

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT  
MARCO DARMON

fremSAT den 30. juni 1993 \*

*Hr. præsident,  
De herrer dommere,*

1. Kan en godtgørelse, der betales af udlejeren til lejeren som følge af afståelse af et lejemål (»surrender«) før lejemålets udløb, pålægges moms ved undtagelse fra fritagelsen af udlejning af fast ejendom ifølge artikel 13, punkt B, litra b), i sjette momsdirektiv<sup>1)</sup>? Dette er i det væsentlige det problem, der er forelagt af Value Added Tax Tribunal, London Tribunal Centre.

2. Ved aftale af 14. april 1971 udlejede Esso Pension Trust Ltd til revisionsfirmaet Lubbock Fine and Company (herefter benævnt »Lubbock«) nogle kontorlokaler i London for en periode af 25 år og et kvartal fra den 29. september 1970 mod en oprindelig årsleje på 35 300 UKL<sup>2)</sup>.

3. Den 14. februar 1990 indgik Guildhall Properties Ltd efter at have erhvervet ejendommen en aftale, der benævntes »agreement to surrender«<sup>3)</sup> med Lubbock, hvorved firmaet som lejer over for udlejeren gav afkald på den resterende del af lejeperioden og accepterede at tilbagelevere lokalerne (»the

tenant agrees that on 1st June 1990 it will surrender all its estate interests and rights in the Premises to the Landlord«) mod en godtgørelse på 850 000 UKL, inklusive moms, som udgjorde 110 869,56 UKL.

4. Aftalen blev gennemført, og udlejeren betalte dette beløb. Ved dokument af 1. juni 1990 frigjorde udlejeren Lubbock fra alle forpligtelser og alle krav i forbindelse med lejemålet.

5. Afgiftsmyndighederne i Det Forenede Kongerige har afkrævet Lubbock ovennævnte momsbeløb på 110 869,56 UKL, men firmaet har ved Value Added Tax Tribunal bestridt, at det er forpligtet til at betale dette beløb, idet det har påberåbt sig artikel 13 i sjette direktiv.

6. I denne artikel hedder det under overskriften »afgiftsfritagelser i indlandet« bl. a. :

»...

#### B. Andre fritagelser

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:

\* Originalsprog: fransk.

1 — Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17.5.1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1), herefter benævnt »sjette direktiv«.

2 — Jf. bilag C til sagsøgerens skriftlige indlæg.

3 — Ibidem.

C. Valgmulighed

...  
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

...

Medlemsstaterne kan indrømme afgiftspligtige personer ret til at vælge at erlægge afgift i tilfælde af:

a) bortforpagtning og udlejning af fast ejendom

b) transaktioner omhandlet under punkt B ... litra g) ...

Medlemsstaterne kan begrænse omfanget af denne valgfrihed; de fastsætter de nærmere bestemmelser for dens udøvelse.

7. Før 1989 var de momsfrige transaktioner opregnet under punkt 1 i kategori 1 i bilag 6 til den britiske Value Added Tax Act 1983, som med visse undtagelser bl. a. fritog »indrømmelse, overdragelse eller tilbagelevering af enhver form for adkomst til eller ret over en fast ejendom eller enhver form for tilladelse til at besidde en fast ejendom«. Indtil denne dato var godtgørelser, der betales i anledning af afståelse af et lejemål, således ikke momspligtige.

8. Efter afsigelsen af Domstolens dom af 21. juni 1988 i sagen Kommissionen mod Det Forenede Kongerige<sup>4</sup>, hvori det fastsloges, at denne medlemsstat havde tilsidesat sine forpligtelser ved at have opretholdt en momsats på nul af en række leveringer af goder og tjenesteydelser, blev den britiske lovgivning ændret ved Finance Act 1989.

9. Den forelæggende ret har bemærket, at denne ændring fik til følge, at afståelser af lejemål til fordel for udlejeren, og således den

<sup>4</sup> — Sag 416/85, Sml. s. 3127.

her omhandlede transaktion, blev momspligtige, hvilket ikke bestrides af Lubbock. Men spørgsmålet er, om denne nye lovgivning på dette punkt er forenelig med de ovenfor citerede fællesskabsbestemmelser. Den forelæggende ret har stillet tre spørgsmål<sup>5</sup>, der kan sammenfattes 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?
- 3) Såfremt spørgsmål 1 besvares benægtende, ønskes det oplyst, hvorvidt en afståelse af et lejemål mod betaling af en godtgørelse til lejeren udgør en levering som omhandlet i artikel 13, punkt B, litra g).

