

61998C0409

Forslag till avgörande Tizzano föredraget den 23 januari 2001. - Commissioners of Customs & Excise mot Mirror Group plc. - Begäran om förhandsavgörande: High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Divisional Court) - Förenade kungariket. - Mål C-409/98. - Commissioners of Customs & Excise mot Cantor Fitzgerald International. - Begäran om förhandsavgörande: High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Divisional Court) - Förenade kungariket. - Mål C-108/99. - Mervärdesskatt - Sjätte direktivet - Undantag - Utarrendering och uthyrning av fast egendom - Begrepp.

Rättsfallssamling 2001 s. I-07175

Generaladvokatens förslag till avgörande

1. Genom beslut av den 15 oktober 1998 och av den 2 september 1998 har High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Divisional Court) (nedan kallad High Court) begärt förhandsavgörande beträffande frågor (två i det första målet och en i det andra) rörande tolkningen av artikel 13 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 (nedan kallat sjätte direktivet). Närmare bestämt har den nationella domstolen frågat hur begreppet "utarrendering och uthyrning av fast egendom" i artikel 13 B b skall tolkas, med hänsyn till EG-domstolens dom i målet Lubbock Fine, för att den i sin bedömning av olika avtalsmässiga transaktioner skall kunna avgöra vilka som faller in under detta begrepp och därmed skall undantas från mervärdesskatt i enlighet med den nämnda bestämmelsen.

De gemenskapsrättsliga bestämmelserna

2. Artikel 13 i det sjätte direktivet rör undantag från mervärdesskatt. Artikel 13 B stadgar bland annat:

"Utan att det påverkar tillämpningen av övriga gemenskapsbestämmelser, skall medlemsstaterna undanta följande verksamheter från skatteplikt och fastställa de villkor som krävs för att säkerställa en riktig och enkel tillämpning och förhindra eventuell skatteflykt, skatteundandragande eller missbruk:

...

b) Utarrendering och uthyrning av fast egendom ..."

Mål C-409/98 Mirror Group: Bakgrund och tolkningsfrågor

3. Mirror Group Newspapers Plc (nedan kallat Mirror Group), vars verksamhet bestod av tidningsutgivning, var år 1993 intresserat av att hyra lokaler i London till vilka det hade för avsikt att flytta sin verksamhet. Med hänsyn till sin status kunde Mirror Group anses vara en "privilegierad hyresgäst" och kunde förvänta sig förmånliga villkor. Mirror Group och Olympia & York Gallery Wharf Ltd (i tvångsförvaltning) (nedan kallat O& Y) ingick den 20 juni 1993 en rad avtal. Dessa återgavs i tre handlingar och inkluderade

- en överenskommelse om uthyrning (nedan kallat huvudavtalet) avseende fem våningsplan (våning 20-24) i en byggnad i London,

- ett hyresavtal avseende dessa fem våningsplan,

- ett optionsavtal (nedan kallat optionsavtalet) som gav Mirror Group en option att hyra ytterligare fyra våningsplan inom sex månader och (förutsatt att optionen inte utnyttjades beträffande mer än två våningsplan under denna period) en vidare option att hyra två våningsplan inom arton månader därefter.

4. I punkt 13.1 i huvudavtalet föreskrevs att O& Y skulle betala Mirror Group, i egenskap av privilegierad hyresgäst, omkring 12 miljoner GBP (exklusive mervärdesskatt) såsom "incitament" för att acceptera att hyra lokalerna senast den 2 juli 1993. Betalningsarrangemangen var följande:

a) Omkring 6,5 miljoner GBP exklusive mervärdesskatt skulle såsom incitament för att hyra de fem angivna våningsplanen inbetalas på ett garantikonto (ett konto varifrån pengarna inte kan tas ut förrän ett villkor har uppfyllts). Dessa pengar skulle betalas ut till Mirror Group i ett flertal omgångar vid de datum då Mirror Groups rätt att säga upp hyresavtalen upphörde. Enligt huvudavtalet hade Mirror Group en absolut rätt att före den 20 augusti 1993 säga upp hyresavtalet, men om den rätten utövades måste incitamentet återbetalas i sin helhet. Därefter hade Mirror Group rätt att säga upp hyresavtalet före den 20 december 1993, dock endast om vissa villkor inte var uppfyllda. Även i detta fall skulle incitamentet återbetalas om Mirror Group sade upp hyresavtalet, dock med förbehåll för Mirror Groups rätt att dra av eventuella kostnader för utrustning av lokalerna och kostnader för flytten.

