

|

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 ° omsaetningsafgifter ° faelles merværtdiafgiftssystem ° fritagelser i henhold til sjette direktiv ° fritagelse for udlejning af fast ejendom ° begreb ° betaling af godtgoerelse i anledning af afstaaelse af et lejemaal ° omfattet ° afgiftspaalægelse i henhold til medlemsstaternes mulighed for at begrænse fritagelsens anvendelsesomraade ° 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 omsaetningsafgifter til at definere en afgiftsfritaget transaktion, dækker det tilfaelde, hvor en lejer mod vederlag afstaar sit lejemaal og tilbageleverer den faste ejendom til den umiddelbare udlejer.

Den samme bestemmelse, der tillader medlemsstaterne ° ud over de heri anfoerte fritagelser ° at fastsaette yderligere undtagelser fra anvendelsesomraadet for fritagelsen af udlejning af fast ejendom, bemyndiger dem ikke til at afgiftspaalægge den naevnte godtgoerelse, saafremt den efter lejekontrakten betalte leje har vaeret fritaget i overensstemmelse med ovennaevnte regel. Et retsforhold, der skabes ved én og samme lejekontrakt, kan nemlig ikke opdeles paa denne maade.

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 medfoer af EOEf-traktatens artikel 177 forelagt Domstolen tre praejudicielle 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 faelles mervaerdiavgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1, herefter benaevnt "sjette direktiv").

2 Disse spoergsmaal er rejst under en sag mellem et revisionsfirma, Lubbock Fine & Co. (herefter benaevnt "Lubbock Fine"), og Commissioners of Customs & Excise (herefter benaevnt "afgiftsmyndigheden") vedroerende pligt til at betale mervaerdiavgift (herefter benaevnt "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, ifoelge hvilken Lubbock pr. 1. juni samme aar gav afkald paa den resterende lejeperiode ifoelge lejekontrakten og tilbageleverede lokalerne til Guildhall Properties. Som vederlag betalte sidstnaevnte en godtgoerelse paa 850 000 UKL.

3 Afgiftsmyndigheden fandt, at denne godtgoerelse ifoelge britisk lovgivning, i det foreliggende tilfaelde Value Added Tax Act 1983, som senere aendret ved Finance Act 1989, var momspligtig og afkraevende derfor Lubbock Fine et beloeb paa 110 869,56 UKL. I denne forbindelse fritages ifoelge punkt 1 i kategori 1 i bilag 6 til Value Added Tax Act 1983 med senere aendringer "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 foelger 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 lejeren afleder sine rettigheder, undtaget fra denne fritagelse.

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

5 Det bestemmes i denne artikel:

"Med forbehold af andre faelleskabsbestemmelser fritager medlemsstaterne paa betingelser, som de fastsaetter 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 koeretoerjer

3) udlejning af udstyr og maskiner, der installeres paa 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 udfoerer ... 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 lejemaal 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) Saafremt 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) Saafremt spørgsmål 1 besvares benægtende, ønskes det oplyst, hvorvidt en afståelse af et lejemaal 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 lejemaal og tilbageleverer den faste ejendom til den umiddelbare udlejer.

9 Naar 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 lejemalet 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 lejemaal 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 afstaaelse af et lejemaal, saafremt den efter lejekontrakten betalte leje har været moms-fritaget.

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

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 afstaaelse af et lejemaal, saafremt den efter lejekontrakten betalte leje har været moms-fritaget.

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

14 Den forelæggende ret har alene stillet sit tredje spørgsmål med henblik paa det tilfælde, at en godtgørelse, 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 ufornoedent at besvare dette spørgsmål.

Afgørelse om sagsomkostninger

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.

Afgørelse

Paa 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 Raadets sjette direktiv 77/388/EOEF 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 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 afgiftspaalægge en godtgørelse, der betales af en af parterne til den anden i anledning af afstaaelse af et lejemaal, saafremt den efter lejekontrakten betalte leje har været moms fritaget.