DOMSTOLENS DOM
15. december 1993 *

I sag C-63/92,

angående en anmodning, som Value Added Tax Tribunal, London Tribunal Centre, i medfør af EØF-traktatens artikel 177 har indgivet til Domstolen for i den for nævnte ret verserende sag,

Lubbock Fine & Co.

mod

Commissioners of Customs & Excise,

at opnå en præjudiciel afgørelse vedrørende fortolkningen af artikel 13, punkt B, litra b) og g), i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1),

har

DOMSTOLEN

sammensat af præsidenten, O. Due, afdelingsformændene J. C. Moitinho de Almeida, M. Diez de Velasco og D. A. O. Edward samt dommerne C. N. Kakouris, R. Joliet, F. Grévisse, M. Zuleeg og P. J. G. Kapteyn,

generaladvokat: M. Darmon
justitssekretær: assisterende justitssekretær H. v. Holstein,

* Processprog: engelsk.

efter at der er indgivet skriftlige indlæg af:

— Lubbock Fine & Co. ved David Goy, QC

— Det Forenede Kongerige ved Assistant Treasury Solicitor John E. Collins, som befuldmægtiget, og Barrister A. W. H. Charles

— den græske regering ved Fokionas P. Georgakopoulos, Statens Advokatkontor, som befuldmægtiget

— Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved juridisk konsulent Thomas F. Cusack, som befuldmægtiget

på grundlag af retsmøderapporten,

efter at Lubbock Fine & Co., Det Forenede Kongeriges regering, den tyske regering ved Regierungsdirektor Claus-Dieter Quassowski, som befuldmægtiget, den græske regering og Kommissionen har afgivet mundtlige indlæg i retsmødet den 28. april 1993,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 30. juni 1993,

afsagt følgende

Dom

1 Ved kendelser af 30. juli 1991 og 26. februar 1992, indgået til Domstolen den 3. marts 1992, har Value Added Tax Tribunal, London Tribunal Centre, i medfør af EØF-traktatens artikel 177 forelagt Domstolen tre præjudicielle spørgsmål vedrørende fortolkningen af artikel 13, punkt B, litra b) og g), i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1, herefter benævnt »sjette direktiv«).

2 Disse spørgsmål er rejst under en sag mellem et revisionsfirma, Lubbock Fine & Co. (herefter benævnt »Lubbock Fine«), og Commissioners of Customs & Excise (herefter benævnt »afgiftsmyndigheden«) vedrørende pligt til at betale merværdiafgift (herefter benævnt »moms«) af en godtgørelse, Lubbock Fine har modtaget i anledning af afståelse af et lejemål før dets udløb. Lubbock Fine havde i 1971 for en periode af 25 år og et kvartal lejet en ejendom tilhørende Esso Pension Trust Ltd. Denne bygning blev senere solgt til Guildhall Properties Ltd. I 1990 indgik Guildhall Properties Ltd og Lubbock Fine en aftale, ifølge hvilken Lubbock pr. 1. juni samme år gav afkald på den resterende lejeperiode ifølge lejekontrakten og tilbageleverede lokalerne til Guildhall Properties. Som vederlag betalte sidstnævnte en godtgørelse på 850 000 UKL.

3 Afgiftsmyndigheden fandt, at denne godtgørelse ifølge britisk lovgivning, i det foreliggende tilfælde Value Added Tax Act 1983, som senere ændret ved Finance Act 1989, var momspligtig og afkrævede derfor Lubbock Fine et beløb på 110 869,56 UKL. I denne forbindelse fritages ifølge punkt 1 i kategori 1 i bilag 6 til Value Added Tax Act 1983 med senere ændringer »indrømmelse af enhver form for adkomst til eller ret over en fast ejendom eller enhver form for tilladelse til at besidde en fast ejendom ...« fra moms. Det følger af denne bestemmelse sammenholdt med en fodnote, at leje, fremleje og afståelse af lejemål over fast ejendom principielt er fritaget for moms. Derimod er afståelse af et lejemål til fordel for den, fra hvem lejeren afleder sine rettigheder, undtaget fra denne fritagelse.

4 Til støtte for en sag anlagt ved Value Added Tribunal har Lubbock Fine gjort gældende, at bestemmelsen om undtagelsen fra anvendelsesområdet for fritagelsen strider mod artikel 13, punkt B, i sjette direktiv.

5 Det bestemmes i denne artikel:

»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:

a) ...

b) bortforpagtning og udlejning af fast ejendom med undtagelse af:

1) udlejning inden for hotelsektoren eller sektorer med tilsvarende opgaver, således som dette begreb er fastlagt i medlemsstaternes lovgivning, herunder udlejning i ferielejre eller i områder, der er indrettet som campingpladser

2) udlejning af pladser til parkering af køretøjer

3) udlejning af udstyr og maskiner, der installeres på brugsstedet

4) udlejning af bokse.

Medlemsstaterne kan fastsætte yderligere undtagelser inden for dette fritagelsesområde.

...

g) levering af bygninger eller dele heraf med tilhørende jord, med undtagelse af de i artikel 4, stk. 3, litra a), nævnte

...«

6 Det bestemmes i direktivets artikel 4, stk. 3:

»Medlemsstaterne kan som afgiftspligtig person ... anse enhver, der lejlighedsvis udfører ... især en enkelt af følgende transaktioner:

a) levering af en bygning eller en del af en bygning med tilhørende jord inden første indflytning; medlemsstaterne kan fastlægge de nærmere betingelser for anvendelsen af dette kriterium på ombygninger og definere begrebet 'tilhørende jord' ...