b) Omkring 5,5 miljoner GBP utan mervärdesskatt skulle såsom incitament för att optionen skulle utnyttjas omedelbart betalas till Mirror Group som var skyldigt att placera beloppet på ett garantikonto. Detta belopp skulle utbetalas till Mirror Group, om och när optionen utnyttjades, i förhållande till den yta som hyrdes. Mirror Group utnyttjade faktiskt sin optionsrätt vad gällde tre ytterligare våningsplan och kunde således behålla hela summan om 5,5 miljoner GBP förutom 1,4 miljoner GBP inklusive mervärdesskatt, vilket skulle återbetalas till O& Y på grund av att Mirror Group inte hade utnyttjat sin optionsrätt gällande ett fjärde våningsplan.

c) Slutligen skulle mervärdesskatten på omkring 2 miljoner GBP sättas in på ett tredje garantikonto och beloppet skulle kvarbli på detta konto fram till dess att mervärdesskatten skulle betalas till Mirror Group den 26 juli 1993.

5. Hyresavtalet för de fem våningsplanen gällde för en period på 25 år. Ingen hyra betalades för de fem första åren och för de 20 därpå följande åren skulle hyran vara lägre än den marknadsmässiga hyran. Hyran för de övriga våningsplanen skulle vara i stort densamma som för de fem första våningsplanen. Mirror Group åtog sig å sin sida att uppfylla en hyresgästs skyldigheter och gick med på att inreda de fem våningsplanen på sin egen bekostnad och de övriga våningsplanen med visst ekonomiskt bidrag från O& Y. Mirror Group spenderade omkring 7,2 miljoner GBP på de fem första våningsplanen och omkring 4,4 miljoner GBP på de övriga.

6. Mirror Group åberopade undantaget rörande "utarrendering och uthyrning av fast egendom" i artikel 13 B b i sjätte direktivet och begärde återbetalning av mervärdesskatten, omkring 2 miljoner

GBP, som var hänförlig till incitamentet om 12 miljoner GBP. Commissioners of Customs and Excise (nedan kallad Commissioners) avslog denna begäran i ett beslut av den 1 januari 1997. Mirror Group överklagade därefter beslutet till London VAT and Duties Tribunal (domstol som avgör ärenden rörande mervärdesskatt).

7. I ett avgörande av den 3 april 1998 uttalade London VAT and Duties Tribunal att undantaget omfattade summan om 6,5 miljoner GBP som hade betalats som incitament för att ingå hyresavtalet. Den var av åsikten att även om omständigheterna i fallet var annorlunda såvitt avser en vanlig uthyrningssituation, i det att betalningen hade gjorts av hyresvärden och inte hyresgästen, så måste artikel 13 B b anses vara tillämplig med hänsyn till domen i målet Lubbock Fine, enligt vilken det rör sig om utarrendering och uthyrning av fast egendom i den mening som avses i artikeln då det föreligger sådana omständigheter. Vad gällde beloppet om 5,5 miljoner GBP som hade betalats som incitament för att utnyttja optionen, var den emellertid av åsikten att detta inte omfattades av undantaget. Beloppet utgjorde snarare en motprestation för en annan tjänst, rörande endast optionerna, och således inte uthyrningen direkt.

8. Både Mirror Group och Commissioners överklagade avgörandet från London VAT and Duties Tribunal till High Court. Under det att High Court behandlade överklagandet blev den osäker på tolkningen av artikel 13 B b i sjätte direktivet, framförallt med hänsyn till domen i målet Lubbock Fine. Vad gällde sakfrågan var High Court av åsikten att det inte framgick klart av domen i fråga vilka kriterier som hade använts för att avgränsa tillämpningsområdet för artikel 13 B b och att det därför inte var möjligt att med stöd av denna dom avgöra det aktuella fallet vid High Court. Genom beslut av den 15 oktober 1998 begärde därför High Court förhandsavgörande beträffande följande två frågor:

"1. Skall domstolens dom av den 15 december 1993 i mål C-63/92, Lubbock Fine & Co, tolkas så att artikel 13 B b i rådets direktiv 77/388/EEG innebär att ett tillhandahållande inte är mervärdesskattepliktigt då det utförs av en person (personen) som ursprungligen inte har någon rätt till den fasta egendomen, och detta tillhandahållande innebär att denna person ingår ett avtal om att hyra denna fasta egendom med en hyresvärd och/eller godkänner att hyra denna egendom av hyresvärden mot en penningssumma som hyresvärden betalar?