10. Tre indledende bemærkninger forekommer mig hensigtsmæssige.

11. I medfør af artikel 2, stk. 1, i sjette direktiv er »levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab«, afgiftspligtige.

12. Som afgiftspligtig anses ifølge direktivets artikel 4, stk. 1, principielt enhver, der selvstændigt udøver økonomisk virksomhed uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed.

13. Sjette direktiv giver således momsen et meget vidt anvendelsesområde, der omfatter alle former for økonomisk virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder<sup>6</sup>. Af femte betragtning til Rådets første direktiv af 11. april 1967 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter<sup>7</sup> fremgik allerede følgende:

»Det mest enkle og mest neutrale merværdi-afgiftssystem opnås, når afgiften *opkræves så generelt som muligt*, og når dens anvendelsesområde omfatter samtlige produktions- og fordelingsled samt tjenesteydelsesområdet ...«<sup>8</sup>.

14. Momsen finder således anvendelse på alle leveringer mod vederlag af goder eller tjenesteydelser, alene med de undtagelser, der er fastsat i selve sjette direktiv. Disse er i øvrigt begrænset, »for at systemet kan blive enkelt og neutralt anvendt, og for at den normale afgiftssats kan holdes inden for rimelige grænser«<sup>9</sup>.

6 — Artikel 4, stk. 2. Jf. dom af 15.6.1989, sag 348/87, Stichting Uitvoering Financiële Acties mod Staatssecretaris van Financiën, Sml. s. 1737, præmis 10.

7 — Rådets direktiv 67/227/EØF, EFT 1967, s. 12.

8 — Min fremhævelse.

9 — Fjerde betragtning til andet direktiv (Rådets direktiv 67/228/EØF af 11.4.1967, EFT 1967, s. 14).

5 — Deres ordlyd er gengivet i afsnit C-4 i retsmøderapporten.

15. Domstolen har fortolket disse fritagelser indskrænkende. Den har således f.eks. vedrørende offentlige funktioner, der udføres mod vederlag af notarer, fogeder og stævningmænd, understreget:

»De moms-fritagelser, som udtrykkeligt fastsættes i sjette direktivs artikel 13, bl. a. virksomhed af almen interesse, og den mulighed, som er givet medlemsstaterne i artikel 28, stk. 3, litra b), sammenholdt med bilag F ... viser, at alle tjenesteydelser, der erlægges mod vederlag af medlemmer af liberale erhverv og dermed sidestillede personer, i princippet er pålagt moms«<sup>10</sup>.

16. Domstolen har nægtet at give de i direktivet omhandlede fritagelser et bredt anvendelsesområde, når der ikke anføres fortolkningsholdepunkter til støtte for en udvidelse af afgiftsfritagelsen ifølge bl. a. artikel 13<sup>11</sup>.

17. Vedrørende undtagelsen til fordel for offentligtretlige organer ifølge artikel 4, stk. 5, har Domstolen udtalt, at

»sjette direktiv er karakteriseret ved sit generelle anvendelsesområde og ved den omstændighed, at alle fritagelser skal være udtrykkelige og præcise«<sup>12</sup>.

18. I sin dom i sagen Stichting Uitvoering Financiële Acties<sup>13</sup> har Domstolen fastslået, at:

»... de udtryk, der anvendes til at betegne de fritagelser, som er fastsat i sjette direktivs artikel 13, skal fortolkes indskrænkende, da de er undtagelser fra det almindelige princip, hvorefter omsætningsafgift opkræves af enhver tjenesteydelse, der udføres mod vederlag af en afgiftspligtig person«<sup>14</sup>.

19. Det er således logisk, at Domstolen vedrørende en *undtagelse* fra fritagelsen i henhold til direktivets artikel 13, punkt B, litra b), om bortforpagtning og udlejning af fast ejendom — der følgelig havde til følge at bringe de transaktioner, den omhandler, ind under den almindelige ordning ifølge direktivet — har fundet, at denne undtagelse ikke kan fortolkes indskrænkende<sup>15</sup>.

20. Fritagelserne bør forstås så meget mere indskrænkende, som de kan bryde kæden af fradrag mellem de afgiftspligtige og bevirke en afgiftsmæssig byrde, fordi muligheden for at fradrage en indgående afgift, går tabt<sup>16</sup>. Disse resterende afgifter kan således forårsage fordrejninger i omsætningskæden, medmindre den afgiftspligtige vælger at erlægge afgift.

