fremgår af den pågældende dom, på grundlag af hvilke kriterier sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b)'s anvendelsesområde blev fastlagt, og at det derfor ikke er muligt at drage holdbare konklusioner med henblik på at afgøre den foreliggende sag. Ved kendelse af 15. oktober 1998 har High Court derfor forelagt Domstolen følgende to spørgsmål til præjudiciel afgørelse:

»1) Indeholder artikel 13, punkt B, litra b), i Rådets direktiv 77/388/EØF efter Domstolens afgørelse i sag C-63/92 (dom af 15.12.1993, Lubbock Fine & Co. mod Commissioners of Customs and Excise, Sml. I, s. 6665) en regel om momsfritagelse for den ydelse, der leveres af en person, som ikke inden da har rettigheder over den faste ejendom, når den pågældende med udlejeren indgår en aftale om at leje den faste ejendom og/eller accepterer et lejemål fra udlejeren mod, at denne betaler den pågældende en sum penge?

2) Indeholder artikel 13, punkt B, litra b), i Rådets direktiv 77/388/EØF efter Domstolens afgørelse i sag C-63/92 (dom af 15.12.1993, Lubbock Fine & Co. mod Commissioners of Customs and Excise) en regel om momsfritagelse for den ydelse, som leveres af en person, som ikke inden da har rettigheder over den faste ejendom, når den pågældende

a) indgår en optionsaftale vedrørende kontrakter om leje af den faste ejendom mod, at der betales den pågældende en sum penge på det vilkår, at pengene skal blive stående på en særlig konto til sikkerhed for opfyldelse af den pågældendes forpligtelser i henhold til optionsaftalen, og/eller

b) efterfølgende udøver optionerne i henhold til optionsaftalen og accepterer et lejemål i den faste ejendom mod, at pengene på den særlige konto frigives til den pågældende?«

Sag C-108/99, Cantor: de faktiske omstændigheder og det præjudicielle spørgsmål

9. Den 25. marts 1986 udlejede Prudential Assurance Co. Ltd (herefter »Prudential«)

fjerde etage i en bygning i London til Wako International (Europe) Limited (herefter »Wako«). Lejemålet blev indgået for 15 år. I henhold til lejekontraktens klausul 18, litra d), forpligtede Wako sig til ikke at afstå eller fremleje lokalerne uden ejerens samtykke.

10. I 1993 besluttede Wako at afstå lejemålet til Cantor Fitzgerald International (herefter »Cantor«). Dette skete i tre forskellige retshandler. I den første retshandel, som blev indgået den 12. marts 1993, indgik Wako og Cantor en aftale om afståelse af lejemålet til Cantor. I henhold til aftalen (som Cantor Fitzgerald Securities indtrådte i som kautionist for Cantor's forpligtelser) forpligtede Wako sig til som vederlag for, at Cantor havde overtaget lejemålet, at betale Cantor 1,5 mio. GBP, når aftalen blev opfyldt. Cantor påtog sig at opfylde Wako's forpligtelser som lejer og at holde Wako skadesløs for ethvert tab og påtage sig enhver erstatningspligt vedrørende lejemålet. Cantor påtog sig også at indhente en tilladelse til overdragelse hos Prudential.

11. Med hensyn til denne tilladelse til overdragelse, som var den anden af de tre retshandler, blev der derefter den 23. marts 1993 indgået en aftale mellem Prudential, Wako og Cantor med Cantor Fitzgerald Securities som kautionist. Prudential gav deri Wako tilladelse til at afstå lejemålet til Cantor, og Cantor indvilgede over for Prudential i at betale den krævede leje og opfylde Wako's forpligtelser i henhold til lejemålet. Den følgende dag indgik Wako og Cantor (igen med Cantor Fitzgerald Securities som kautionist) en tredje retshandel, hvorved Wako formelt overdrog lejemålet til Cantor. Umiddelbart herefter tog Cantor lokalerne i besiddelse.

12. I medfør af den ovenfor beskrevne transaktion modtog Cantor 1,5 mio. GBP fra Wako, hvoraf Cantor betalte moms. Commissioners bekræftede ved afgørelse af 30. juli 1996, at dette var den korrekte fremgangsmåde. Den 13. august 1996 indbragte Cantor denne afgørelse for Value Added Tax and Duties Tribunal, som den 6. august 1997 gav Cantor medhold i dens påstand, idet den fastslog, at transaktionen var fritaget for moms.