2. Skall domstolens dom i det ovannämnda målet Lubbock Fine & Co tolkas så, att artikel 13 B b i rådets direktiv 77/388/EEG innebär att ett tillhandahållande inte är mervärdesskattepliktigt när det utförs av en person (personen) som ursprungligen inte har någon rätt till den fasta egendomen, om denna person

a) ingår ett optionsavtal avseende uthyrningen av denna fasta egendom mot en penningssumma som betalas till personen, på villkor att pengarna skall hållas på ett särskilt konto som säkerhet för personens skyldigheter enligt optionsavtalet,

och/eller

b) därefter utnyttjar optionerna enligt optionsavtalet och ingår hyresavtalet rörande den fasta egendomen i utbyte mot att pengarna på det särskilda kontot görs tillgängliga för personen?"

Mål C-108/99 Cantor: Bakgrund och tolkningsfrågor

9. Den 25 mars 1986 gav Prudential Assurance Co Ltd (nedan kallad hyresvärden) Wako International (Europe) Limited (nedan kallat Wako) rätt att i andra hand få hyra fjärde våningen i Park House, Finsbury Square, London (nedan kallat lokalen). Hyresavtalet gällde på 15 år och enligt klausul 18 d i avtalet åtog sig Wako att inte överlåta lokalen eller hyra ut den i andra hand utan hyresvärdens medgivande.

10. År 1993 beslutade Wako att överlåta andrahandshyresavtalet till Cantor Fitzgerald International (nedan kallat Cantor). Detta gjordes genom upprättandet av tre handlingar. I den första daterad den 12 mars 1993 överenskom Wako och Cantor om överlåtelse av andrahandshyresavtalet. Enligt det avtalet (till vilket Cantor Fitzgerald Securities också var part såsom borgensman för Cantors skyldigheter) accepterade Wako att för övertagandet av hyresavtalet betala 1,5 miljoner GBP till Cantor vid avtalets ingående. Cantor å sin sida åtog sig att uppfylla Wakos skyldigheter enligt hyresavtalet och att ersätta Wako för eventuella förluster och skyldigheter som följde av hyresavtalet. Cantor skulle även se till att utverka tillstånd av hyresvärden till att överlåta hyresavtalet.

11. Detta avtal, som återgavs i den andra av de tre handlingarna, om tillstånd att överlåta andrahandshyresavtalet ingicks den 23 mars 1993 av hyresvärden, Wako, Cantor och med Cantor Fitzgerald Securities som borgensman. Hyresvärden gav därigenom Wako tillstånd att överlåta hyresavtalet till Cantor och Cantor förband sig att till hyresvärden betala den hyra som skulle erläggas samt att uppfylla Wakos åtaganden enligt avtalet. Påföljande dag upprättade Wako och Cantor (återigen med Cantor Fitzgerald Securities som borgensman) en tredje handling i vilken andrahandshyresavtalet formellt överläts av Wako till Cantor. Omedelbart efter detta tog Cantor lokalen i anspråk.

12. Genom den ovan beskrivna transaktionen mottog Cantor 1,5 miljoner GBP från Wako och redovisade mervärdesskatt på denna summa. Commissioners bekräftade genom sitt beslut av den 30 juli 1996 att detta var korrekt gjort. Den 13 augusti 1996 överklagade Cantor detta beslut till Value Added Tax and Duties Tribunal, som den 6 augusti 1997 biföll Cantors överklagande genom att besluta att transaktionen inte var mervärdesskattepliktig.

13. Commissioners överklagade Tribunals beslut till High Court den 26 september 1997 och begärde att det skulle upphävas. Även under det att High Court behandlade detta överklagande blev High Court osäker på tolkningen av artikel 13 B b i sjätte direktivet, återigen med hänsyn till domen i målet Lubbock Fine. Genom beslut av den 2 september 1998 begärde därför High Court förhandsavgörande beträffande följande fråga:

"Skall domstolens dom av den 15 december 1993 i mål C-63/92, Lubbock Fine & Co, tolkas så att ett tillhandahållande, som har utförts av en person som inte har någon rätt till en fast egendom och som innebär att denna person godtar att en hyrestagare överlåter ett hyresavtal för fast egendom och att hyrestagaren betalar den personen en summa pengar för överlåtelsen av hyresavtalet för den fasta egendomen, omfattas av undantaget från mervärdesskatteplikt i artikel 13 B b i sjätte direktivet?"