13 — Jf. fodnote 6.

14 — Præmis 13. Jf. ligeledes dom af 15.3.1989, sag 51/88, Hamann, Sml. s. 767, præmis 19, af 21.2.1989, sag 203/87, Kommissionen mod Italien, Sml. s. 371, præmis 9, af 26.6.1990, sag C-185/89, Velker International Oil Company, Sml. I, s. 2561, præmis 19, og af 25.5.1993, sag C-193/91, Mohsche, Sml. I, s. 2615.

15 — Dom af 13.7.1989, sag 173/88, Skatteministeriet mod Morten Henriksen, Sml. s. 2763, præmis 12.

16 — Jf. afsnit 29 ff. nedenfor.

10 — Dom af 26.3.1987, sag 235/85, Kommissionen mod Nederlandene, Sml. s. 1471, præmis 11.

11 — Dom af 11.7.1985, sag 107/84, Kommissionen mod Tyskland, Sml. s. 2655, præmis 20.

12 — Ovennævnte dom af 26.3.1987, præmis 19.

21. Endnu en indledende bemærkning. Ifølge ellefte betragtning til sjette direktiv »bør [der] udarbejdes en *fælles liste* over fritagelser med henblik på en sammenlignelig opkrævning af de egne indtægter i samtlige medlemsstater«<sup>17</sup>. Selvom der i artikel 13, punkt B, i sjette direktiv henvises til de betingelser, som medlemsstaterne fastsætter (»fritager medlemsstaterne på betingelser, som de fastsætter«), skal fritagelserne i denne artikel være i overensstemmelse med selvstændige fællesskabsretlige begreber<sup>18</sup> med henblik på »på ensartet måde og med fællesskabsretlige regler at fastsætte beregningsgrundlaget for merværdiafgiften«<sup>19</sup>.

22. Endelig en tredje bemærkning.

23. Fast ejendom giver anledning til en række særlige problemer i forbindelse med momsen<sup>20</sup>. Disse angribes på to niveauer i sjette direktiv<sup>21</sup>, på følgende måde:

- 1) som en færdigvare, der leveres til en endelig bruger efter opførelsen
- 2) som et produktionsmiddel, for hvilket omkostningerne overvælttes på priserne for goder og tjenesteydelser.

24. Vedrørende første punkt sidestilles opførelsesfasen for en fast ejendom fra dens erhvervelse til det første salg via arbejdet med opførelsen normalt med fremstillingsfasen for en vare og er således momspligtig.

25. Mere specifikt kan den tillige være momspligtig, når der er tale om en enkeltstående transaktion. Således hedder det i artikel 4, stk. 3, i sjette direktiv: »Medlemsstaterne kan som afgiftspligtig person ligeledes anse enhver, der lejlighedsvis udfører en transaktion ... og især en enkelt af følgende transaktioner:

- a) levering af en bygning eller en del af en bygning med tilhørende jord inden første indflytning ...
- b) levering af en byggegrund.«

26. I dette tilfælde skal momsen berigtiges af den endelige købesum for ejendommen uanset købesummens enkelte bestanddele. Det er begrebet »første indflytning«, der er afgørende for, hvornår ejendommen går ud af opførelsesprocessen og bliver en brugsgenstand, der tages i besiddelse af ejeren eller en lejer, der er afgørende.

27. Vedrørende det andet punkt, hvor der er tale om bygninger efter den første indflytning, skal der sondres.

28. En beboelsesejendom er undtaget fra anvendelsesområdet for momsen, eftersom

17 — Min fremhævelse.

18 — Jf. præmis 11 til ovennævnte dom i sagen Stichting Uitvoering Financieel Acties.

19 — Dom af 14.5.1985, sag 139/84, Van Dijk's, Sml. s. 1405, præmis 19. Jf. ligeledes i samme retning generaladvokat Da Cruz Vilaça's forslag til afgørelse i forbindelse med dom af 24.5.1988, sag 122/87, Kommissionen mod Italien, Sml. s. 2685.

20 — Som f.eks. dobbeltbeskatning.

21 — Se herom bilag 1 til Kommissionens skriftlige indlæg: bemærkninger til forslaget til Rådets sjette direktiv om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning.

den allerede, så at sige, er blevet »forbrugt« ved den første indflytning. De transaktioner, den er genstand for, er således principielt fritaget.