13. Den 26. september 1997 har Commissioners indbragt afgørelsen for High Court med henblik på ophævelse af rettens afgørelse. Også under behandlingen af denne sag er der imidlertid opstået tvivl om fortolkningen af sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), ligeledes på baggrund af Lubbock Fine-dommen. Ved kendelse af 2. september 1998 har High Court derfor forelagt følgende spørgsmål til Domstolen til præjudiciel afgørelse:

»Indeholder artikel 13, punkt B, litra b), i sjette momsdirektiv efter Domstolens afgørelse i sag C-63/92 (dom af 15.12.1993, Lubbock Fine & Co. mod Commissioners of Customs and Excise, Sml. I, s. 6665) en

regel om momsfritagelse for en ydelse, der leveres af en person, som ikke har rettigheder over vedkommende ejendom, når denne person indvilger i at leje ejendommen af lejeren og sidstnævnte betaler den pågældende person et beløb for at overtage lejemålet heraf?«

Retlig gennemgang

Almindelige bemærkninger

14. Med disse to anmodninger om præjudiciel afgørelse ønsker High Court med henblik på de ovenfor beskrevne faktiske omstændigheder en fortolkning af begrebet »bortforpagtning og udlejning af fast ejendom« i sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b). Der anmodes særligt om, at en sådan afgørelse bliver truffet på baggrund af Domstolens dom i Lubbock Fine-dommen, som har givet en vis vejledning med hensyn til rækkevidden af dette begreb.

15. I Lubbock Fine-dommen blev Domstolen anmodet om at tage stilling til den situation, at en lejer havde givet afkald på sine rettigheder i henhold til et lejemål og ladet ejendommen gå tilbage til udlejeren mod betaling. Det spørgsmål, der skulle afgøres var derfor, om transaktionen var omfattet af begrebet »bortforpagtning og udlejning af fast ejendom« i sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b).

16. Domstolen fastslog, at »når en bestemt transaktion, som f.eks. udlejning af fast ejendom, der i øvrigt skulle beskattes på grundlag af den betalte leje, falder ind under anvendelsesområdet for en fritagelse ifølge sjette direktiv, skal en ændring i kontraktforholdet som f.eks. en afståelse af lejemålet mod betaling af en godtgørelse ligeledes betragtes som faldende ind under anvendelsesområdet for denne fritagelse«, at »den forelæggende rets spørgsmål [derfor skulle] besvares med, at udtrykket 'udlejning af fast ejendom', der er anvendt i sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), til at definere en fritaget transaktion, dækker det tilfælde, hvor en lejer afstår sit lejemål og tilbageleverer den faste ejendom til den umiddelbare udlejer«, samt at »et retsforhold, der skabes ved én og samme lejekontrakt, [ikke kan] opdeles på denne måde« [4].

17. Som nævnt ovenfor er High Court i tvivl om rækkevidden af præcedensvirkningen af denne afgørelse, navnlig med hensyn til spørgsmålet, om det er den rette kilde til vejledning med hensyn til afgørelsen af den sag, der foreligger for den. Sagens parter har ikke kunnet afklare tvivlsspørgsmålene, idet de i deres indlæg for High Court og i de bemærkninger, de har indgivet til Domsto-

4 — Lubbock Fine-dommen, præmis 9, 10 og 12.

len, har anvendt den pågældende dom til støtte for helt modstridende konklusioner.

18. Efter min opfattelse kan Lubbock Fine-dommen ikke i sig selv være afgørende med hensyn til den foreliggende sag, ikke alene fordi sagens faktiske omstændigheder ikke er helt de samme som i sagen for High Court, men primært fordi dommen ved sin formulering udelukker, at den automatisk kan anvendes på andre sager. I stedet for at beskæftige sig med ordlyden af dommen må man derfor hellere se på det ræsonnement, Domstolen må have fulgt, med henblik på at afgøre, om og i hvilket omfang Lubbock Fine-dommen kan finde anvendelse.