Rättslig bedömning

Allmänna överväganden

14. Genom begäran om förhandsavgörande i dessa två fall efterfrågar High Court, i förhållande till de ovannämnda omständigheterna, en tolkning av begreppet "utarrendering och uthyrning av fast egendom" i artikel 13 B b i sjätte direktivet och att en sådan tolkning framför allt görs med hänsyn till domstolens dom i målet Lubbock Fine, vilken ger viss vägledning beträffande detta begrepps räckvidd.

15. I Lubbock Fine ombads domstolen att avgöra ett fall där en hyresgäst hade avstått från sina rättigheter baserade på ett hyreskontrakt genom att låta egendomen disponeras av hyresvärden som ersättning för en betalning. Frågan som skulle avgöras gällde således huruvida transaktionen omfattades av begreppet "utarrendering och uthyrning av fast egendom" i artikel 13 B b.

16. Domstolen uttalade att "[n]är en viss transaktion, såsom uthyrning av fast egendom, som borde beskattas på grundval av den betalda hyran, faller inom det undantag som föreskrivs i sjätte direktivet, måste även en ändring i avtalsförhållandet, såsom uppsägning av avtalet mot vederlag, anses falla inom undantaget. [F]öljaktligen är det svar som skall ges till den nationella domstolen att termen uthyrning av fast egendom som används i artikel 13 B b i sjätte direktivet för att definiera en transaktion som skall undantas omfattar fallet när en hyresgäst säger upp sitt avtal och dennes hyresvärd återfår rätten att använda den fasta egendomen. ... Ett hyresförhållande kan nämligen inte delas upp i flera delar."

17. Såsom jag nämnde ovan var High Court osäker på vilken räckvidd som domen i målet Lubbock Fine kan anses ha och i synnerhet om den utgjorde lämplig vägledning för att avgöra de föreliggande fallen vid High Court. Inte heller parterna i tvisten har framfört något som har förmått skingra dessa tvivel eftersom de både vid High Court och i sina inlagor till domstolen har dragit tämligen motsägelsefulla slutsatser vad avser denna dom.

18. Enligt min åsikt kan den vägledning som kan erhållas från domen i målet Lubbock Fine inte ensam vara avgörande för de föreliggande fallen, inte enbart på grund av att omständigheterna i det målet inte är helt jämförbara med de i fallen vid High Court, utan främst eftersom ordalydelsen i det målet förhindrar att det automatiskt kan tillämpas analogt i andra fall. I syfte att fastställa huruvida domen i det målet kan tjäna som förebild, och i så fall i vilken utsträckning, bör man således granska hur domstolen sannolikt har resonerat, i stället för att fästa sig vid ordalydelsen i domen.

19. För att göra detta måste begreppet som utgör kärnan i både målet Lubbock Fine och de föreliggande fallen utgöra utgångspunkten, det vill säga begreppet "utarrendering och uthyrning av fast egendom" i den mening som avses i artikel 13 B b i sjätte direktivet. Det är emellertid ett begrepp som inte är lätt att definiera, med hänsyn till att, såsom domstolen har påpekat, "lydelsen av artikel 13 B b i sjätte direktivet inte ger någon klarhet vad gäller räckvidden av begreppen utarrendering och uthyrning av fast egendom."

20. Om man således gör en bedömning steg för steg kan det först konstateras att det i gemenskapens rättspraxis finns ett första tolkningskriterium som består av principen att undantag från en allmän regel skall tillämpas strikt. Trots vissa tvivel som har uttryckts beträffande denna fråga under den föreliggande processen finns det inte skäl att inta någon annan ståndpunkt beträffande tolkningen av den ifrågavarande bestämmelsen. Domstolen har uttryckligen preciserat att "de begrepp som används i undantagen i artikel 13 i sjätte direktivet skall tolkas strikt, eftersom dessa undantag innebär avsteg från den allmänna principen enligt vilken mervärdesskatten skall betalas för varje tillhandahållande av tjänster som utförs av en skattskyldig person mot vederlag."

21. Efter att ha framhållit detta bör det också påpekas att "undantagen i artikel 13 i sjätte direktivet utgör självständiga gemenskapsrättsliga begrepp" och att de därför måste definieras gemenskapsrättsligt. Definitionen måste dessutom oundvikligen "i vissa hänseenden [vara] mer omfattande än enligt olika nationella rättsordningar", med hänsyn till att artikel 13 B b uttryckligen omfattar - även om det rör "[verksamheter som medlemsstaterna skall] undanta från skatteplikt" - tillhandahållande av logi inom hotellbranschen, vilket "enligt vissa nationella rättsordningar inte [anses] vara hyresavtal".

