

61992J0063

DOMSTOLENS DOM AF 15. DECEMBER 1993. - LUBBOCK FINE & CO. MOD COMMISSIONERS OF CUSTOMS AND EXCISE. - ANMODNING OM PRAEJUDICIEL AFGOERELSE: VALUE ADDED TAX TRIBUNAL, LONDON - FORENEDE KONGERIGE. - MERVAERDIAFGIFT - BETALING AF EN GODTGOERELSE VED AFSTAAELSE AF ET LEJEMAAL. - SAG C-63/92.

Samling af Afgørelser 1993 side I-06665

Sammendrag
Dommens præmisser
Afgørelse om sagsomkostninger
Afgørelse

Nøgleord

++++

Fiskale bestemmelser ° harmonisering af lovgivningerne ° omsætningsafgifter ° fælles merværdiafgiftssystem ° fritagelser i henhold til sjette direktiv ° fritagelse for udlejning af fast ejendom ° begreb ° betaling af godtgørelse i anledning af afståelse af et lejemål ° omfattet ° afgiftspaalægning i henhold til medlemsstaternes mulighed for at begrænse fritagelsens anvendelsesområde ° ulovlig

[Raadets direktiv 77/388, art. 13, punkt B, litra b)]

Sammendrag

Udtrykket "udlejning af fast ejendom", der er anvendt i artikel 13, punkt B, litra b), i sjette direktiv 77/388 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter til at definere en afgiftsfritaget transaktion, dækker det tilfælde, hvor en lejer mod vederlag afstår sit lejemål og tilbageleverer den faste ejendom til den umiddelbare udlejer.

Den samme bestemmelse, der tillader medlemsstaterne ° ud over de heri anførte fritagelser ° at fastsætte yderligere undtagelser fra anvendelsesområdet for fritagelsen af udlejning af fast ejendom, bemyndiger dem ikke til at afgiftspaalægge den nævnte godtgørelse, saafremt den efter lejekontrakten betalte leje har været fritaget i overensstemmelse med ovennævnte regel. Et retsforhold, der skabes ved én og samme lejekontrakt, kan nemlig ikke opdeles på denne måde.

Dommens præmisser

1 Ved kendelser af 30. juli 1991 og 26. februar 1992, indgaaet til Domstolen den 3. marts 1992, har Value Added Tax Tribunal, London Tribunal Centre, i medfør af EOEF-traktatens artikel 177 forelagt Domstolen tre præjudicielle spoergsmaal vedroerende fortolkningen af artikel 13, punkt B, litra b) og g), i Raadets sjette direktiv 77/388/EOEF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsaetningsafgifter ° Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1, herefter benævnt "sjette direktiv").

2 Disse spoergsmaal er rejst under en sag mellem et revisionsfirma, Lubbock Fine & Co. (herefter benævnt "Lubbock Fine"), og Commissioners of Customs & Excise (herefter benævnt "afgiftsmyndigheden") vedroerende pligt til at betale merværdiafgift (herefter benævnt "moms") af en godtgoerelse, Lubbock Fine har modtaget i anledning af afstaaelse af et lejemaal foer dets udloeb. Lubbock Fine havde i 1971 for en periode af 25 aar og et kvartal lejet en ejendom tilhoerende 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 aar gav afkald paa den resterende lejeperiode ifølge lejekontrakten og tilbageleverede lokalerne til Guildhall Properties. Som vederlag betalte sidstnævnte en godtgoerelse paa 850 000 UKL.

3 Afgiftsmyndigheden fandt, at denne godtgoerelse ifølge britisk lovgivning, i det foreliggende tilfaelde Value Added Tax Act 1983, som senere ændret ved Finance Act 1989, var momspligtig og afkrævede derfor Lubbock Fine et beløb paa 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 "indroemmelse 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 afstaaelse af lejemaal over fast ejendom principielt er fritaget for moms. Derimod er afstaaelse af et lejemaal til fordel for den, fra hvem lejen 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 paa betingelser, som de fastsætter for at sikre en korrekt og enkel anvendelse af nedennaevnte fritagelser, og med henblik paa 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, saaledes som dette begreb er fastlagt i medlemsstaternes lovgivning, herunder udlejning i ferielejre eller i omraader, der er indrettet som campingpladser

2) udlejning af pladser til parkering af koeretoer

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

4) udlejning af bokse.

Medlemsstaterne kan fastsaette yderligere undtagelser inden for dette fritagelsesomraade.

...

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

..."

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

"Medlemsstaterne kan som afgiftspligtig person ... anse enhver, der lejlighedsvis udfoerer ... isaer en enkelt af foelgende transaktioner:

a) levering af en bygning eller en del af en bygning med tilhoerende jord inden foerste indflytning; medlemsstaterne kan fastlaegge de naermere betingelser for anvendelsen af dette kriterium paa ombygninger og definere begrebet 'tilhoerende jord' ...

Ved 'bygning' forstaas enhver grundfast konstruktion ...".