19. Med henblik herpå må udgangspunktet være det begreb, som er det centrale både i Lubbock Fine-dommen og de foreliggende sager, nemlig begrebet »bortforpagtning og udlejning af fast ejendom«, som er anvendt i sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b). Det er imidlertid alt andet end nemt at definere, da — som Domstolen selv har udtalt — »ordlyden af sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), ikke giver nogen afklaring af rækkevidden af begreberne 'bortforpagtning' og 'udlejning af fast ejendom'« [5].

20. Hvis man gradvis skal komme det nærmere, giver fællesskabsretspraksis for det første et fortolkningselement, som er i overensstemmelse med det vedtagne princip om, at undtagelser fra en almindelig regel ikke må fortolkes udvidende. Uanset at der er rejst tvivl om dette spørgsmål under nærværende sag, er der ingen begrundelse for at anvende en anden tilgang til fortolkningen af den foreliggende bestemmelse. Domstolen har udtrykkeligt udtalt, at »de udtryk, der anvendes til at betegne de fritagelser, som er fastsat i sjette direktivs artikel 13, skal fortolkes strengt, da de er undtagelser fra det almindelige princip, hvorefter moms opkræves af enhver tjenesteydelse, der udføres mod vederlag af en afgiftspligtig person« [6].

21. Når det er sagt, må man også tage i betragtning, at »fritagelserne i sjette direktivs artikel 13 er selvstændige fællesskabsretlige begreber«, og derfor må underlægges en fællesskabsdefinition. Endvidere må definitionen »i visse henseender [være] bredere end [den], der er fastsat i de forskellige nationale retssystemer«, når der — omend »for så vidt angår udelukkelse af afgiftsfritagelse« — i sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), udtrykkeligt nævnes »aftaler om hotelovernatning [...], som i visse nationale retssystemer ikke anses for at være lejeaftaler« [7].

5 — Domstolens domme af 12.9.2000, sag C-359/97, Kommissionen mod Det Forenede Kongerige, Sml. I, s. 6355, præmis 65, og sag C-358/97, Kommissionen mod Irland, Sml. I, s. 6301, præmis 53, der begge vedrørte vejafgifter.

6 — Dom af 12.2.1998, sag C-346/95, Blasi, Sml. I, s. 481, præmis 18. Jf. i samme retning bl.a. ovennævnte sag C-359/97, præmis 67, og sag C-358/97, præmis 55, samt senest dom af 18.1.2001, sag C-150/99, Stockholm Lindöpark AB, Sml. I, s. 493, præmis 25.

7 — Jf. ovennævnte sag C-359/97, præmis 63 og 66, og sag C-358/97, præmis 51 og 54.

22. Bortset herfra mener jeg som udgangspunkt, at man bedst når frem til en definition af det pågældende begreb ved at anvende det fortolkningsbidrag, som sædvanligvis bruges til at fortolke et fællesskabsretligt begreb, når lovgivningen ikke indeholder anden vejledning. Med andre ord må vi se på begrebets »sædvanlige« betydning, eller den betydning, det sædvanligvis tillægges i de forskellige retssystemer i medlemsstaterne [8].

23. Med hensyn hertil kan man være enig med generaladvokat Darmon i, at »det er ubestridt, at lejeforholdet er en aftale, hvorved udlejeren mod betaling overlader visse rettigheder over sin ejendom, som f.eks. brugsretten, uanset hvilke mindre forskelle, der kan være på dette punkt mellem de nationale retssystemer« [9]. Hertil kan man — selv om det fremgår af denne definition — tilføje, at, som Domstolen fastslog i de ovennævnte vejafgiftssager, kan »aftaler, der er karakteriseret ved, at der ikke er taget hensyn til varigheden af benyttelsen af den faste ejendom, som er et afgørende forhold i en lejeaftale, [...] som følge heraf ikke være omfattet af begrebet 'bortforpagtning og udlejning'« [10].

24. Selv på denne baggrund giver definitionen af det pågældende begreb imidlertid stadig ingen brugbar vejledning til besvarelse af spørgsmålene, der er rejst af den nationale ret. Det er nødvendigt at gå lidt videre og se, om dette generelle begreb giver flere og mere præcise oplysninger.