22. Efter dessa klarlägganden förefaller det mig dock som om en definition av det ifrågavarande begreppet kan uppnås bäst genom tillämpning av det kriterium man vanligen använder sig av för att fastställa ett gemenskapsrättsligt begrepp i avsaknad av annan rättslig vägledning. Man måste med andra ord granska den "vanliga" betydelsen av begreppet, eller, om man så vill, den betydelse som det vanligen har i medlemsstaternas rättssystem.

23. På denna punkt är jag ense med generaladvokat Darmon vad gäller åsikten att "det är obestritt att en uthyrning är ett avtal genom vilket ägaren överlåter en viss rätt till sin egendom i utbyte mot hyra, såsom nyttjanderätten till egendomen, oavsett hur den nationella lagstiftningen är utformad på denna punkt". Även om det inte uttryckligen framgår av denna definition kan det tilläggas, såsom domstolen påpekade i det ovannämnda målet om vägtullar, att begreppet "utarrendering eller uthyrning" inte kan anses omfatta avtal "som, såsom i förevarande fall, kännetecknas av att varaktigheten av användningen av den fasta egendomen - vilken utgör en väsentlig del av ett hyresavtal - inte skall beaktas enligt parternas överenskommelse".

24. Uttryckt på detta sätt ger definitionen av begreppet dock alltför inte någon användbar vägledning för att besvara de frågor som den nationella domstolen har ställt. Det är nödvändigt att gå lite längre och granska huruvida man genom denna allmänna definition kan erhålla ytterligare, och mer precis, vägledning.

25. I det hänseendet förefaller det mig som om generaladvokat Jacobs bidrag i hans nyligen lämnade förslag till avgörande i målet Stockholm Lindöpark är mycket betydelsefullt. I detta förslag har han argumenterat för att ett avtal skall innehålla "de väsentliga kännetecknen för hyra eller arrende, vilka inbegriper rätt att nyttja en fastighet eller del av en fastighet som ens egen och utesluta andra, samt en överenskommelse mellan parterna där hänsyn tas till besittningsrättens längd, särskilt som kriterium för att bestämma vederlagets storlek och sådana kännetecken måste dessutom vara ett dominerande inslag i avtalet" för att det skall omfattas av undantaget i artikel 13 B b i sjätte direktivet.

26. Enligt min åsikt är bedömningen, enligt vilken det som är kännetecknande för utarrenderingen eller uthyrningen måste vara dominerande i ett avtal för att detta skall omfattas av undantaget, högst relevant i förevarande fall. Detta skulle nämligen exkludera de avtal från undantaget som, trots att de i vissa avseenden liknar avtal om utarrendering och uthyrning, först och främst rör tillhandahållande av tjänster som har ett samband med nyttjandet av byggnaden. Av precis detta skäl underströk generaladvokat Jacobs, i sin bedömning av avtal som rörde nyttjande av golfbanor i nämnda förslag till avgörande, att det var nödvändigt att fastställa "huruvida transaktionen skall anses som nyttjande av fast egendom eller i stället som tillhandahållande av tjänster för vilka den fasta egendomen är en underordnad men ändå avgörande förutsättning". Generaladvokat Alber förefaller ha tillämpat samma kriterium i målen om vägtullar, i vilka han argumenterade att tull som betalas av de som nyttjar vägen snarare utgör vederlag för tillhandahållande av en tjänst än för nyttjandet av en fast egendom.

27. För att kunna bedöma vilka de dominerande kännetecknen i avtalet är kan man dock inte begränsa sig till en abstrakt eller strikt formell analys, utan man måste identifiera avtalets ekonomiska funktion, det vill säga den konkreta funktion som avtalet skall fylla för att tillfredsställa parternas intressen. Man måste med andra ord identifiera på vilket sätt man genom rättsliga traditioner i olika europeiska länder definierar rättsaktens syfte, och vad som avses med dess ekonomiska funktion vilken är ägnad att uppfylla de berörda parternas intressen. Vad gäller uthyrning, såsom det har påpekats ovan, består dess funktion i att från en person till en annan, för en viss bestämd tidsperiod, överflytta rätten att nyttja en fast egendom.