7 Da Value Added Tax Tribunal fandt, at spoergsmaalet om momspligten af det beloeb, der var betalt til Lubbock Fine, afhaenger af fortolkningen af artikel 13, punkt B, i sjette direktiv, har den besluttet at forelaegge Domstolen tre praejudicielle spoergsmaal, der er affattet saaledes:

"1) Er afstaaelse af et lejemaal over fast ejendom mod, at udlejeren betaler en godtgoerelse 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) Saafremt spoergsmaal 1 besvares bekræftende, oenskes det oplyst, hvorvidt en medlemsstat kan undtage en saadan afstaaelse fra fritagelsesreglen og dermed goere den til genstand for en opkraevning af afgift, jf. bestemmelsen i artikel 13, punkt B, litra b), in fine, i sjette direktiv, 'medlemsstaterne kan fastsaette yderligere undtagelser inden for dette fritagelsesomraade' .

3) Saafremt spoergsmaal 1 besvares benægtende, oenskes det oplyst, hvorvidt en afstaaelse af et lejemaal over bygninger eller dele heraf mod, at udlejeren betaler en godtgoerelse til lejeren, maa anses for en transaktion, der er omfattet af begrebet 'levering af bygninger eller dele heraf med tilhoerende jord, med undtagelse af de i artikel 4, stk. 3, litra a), naevnte' , i artikel 13, punkt B, litra g), i sjette direktiv."

Begrebet "udlejning af fast ejendom"

8 Med sit foerste spoergsmaal oensker den forelaeggende 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, daekker det tilfaelde, hvor en lejer mod vederlag afstaar sit lejemaal og tilbageleverer den faste ejendom til den umiddelbare udlejer.

9 Naar en bestemt transaktion, som f.eks. udlejning af fast ejendom, der i oevrigt skulle beskattes paa grundlag af den betalte leje, falder ind under anvendelsesomraadet for en fritagelse ifoelge sjette direktiv, skal en aendring i kontraktforholdet som f.eks. en afstaaelse af lejemaallet mod betaling af en godtgoerelse ligeledes betragtes som faldende ind under anvendelsesomraadet for denne fritagelse.

10 Den forelaeggende rets spoergsmaal 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 lejemaal og tilbageleverer den faste ejendom til den umiddelbare udlejer.

Muligheden af at beskatte visse transaktioner, som principielt er fritaget

11 Med sit andet spoergsmaal oensker den forelaeggende ret reelt oplyst, om artikel 13, punkt B, litra b), der tillader medlemsstaterne at fastsaette yderligere undtagelser fra anvendelsesområdet for fritagelsen af udlejning af fast ejendom, bemyndiger dem til at afgiftsbelaegge en godtgoerelse, der betales af en af parterne til den anden i anledning af afstaaelse af et lejemaal, saafremt den efter lejekontrakten betalte leje har vaeret momsfrigatet.

12 Det bemaerkes, at artikel 13, punkt B, tillader medlemsstaterne fra anvendelsesområdet for fritagelsen at undtage visse former for udlejning og saaledes afgiftsbelaegge dem. Derimod kan bestemmelsen ikke opfattes saaledes, at den tillader dem at afgiftsbelaegge en transaktion, hvorved en aftale bringes til ophoer, naar indgaaelsen af denne aftale skal vaere fritaget. Et retsforhold, der skabes ved én og samme lejekontrakt, kan ikke opdeles paa denne maade.

13 Det andet spoergsmaal skal derfor besvares med, at sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), der tillader medlemsstaterne at fastsaette yderligere undtagelser fra anvendelsesområdet for fritagelsen af udlejning af fast ejendom, ikke bemyndiger dem til at afgiftsbelaegge en godtgoerelse, der betales af en af parterne til den anden i anledning af afstaaelse af et lejemaal, saafremt den efter lejekontrakten betalte leje har vaeret momsfrigatet.

Begrebet "levering af bygninger eller dele heraf med tilhoerende jord"

14 Den forelaeggende ret har alene stillet sit tredje spoergsmaal med henblik paa det tilfælde, at en godtgoerelse, som betales af en af parterne til den anden i anledning af afstaaelse af et lejemaal, ikke falder ind under den fritagelse, som er fastsat for "udlejning af fast ejendom". Det er derfor ufoerent at besvare dette spoergsmaal.

Afgørelse om sagsomkostninger

Sagens omkostninger

15 De udgifter, der er afholdt af den tyske, den graeske og Det Forenede Kongeriges regering samt af Kommissionen for De Europaeiske Faellesskaber, som har afgivet indlaeg for Domstolen, kan ikke erstattes. Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgoer et led i den sag, der verserer for den nationale ret, tilkommer det denne at traeffe afgørelse om sagens omkostninger.

Afgørelse

Paa grundlag af disse praemisser

kender

DOMSTOLEN

vedroerende de spoergsmaal, 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 Raadets sjette direktiv 77/388/EOEF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om

omsaetningsafgifter ° Det faelles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag til at definere en fritaget transaktion, dækker det tilfælde, hvor en lejer afstår sit lejemaal 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 lejemaal, saafremt den efter lejekontrakten betalte leje har været momsfrataget.