25. Med hensyn hertil mener jeg, at generaladvokat Jacobs kom med et særligt værdifuldt bidrag i sit forslag til afgørelse for nylig i Stockholm Lindöpark-sagen, hvor han fremhævede, at en kontrakt, for at blive fritaget i henhold til sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), skal have »samme væsentlige kendetegn som bortforpagtning og udlejning, som omfatter retten til at tage en bestemt del eller et område af en fast ejendom i besiddelse som var det ens egen og at udelukke eller indbyde andre, samt en aftale mellem parterne, hvori der tages hensyn til besiddelsens varighed, særlig som kriterium ved fastsættelsen af prisen. Sådanne kendetegn skal desuden være dominerende i aftalen« [11].

26. Efter min opfattelse er det særdeles vigtigt for den foreliggende sag, at han anfører, at de væsentlige kendetegn ved bortforpagtning og udlejning skal være de *dominerende* eller fremherskende i aftalen, for at den kan falde ind under fritagelsen. Dette indebærer, at kontrakter, som, selv om de har mange træk til fælles med leje-

8 — Jf. generaladvokat Alber's forslag til afgørelse i ovennævnte sag C-359/97, punkt 76, og i sag C-358/97, punkt 63.

9 — Generaladvokat Darmon's forslag til afgørelse i Lubbock Fine-sagen, punkt 39.

10 — Dommen i sag C-359/97, præmis 68, og i sag C-358/97, præmis 56.

11 — Punkt 40 i forslaget til afgørelse i sag C-150/99, jf. fodnote 6.

og forpagtningskontrakter, primært vedrører levering af tjenesteydelser i forbindelse med brugsretten til ejendommen, ikke er omfattet af fritagelse. Netop af den grund påpegede generaladvokat Jacobs, da han i det samme forslag til afgørelse tog stilling til kontrakter om brug af golfbaner, at det måtte afgøres, »om transaktionen skal betragtes som bortforpagtning og udlejning af fast ejendom eller som præstation af tjenesteydelser, for hvilke den faste ejendom er en underliggende, men afgørende forudsætning« [12]. Generaladvokat Alber lader til at være gået ud fra den samme sondring i vejafgiftssagerne, hvori han argumenterede for, at de afgifter, der blev betalt af brugerne af vejene, udgjorde et vederlag for en tjenesteydelse, snarere end for brugen af ejendom [13].

27. For at bestemme de væsentligste elementer i en kontrakt, må man imidlertid foretage mere end en abstrakt eller rent formel gennemgang af den. Kontraktens *erhvervsmæssige formål* må fastlægges, dvs. den konkrete måde, hvorpå parternes interesser objektivt skal tilgodeses. Med andre ord må vi udfinde det element, som traditionelt i retssystemerne i forskellige europæiske lande kaldes *causa* (dvs. genstand), hvorved der forstås det erhvervsmæssige formål, som skal tilgodese parternes respektive interesser, der er baggrunden for kontrakten. I tilfælde af udlejning består dette som ovenfor anført i, at den ene part til den anden overdrager en eksklusiv brugsret til fast ejendom for en aftalt periode.

28. Det er klart, at dette formål er det samme for alle kontraktens parter, og derfor er afgørende for dens indhold. På den anden side har det ikke nogen forbindelse med de *subjektive grunde*, der har fået hver af parterne til at indgå kontrakten, og disse fremgår naturligvis ikke af dens ordlyd. Jeg nævner dette punkt, fordi manglende sondring mellem en kontrakts formål og parternes motiver efter min mening har været kilde til misforståelser, selv i de her foreliggende sager, og har gjort det vanskeligt at kvalificere de foreliggende kontrakter.

29. Jeg bemærker dog, at det pågældende fortolkningsbidrag ikke er uden fortilfælde i Fællesskabets retspraksis. Som det f.eks. var tilfældet i generaladvokat Alber's forslag til afgørelse i vejafgiftssagerne, har det været nødvendigt at se på det »væsentligste formål med kontrakten mellem parterne« med henblik på at afgøre, om afgifterne blev betalt for leje af vejbanen eller for en tjenesteydelse [14]. Domstolen har også i sine afgørelser i disse sager anset det formål, en

12 — Punkt 31 i forslaget til afgørelse i sag C-150/99.

13 — Jf. forslag til afgørelse i ovennævnte sag C-359/97, punkt 80, og i sag C-358/97, punkt 67.