28. Det behöver knappast påpekas att denna funktion är densamma för alla avtalsparter och således utgör dess innehåll. Å andra sidan har det inget samband med de subjektiva skäl som har motiverat varje part att ingå avtalet och som naturligtvis inte framgår av avtalets innehåll. Jag vill understryka denna fråga eftersom det förefaller mig som om det är just avsaknaden av åtskillnad mellan ett avtals syfte och avtalsparternas motiv som har förorsakat missförstånd, liksom i de föreliggande fallen, och som har försvårat uppgiften att kvalificera de ifrågakvarande avtalen.

29. Efter att ha framhållit detta skulle jag vilja påpeka att det tolkningskriterium som jag har redogjort för har behandlats i domstolens rättspraxis. Såsom framgick till exempel av

generaladvokat Albers förslag till avgörande i de ovannämnda vägtullsmålen var det nödvändigt att granska "huvudsyftet med avtalet (mellan parterna)" för att fastställa huruvida tullen har betalats som vederlag för att få nyttjanderätt till vägen eller för tillhandahållande av en tjänst. Även domstolen ansåg i dessa fall att den funktion som ett avtal fyller för parterna är avgörande. Såsom framgått ovan var domstolens slutsats grundad på omständigheten att parterna, vid fastställandet av villkoren i avtalet, inte beaktat hur länge den fasta egendomen skulle nyttjas.

30. Domstolen har troligtvis haft en liknande inställning i målet Henriksen, vari den framhöll att "uttrycket utarrendering och uthyrning av fast egendom i artikel 13 B b i sjätte direktivet nödvändigtvis måste omfatta, utöver uthyrning av egendomen som är det huvudsakliga föremålet för transaktionen, uthyrning av all egendom som hör samman med denna. Uthyrning av lokaler och platser för att parkera fordon kan inte undantas från undantaget när denna uthyrning är nära sammanbunden med uthyrning av fast egendom, som i sig är undantagen, på ett sådant sätt som innebär att de två uthyrningarna utgör en enda ekonomisk transaktion".

31. Enligt min åsikt utgör samma inställning grunden i domen i målet Lubbock Fine, vilken har åberopats i det föreliggande förfarandet. Såsom har påpekats ovan ansåg domstolen i det målet att begreppet "utarrendering och uthyrning av fast egendom" i artikel 13 B b i sjätte direktivet omfattar fall där en hyresgäst mot vederlag säger upp hyresavtalet och hyresvärden återfår nyttjanderätten till den fasta egendomen. Detta följer enligt domstolen av att om en uthyrning av fast egendom omfattas av ett undantag i sjätte direktivet måste även en förändring i avtalsförhållandet, såsom uppsägning av hyresavtalet mot vederlag, anses omfattas av detta undantag.

32. Således fäste domstolen inte någon vikt vare sig vid att parterna hade ingått ett nytt avtal i syfte att avsluta uthyrningen eller att betalningen vid det tillfället gjordes av hyresvärden till hyresgästen. I stället förefaller domstolen ha ansett som avgörande att syftet med det nya avtalet var att återföra nyttjanderätten till hyresvärden, det vill säga avtalet hade samma syfte som det ursprungliga avtalet, även om rätten i fråga överläts i motsatt riktning.

33. Efter att ha gjort dessa allmänna påpekanden kan jag övergå till att granska de specifika frågorna.

Mål C-408/99 (Mirror Group)

a) Fråga 1

34. Den nationella domstolen vill med sin första fråga veta huruvida begreppet "utarrendering och uthyrning av fast egendom" omfattar en transaktion som består i 1) ett avtal om uthyrning av en egendom, och/eller 2) att hyresgästen godkänner att hyra egendomen i utbyte mot en penningssumma som hyresvärden betalar såsom incitament.

35. Uppenbarligen, och enligt den framställning som High Court har gjort, omfattar transaktionen två skilda avtal, som således teoretiskt skulle kunna omfattas av olika beskattningsregler beroende på hur de kvalificeras. I förevarande fall har ingen av parterna argumenterat för detta, även om deras inställning skiljer sig beträffande lösningen på problemet i den första frågan.

36. Det förefaller mig såsom de två avtalen faktiskt bör betraktas som en enda transaktion eftersom de, med hänsyn till att deras ekonomiska syfte är identiskt, är så nära förbundna med varandra. Av samma anledning anser jag att de bör undantas från mervärdesskatt.