Ved 'bygning' forstås enhver grundfast konstruktion ...«.

7 Da Value Added Tax Tribunal fandt, at spørgsmålet om momspligten af det beløb, der var betalt til Lubbock Fine, afhænger af fortolkningen af artikel 13, punkt B, i sjette direktiv, har den besluttet at forelægge Domstolen tre præjudicielle spørgsmål, der er affattet således:

»1) Er afståelse af et lejemål over fast ejendom mod, at udlejeren betaler en godtgørelse til lejeren, en transaktion, der er omfattet af begrebet 'bortforpagtning og udlejning af fast ejendom' i artikel 13, punkt B, litra b), i sjette direktiv?

2) Såfremt spørgsmål 1 besvares bekræftende, ønskes det oplyst, hvorvidt en medlemsstat kan undtage en sådan afståelse fra fritagelsesreglen og dermed gøre den til genstand for en opkrævning af afgift, jf. bestemmelsen i artikel 13, punkt B, litra b), in fine, i sjette direktiv, 'medlemsstaterne kan fastsætte yderligere undtagelser inden for dette fritagelsesområde'.

3) Såfremt spørgsmål 1 besvares benægtende, ønskes det oplyst, hvorvidt en afståelse af et lejemål over bygninger eller dele heraf mod, at udlejeren betaler en godtgørelse til lejeren, må anses for en transaktion, der er omfattet af begrebet 'levering af bygninger eller dele heraf med tilhørende jord, med undtagelse af de i artikel 4, stk. 3, litra a), nævnte', i artikel 13, punkt B, litra g), i sjette direktiv.«

Begrebet »udlejning af fast ejendom«

8 Med sit første spørgsmål ønsker den forelæggende ret reelt oplyst, om 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 mod vederlag afstår sit lejemål og tilbageleverer den faste ejendom til den umiddelbare udlejer.

9 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.

10 Den forelæggende rets spørgsmål skal derfor 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.

Muligheden af at beskatte visse transaktioner, som principielt er fritaget

11 Med sit andet spørgsmål ønsker den forelæggende ret reelt oplyst, om artikel 13, punkt B, litra b), der tillader medlemsstaterne at fastsætte yderligere undtagelser fra anvendelsesområdet for fritagelsen af udlejning af fast ejendom, bemyndiger dem til at afgiftsbelægge en godtgørelse, der betales af en af parterne til den anden i anledning af afståelse af et lejemål, såfremt den efter lejekontrakten betalte leje har været momsfritaget.

12 Det bemærkes, at artikel 13, punkt B, tillader medlemsstaterne fra anvendelsesområdet for fritagelsen at undtage visse former for udlejning og således afgiftsbelægge dem. Derimod kan bestemmelsen ikke opfattes således, at den tillader dem at afgiftsbelægge en transaktion, hvorved en aftale bringes til ophør, når indgåelsen af denne aftale skal være fritaget. Et retsforhold, der skabes ved én og samme lejekontrakt, kan ikke opdeles på denne måde.

13 Det andet spørgsmål skal derfor besvares med, at sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), der tillader medlemsstaterne at fastsætte yderligere undtagelser fra anvendelsesområdet for fritagelsen af udlejning af fast ejendom, ikke bemyndiger dem til at afgiftsbelægge en godtgørelse, der betales af en af parterne til den anden i anledning af afståelse af et lejemål, såfremt den efter lejekontrakten betalte leje har været momsfritaget.

Begrebet »levering af bygninger eller dele heraf med tilhørende jord«

14 Den forelæggende ret har alene stillet sit tredje spørgsmål med henblik på det tilfælde, at en godtgørelse, som betales af en af parterne til den anden i anledning af afståelse af et lejemål, ikke falder ind under den fritagelse, som er fastsat for »udlejning af fast ejendom«. Det er derfor ufornødent at besvare dette spørgsmål.

Sagens omkostninger

15 De udgifter, der er afholdt af den tyske, den græske og Det Forenede Kongeriges regering samt af Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber, som har afgivet indlæg for Domstolen, kan ikke erstattes. Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den nationale ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger.

På grundlag af disse præmisser

kender

DOMSTOLEN

vedrørende de spørgsmål, der er forelagt af Value Added Tax Tribunal, London Tribunal Centre, ved kendelser af 30. juli 1991 og 26. februar 1992, for ret:

1) Udtrykket »udlejning af fast ejendom«, der er anvendt i 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 til at definere en fritaget transaktion, dækker det tilfælde, hvor en lejer afstår sit lejemål og tilbageleverer den faste ejendom til den umiddelbare udlejer.

2) Artikel 13, punkt B, litra b), i direktiv 77/388, der tillader medlemsstaterne at fastsætte yderligere undtagelser fra anvendelsesområdet for fritagelsen af

udlejning af fast ejendom, bemyndiger dem ikke til at afgiftspålægge en godtgørelse, der betales af en af parterne til den anden i anledning af afståelse af et lejemål, såfremt den efter lejekontrakten betalte leje har været momsfritaget.

Due Moitinho de Almeida Diez de Velasco Edward

Kakouris Joliet Grévisse Zuleeg Kapteyn

Afsagt i offentligt retsmøde i Luxembourg den 15. december 1993.

J.-G. Giraud

Justitssekretær

O. Due

Præsident