14 — Jf. forslag til afgørelse i ovennævnte sag C-359/97, punkt 80, og i ovennævnte sag C-358/97, punkt 67.

kontrakt tjener for kontraktens parterne, for afgørende. Som nævnt ovenfor bygger Domstolens konklusion på, at parterne ikke, da de udformede kontraktens bestemmelser, tog hensyn til varigheden af brugsretten til den faste ejendom [15].

30. Formentlig var det ud fra en tilsvarende betragtning, at Domstolen i Henriksen-dommen [16] bemærkede, at »begrebet 'udlejning af fast ejendom', som er genstand for afgiftsfritagelsen i henhold til det sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), ud over udlejning af faste ejendomme, der er udlejningens hovedgenstand, omfatter udlejning af alle goder, der er accessorier hertil«, og at »udlejning af pladser til parkering af køretøjer [...] herefter ikke [er] undtaget fra den således hjemlede afgiftsfritagelse, såfremt udlejningen sker i nær tilknytning til en afgiftsfri udlejning af fast ejendom, der er bestemt til anden brug — som f.eks. beboelsesejendomme eller erhvervsejendomme — i den forstand, at de to lejeforhold *udgør én økonomisk transaktion*« [17].

31. Endvidere er det efter min opfattelse også den betragtning, der ligger til grund for Lubbock Fine-dommen, hvortil der er blevet henvist under nærværende sager. Som anført ovenfor fastslog Domstolen i den pågældende sag, at begrebet »bortforpagtning og udlejning af fast ejendom« i sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), omfatter det tilfælde, hvor en lejer giver afkald på rettigheder i henhold til sit lejemål og lader rådigheden over den faste ejendom gå tilbage til udlejeren mod et vederlag. Det forholder sig efter Domstolens opfattelse således, fordi, hvis udlejning af en fast ejendom falder ind under anvendelsesområdet for en fritagelse ifølge direktivet, skal en ændring i kontraktforholdet som f.eks. en afståelse af lejemålet mod betaling af et vederlag ligeledes betragtes som faldende ind under anvendelsesområdet for denne fritagelse [18].

32. Domstolen tillagde det således hverken betydning, at parterne havde indgået en ny kontrakt for at bringe lejemålet til ophør, eller at det i det pågældende tilfælde var udlejeren, der havde betalt lejeren. I stedet lader det til, at den afgørende faktor for Domstolen var, at formålet med den nye kontrakt var at lade brugsretten til ejendommen gå tilbage til udlejeren, dvs. den havde det samme formål som den oprindelige kontrakt, om end den pågældende ret blev overdraget i den modsatte retning.

33. Efter disse almindelige bemærkninger kan jeg nu tage stilling til de forskellige spørgsmål enkeltvis:

15 — Da generaladvokat Jacobs omtalte disse afgørelser i sit forslag til afgørelse i Stockholm Lindöpark-sagen, bemærkede han med rette, at »Domstolen [...] særligt [havde [...], at aftalen mellem parterne skulle tage hensyn til varigheden af benyttelsen af ejendommen, navnlig som et afgørende forhold ved fastsættelsen af den erlagte modydelse« (punkt 23).

16 — Dom af 13.7.1989, sag 173/88, Sml. s. 2763.

17 — Præmis 14 og 15, min fremhævelse.

18 — Præmis 9 og 10.

Sag C-408/99 (Mirror Group)

det. Af samme grund mener jeg også, at de bør være momsfritaget.

a) Første spørgsmål

34. Med sit første spørgsmål ønsker den nationale ret oplyst, om begrebet »bortforpagtning og udlejning af fast ejendom« omfatter en transaktion, som består i: 1) en aftale vedrørende leje af en fast ejendom og/eller 2) accept af et lejemål i ejendommen fra udlejeren mod, at denne betaler den pågældende en sum penge som et vederlag.

35. Ud fra en umiddelbar betragtning og ifølge forelæggelseskendelsen indebærer transaktionen to forskellige retshandler. I teorien vil de derfor kunne give anledning til forskellig momsbehandling afhængig af, hvordan de klassificeres. I den pågældende sag er dette imidlertid ikke blevet fremført af nogen af parterne, selv om deres stilling derefter er forskellig med hensyn til, hvordan problemet i det første spørgsmål skal løses.