37. Enligt min åsikt är det avgörande att transaktionen i sin helhet genomfördes i syfte att skapa ett hyresförhållande mellan en hyresvärd och en hyresgäst och det enda gemensamma ekonomiska syftet med de två avtalen var således att överföra rätten att nyttja egendomen från ägaren till hyresgästen. Denna inställning förefaller stödjas bland annat av omständigheten att det

belopp som utgjorde incitamentet utbetalades i sin helhet till Mirror Group först när den period under vilken Mirror Group hade rätt att säga upp avtalet hade gått ut (se punkt 4 ovan), vilket visar att betalningen av det belopp som utgjorde incitament var en del av hyresförhållandet mellan hyresvärden och hyresgästen.

38. Å andra sidan förefaller det mig - i likhet med vad kommissionen har ansett - inte vara relevant att betalningen gjordes av hyresvärden i stället för av hyresgästen. Detta förhållande utgjorde inte hinder för domstolen att i målet Lubbock Fine finna att transaktionen som var aktuell i det målet skulle anses utgöra en uthyrning i den mening som avses i artikel 13 i sjätte direktivet.

39. Om det således bedöms, såsom jag anser, att den berörda transaktionens funktion i sin helhet var att överlåta nyttjanderätten till den fasta egendomen från ägaren till hyresgästen, kan man inte komma till någon annan slutsats än att transaktionen i sin helhet omfattas av begreppet "utarrendering och uthyrning av fast egendom" i artikel 13 B b i sjätte direktivet.

b) Fråga 2

40. I sin andra fråga ställer den nationella domstolen frågan till domstolen huruvida begreppet "utarrendering och uthyrning av fast egendom" i den mening som avses i artikel 13 i sjätte direktivet omfattar ett tillhandahållande av en person som innebär att denna person a) ingår ett optionsavtal som ger denne rätt att hyra fast egendom i utbyte mot ett belopp som skall hållas på ett särskilt konto som säkerhet för personens skyldigheter enligt optionsavtalet, och/eller b) därefter utnyttjar optionerna och ingår hyresavtalet i utbyte mot att pengarna på det särskilda kontot görs tillgängliga.

41. Det bör påpekas att det inte är lätt att förstå denna fråga. Kommissionen har i sina skriftliga inlagor ansett att frågan avser två olika fall. Enligt kommissionen rör fallet a) ett avtal enligt vilket en part dels mottar ett belopp som utgör ett incitament att ingå ett optionsavtal om uthyrning av fast egendom, dels åtar sig att placera beloppet på ett speciellt bankkonto. I fallet b) rör det sig däremot om ett avtal enligt vilket beloppet erläggs i utbyte mot att parten faktiskt utnyttjar optionen och således ingår hyresavtalet beträffande egendomen.

42. Jag är dock av den åsikten, återigen, att skillnaden mellan de två fallen inte är av avgörande betydelse för svaret som skall ges till den nationella domstolen. Även om man antar att det rör sig om två skilda avtal kvarstår faktum att, även i detta fall, dessa två avtal är nära förbundna med varandra på grund av att deras ekonomiska funktion är identisk. Det följer, återigen, av detta att för att fastställa huruvida denna transaktion skall undantas från mervärdesskatt bör man granska den funktion som denna i sin helhet är avsedd att fylla.

43. Mot bakgrund härav föranleder omständigheten att incitamentet inte kan disponeras av Mirror Group förrän optionen har utnyttjats och, framför allt, omständigheten att summan som skall utbetalas är direkt proportionerlig till ytan som faktiskt uthyrs (se punkt 4 ovan), mig att dra slutsatsen att avtalets funktion som har beskrivits ovan under a) helt enkelt var att genom hyresavtalet överföra nyttjanderätten till egendomen från hyresvärden till en annan person. Om emellertid detta är det övergripande syftet med transaktionen, såsom jag anser, följer det härav att även i detta fall måste summan som erläggs av ägaren till egendomen omfattas av mervärdesskatteundantaget i artikel 13 B b i sjätte direktivet beträffande uthyrning av fast egendom.

44. Låt mig slutligen granska frågan som har ställts av High Court i målet Cantor, det vill säga huruvida begreppet "utarrendering och uthyrning av fast egendom" i den mening som avses i sjätte direktivet omfattar ett avtal enligt vilket hyresgästen betalar en summa till en tredje part i utbyte mot att den tredje parten övertar hyresavtalet.