36. Jeg er nu enig i, at de to retshandler bør anses for at være en enkelt transaktion, eftersom de, fordi de har det samme erhvervsmæssige formål, er så nært forbun-

37. Den væsentligste faktor er efter min opfattelse, at hele transaktionen blev foretaget med henblik på at skabe et forhold mellem udlejer og lejer, og at det eneste fælles erhvervsmæssige formål med de to retsakter derfor var at overdrage brugsretten til ejendommen fra ejeren til lejeren. Denne opfattelse understøttes bl.a. af, at vederlaget først i fuldt omfang blev frigivet til Mirror Group, da den periode, hvori den havde ret til at opsige lejemålene (jf. ovenfor, punkt 4), udløb, hvilket godtgør, at betalingen af vederlaget udgjorde et element af forholdet mellem udlejer og lejer.

38. På den anden side er det efter min opfattelse — og også efter Kommissionens — irrelevant, at betalingen ikke blev foretaget af lejeren, men af udlejeren. I Lubbock Fine-dommen var denne omstændighed ikke til hinder for, at Domstolen fastslog, at den pågældende transaktion udgjorde udlejning i sjette direktivs artikel 13's forstand.

39. Hvis det derfor fastslås, at formålet med hele transaktionen, som det er min opfattelse, var at overdrage brugsretten til den faste ejendom fra ejeren til lejeren, må det nødvendigvis konkluderes, at transaktionen i dens helhed er omfattet af betydningen af begrebet »bortforpagtning og

udlejning af fast ejendom« i sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b).

b) Spørgsmål 2

40. Med sit andet spørgsmål til Domstolen ønsker den forelæggende ret oplyst, om begrebet »bortforpagtning og udlejning af fast ejendom« i sjette direktivs artikel 13 omfatter en ydelse, hvorved en person: a) indgår en optionsaftale vedrørende leje af fast ejendom mod betaling af en sum penge på det vilkår, at pengene skal blive stående på en særlig konto til sikkerhed for opfyldelse af den pågældendes forpligtelser i henhold til optionsaftalen, og/eller b) efterfølgende udøver optionerne og således indgår lejemålet mod pengenes frigivelse.

41. Det må siges, at dette spørgsmål ikke er let at forstå. Kommissionen antager i sine skriftlige indlæg, at spørgsmålet vedrører to helt forskellige situationer. Situation a) vedrører efter Kommissionens opfattelse en aftale, i henhold til hvilken den ene part modtager et vederlag for at indgå en optionsaftale vedrørende leje af fast ejendom og forpligter sig til at anbringe pengene på en særlig bankkonto. Situation b) vedrører derimod en aftale, i henhold til hvilken pengebeløbet betales som vederlag for, at medkontrahenten faktisk udøver optionen og indgår lejemål i ejendommen.

42. Endnu engang mener jeg imidlertid, at forskellen på de to situationer ikke er af afgørende betydning for besvarelsen til den nationale ret. Selv under den forudsætning, at der er to forskellige retshandler, forholder det sig dog stadig sådan, at de to aftaler har nær forbindelse med hinanden, fordi deres erhvervsmæssige formål er det samme. For at afgøre, om denne transaktion er fritaget for moms, må man med andre ord endnu en gang se på det formål, som den samlet set skal tjene.

43. På denne baggrund må jeg under hensyn til, at vederlaget først frigives til Mirror Group, når optionen faktisk er blevet udøvet, og fremfor alt til, at det pengebeløb, der frigives, er direkte proportionalt med det areal, der faktisk lejes (jf. ovenfor, punkt 4), konkludere, at formålet med aftalen, der er beskrevet under a), alene var sammen med lejekontrakten at bidrage til overdragelse af brugsretten til ejendommen fra ejeren til en anden. Hvis dette imidlertid er det generelle formål med transaktionen, hvilket jeg mener det er, følger det heraf, at også i dette tilfælde må det beløb, ejeren af ejendommen betaler, være omfattet af momsfritagelsen i sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), for bortforpagtning og udlejning af fast ejendom.

Sag C-108/99 (Cantor)

44. Endelig skal der tages stilling til det spørgsmål, der er blevet forelagt af High

Court i Cantor-sagen, dvs. spørgsmålet, om begrebet »bortforpagtning og udlejning af fast ejendom« i sjette direktiv omfatter en aftale, i henhold til hvilken en lejer betaler en sum penge til en anden som vederlag for, at medkontrahenten indvilger i at leje ejendommen.