45. Enligt den inställning som bland annat Förenade kungariket har argumenterat för omfattas inte ett sådant avtal av undantaget. Detta eftersom ett sådant avtal är ett avtal mellan en hyresgäst och en tredje part i vilket den tredje parten endast accepterar att uppfylla de skyldigheter som följer av ett hyresavtal, i utbyte mot erläggande av en summa pengar. Enligt Förenade kungarikets åsikt finns det inget samband med överlåtelsen av hyresavtalet.

46. Jag kan inte hålla med om detta. Avtalet i fråga kan inte ses som självständigt i förhållande till samtliga avtal varigenom transaktionen som helhet genomförs. Även om transaktionen återges i tre separata handlingar kompletterar dessa enligt min åsikt varandra för att fylla en och samma funktion, nämligen en överlåtelse, med ägarens samtycke, av nyttjanderätten till egendomen från hyresgästen till en tredje part.

47. Sammanfattningsvis rör det sig om en transaktion vars syfte är att åstadkomma en förändring av partsidentiteten såvitt avser det ursprungliga hyresavtalet. Den princip som har etablerats genom domen i målet Lubbock Fine bör således tillämpas. Såsom jag har påpekat preciserade domstolen i den domen att artikel 13 B b i sjätte direktivet är tillämplig på avtal som förändrar existerande hyresavtal, inkluderat (men inte endast) avtal som innehåller bestämmelser om "uppsägning av hyresavtalet mot vederlag". Det finns inte någon anledning att vara av en annan åsikt beträffande liknande situationer, det vill säga situationer som i likhet med de avtal som granskas här rör avtal som innebär ändrad partsidentitet såvitt avser ett redan existerande avtal.

48. Inte heller motsägs denna slutsats - i motsats till vad kommissionen har framhållit i sina skriftliga inlagor - av det faktum att betalningen i det föreliggande fallet erlades av hyresgästen till en tredje part som hade åtagit sig, under förutsättning att hyresvärden samtyckte till detta, att överta hyresgästens skyldigheter i enlighet med hyresavtalet. Kommissionen ändrade för övrigt åsikt på denna punkt och vid förhandlingen uttalade den stöd för en linje enligt vilken man tar hänsyn till transaktionens ekonomiska funktion. Närmare bestämt framhöll kommissionen att hyresgästen kunde ha uppnått samma ekonomiska resultat genom andra transaktioner som ostridigt är undantagna från mervärdesskatt (till exempel genom att hyra ut egendomen till en tredje part och betala denna en "premie"). Kommissionen har således medgett att olika sådana transaktioner, som kännetecknas av att de har samma ekonomiska funktion, skattemässigt borde behandlas på samma sätt.

Förslag till avgörande

Med hänsyn till vad som anförts ovan föreslår jag att domstolen besvarar frågorna som har hänskjutits av High Court på följande sätt:

I mål C-409/98 (Mirror Group):

I enlighet med domen av den 15 december 1993 i mål C-63/92, Lubbock Fine (REG 1993, s. I-6665), artikel 13 B b i rådets direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättnings-skatter - Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (sjätte direktivet)

1) är en transaktion undantagen från mervärdesskatt vilken består i ingående av ett hyresavtal avseende fast egendom med en person som ursprungligen inte har någon rätt till denna fasta egendom, om denna person ingår ett hyresavtal avseende den fasta egendomen med en hyresvärd och/eller godkänner hyresavtalet avseende denna egendom i utbyte mot en

penningssumma som hyresvärden betalar, och

2) är en transaktion bestående i att en person som ursprungligen inte har någon rätt till den fasta egendomen ingår ett hyresavtal avseende denna fasta egendom undantagen från mervärdesskatt om denna person:

a) ingår ett optionsavtal avseende uthyrningen av den fasta egendomen i utbyte mot en penningssumma som betalas till personen, på villkor att pengarna skall hållas på ett särskilt konto som säkerhet för personens skyldigheter enligt optionsavtalet

och/eller

b) därefter utnyttjar optionerna enligt optionsavtalet och ingår hyresavtalet rörande den fasta egendomen i utbyte mot att pengarna på det särskilda kontot görs tillgängliga för personen.

I mål C-108/99 (Cantor):

I enlighet med domen av den 15 december 1993 i mål C-63/92, Lubbock Fine (REG 1993, s. I-6665), artikel 13 B b 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 (sjätte direktivet) är en överlåtelse av ett hyresavtal för fast egendom från en hyrestagare till en tredje part, som inte har någon rätt till denna fasta egendom, i utbyte mot en summa pengar av hyrestagaren till den tredje parten, undantagen från mervärdesskatt.