45. Særligt efter Det Forenede Kongeriges regerings opfattelse er denne type kontrakt ikke omfattet af fritagelsen. Grunden hertil er, at den består i en aftale mellem en lejer og en tredjemand, som kun vedrører tredjemands overtagelse af forpligtelserne i henhold til lejekontrakten mod betaling af en sum penge. Efter Det Forenede Kongeriges regerings mening har dette ingen forbindelse med indgåelse af et lejemål.

46. Denne konklusion forekommer mig ikke overbevisende. Den pågældende kontrakt kan ikke udskilles fra resten af de aftaler, hvorved hele transaktionen skal gennemføres. Selv om transaktionen er indeholdt i tre forskellige dokumenter, supplerer disse efter min opfattelse hinanden med henblik på det samme formål, som er med ejerens samtykke at overdrage retten til brug af ejendom fra lejeren til tredjemand.

47. Kort sagt skal transaktionen ændre den oprindelige lejekontrakt med hensyn til identiteten af kontraktens parter. Princippet i Lubbock Fine-dommen bør derfor anvendes. Domstolen redegjorde i den pågældende dom for, at sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), finder anvendelse på aftaler, der ændrer eksisterende lejemål, herunder (men ikke kun) aftaler om »afståelse af lejemålet mod betaling af en godtgørelse«. Der er ingen grund til, at resultatet skulle blive et andet for situationer, der bygger på de samme betragtninger, dvs. situationer, som vedrører aftaler som de her foreliggende om ændring af identiteten af parterne i eksisterende lejemål.

48. I strid med, hvad Kommissionen har gjort gældende i sit skriftlige indlæg, taler det heller ikke imod dette resultat, at det i den foreliggende sag var lejeren, der betalte en tredjemand, som under forudsætning af udlejerens samtykke havde forpligtet sig til at overtage lejerens forpligtelser i henhold til lejemålet. Selv Kommissionen har i øvrigt ændret opfattelse af dette spørgsmål, og har under retsmødet argumenteret for, at der skal tages hensyn til transaktionens erhvervsmæssige formål. Særligt har Kommissionen påpeget, at lejeren kunne have opnået det samme erhvervsmæssige formål ved hjælp af andre transaktioner, som klart er undtaget fra moms (f.eks. ved at fremleje ejendommen til tredjemand og betale den pågældende en passende godtgørelse). Kommissionen er således af den opfattelse, at en række forskellige transaktioner, såsom de foreliggende, som har samme erhvervsmæssige formål, bør behandles ens med hensyn til moms.

Forslag til afgørelse

49. På baggrund heraf skal jeg foreslå Domstolen at besvare de af High Court forelagte spørgsmål på følgende måde:

I sag C-409/98, Mirror Group:

I overensstemmelse med dom af 15. december 1993, sag C-63/92, Lubbock Fine (Sml. I, s. 6665) momsfritager artikel 13, punkt B, litra b), i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag

1) den ydelse, der består i udlejning af en fast ejendom til en person, som ikke inden da har rettigheder over den faste ejendom, når den pågældende med udlejeren indgår en aftale vedrørende leje af den faste ejendom og/eller accepterer et lejemål i ejendommen mod, at udlejeren betaler den pågældende en sum penge

og

2) den ydelse, der består i udlejning af fast ejendom til en person, som ikke inden da havde rettigheder over den faste ejendom, når den pågældende

a) indgår en optionsaftale vedrørende kontrakter om leje af den faste ejendom mod, at der betales den pågældende en sum penge på det vilkår, at pengene skal blive stående på en særlig konto til sikkerhed for opfyldelse af den pågældendes forpligtelser i henhold til optionsaftalen, og/eller

b) efterfølgende udøver optionerne i henhold til optionsaftalen og accepterer et lejemål i den faste ejendom mod, at pengene på den særlige konto frigives til den pågældende.

I sag C-108/99, Cantor:

I overensstemmelse med dom af 15. december 1993, sag C-63/92, Lubbock Fine (Sml. I, s. 6665) momsfritager artikel 13, punkt B, litra b), i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag lejerens overdragelse af lejemålet for en fast ejendom til en tredjemand, som ikke inden da havde rettigheder over den faste ejendom, mod, at lejeren betaler den pågældende en sum penge.