29. Dersom ejendommen skal sælges eller stilles til disposition for en afgiftspligtig, der driver en økonomisk virksomhed i medfør af artikel 4, stk. 2, vender den tilbage til det økonomiske kredsløb og skal kunne give anledning til momspligtige transaktioner. Som nævnt skal den afgiftspligtige, dersom han er fritaget med hensyn til en given transaktion, ikke betale moms af den pågældende transaktion, men han kan da ikke fradrage den indgående moms eller overvælte nogen udgift på et senere led<sup>22</sup>. En momsfrigørelse kan således føre til forøgelse af hans skattebyrde. Den afgiftspligtige kan som følge heraf have interesse i at erlægge afgift.

30. Hvorledes forholder det sig i lejeforhold? Er denne transaktion »neutral« i afgiftsmæssig henseende?

31. Momspligten kan have omfattende følger for både lejeren og udlejeren.

32. Moms af leje vil være fradragsberettiget, dersom lejemålet tjener til udførelse af momspligtige transaktioner<sup>23</sup>, som f.eks. handelsvirksomhed.

33. Denne fradragsberettigede moms kan i visse tilfælde træde i stedet for ikke-fradragsberettigede afgifter, som f.eks. en registreringsafgift<sup>24</sup>.

34. Udlejeren kan i givet fald fradrage den moms, som er betalt af omkostninger i forbindelse med udlejningen, som f.eks. udgifter til istandsættelsesarbejder i lokalerne med henblik på udlejningen<sup>25</sup>. På samme måde kan moms af omkostninger ved erhvervelsen af den udlejede ejendom i visse tilfælde fradrages i afgiften af huslejen.

35. På grundlag af disse principper er det i sjette direktiv bestemt, at 1) bortforpagtning og udlejning af fast ejendom er momsfri [artikel 13, punkt B, litra b)], og 2) at medlemsstaterne vedrørende disse transaktioner kan give deres afgiftspligtige ret til at vælge at erlægge afgift (artikel 13, punkt C), hvorfor visse lejemål over fast ejendom er momspligtige, mens andre ikke er det.

36. Hvorledes forholder det sig, når udlejeren og lejeren aftaler, at lejemålet skal ophøre før udløbet?

37. Skal en afståelse af et lejemål mod vederlag betragtes som »udlejning af fast ejendom« i medfør af artikel 13, punkt B, litra b)?

38. Som nævnt skal de begreber, der er benyttet i Fællesskabets direktiver om moms, defineres fællesskabsretligt<sup>26</sup>.

24 — Jf. E. Bours »Rapport sur l'application de la TVA aux opérations immobilières au sein de la Communauté«, *Études de la Commission des Communautés européennes, série concurrence*, 1971, s. 138.

25 — Ibidem, s. 135.

26 — Jf. afsnit 21 ovenfor.

22 — Domme af 19.1.1982, sag 8/91, Becker, Sml. s. 53, præmis 44, og af 14.7.1988, sag 207/87, Weissgerber, Sml. s. 4433, præmis 13.

23 — Jf. artikel 17, stk. 2, litra a), i sjette direktiv.

39. Det er ubestridt, at lejerforholdet er en aftale, hvorved udlejerens 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 <sup>27</sup>.

40. Det er ligeledes klart, at afståelsen bevirker aftalens ophør, at hver af parterne frigøres fra sine forpligtelser, og at udlejerens således generhverver samtlige sine rettigheder over ejendommen.

41. Udlejerens erhverver ikke af lejerens en brugsret til ejendommen, han generhverver simpelt hen sine rettigheder. I øvrigt kan den betalte godtgørelse ikke på nogen måde sidestilles med en lejedydelse.

42. Jeg kan dog ikke følge Det Forenede Kongeriges regering, når den hævder, at afståelsen har til resultat, »at der ikke skabes eller ydes noget« ved den <sup>28</sup>. Ville udlejerens nemlig betale en godtgørelse — der for øvrigt kan være betydelig — dersom transaktionen ikke tilførte ham noget?

43. For at afgøre, om afståelsen før et lejemåls udløb falder ind under begrebet »udlejning af fast ejendom«, er det nødvendigt at se på den »sammenhæng, hvori det indgår,

under hensyn til formålet med og opbygningen af sjette direktiv« <sup>29</sup>.

44. Der skal her ske en formålsfortolkning og en vurdering af virkningerne af momsen for en afståelse af et lejemål med den alen, der er fastsat i det fælles system, hvorved det tilsigtes:

»at der ved levering af goder, udveksling af tjenesteydelser eller indførsel opkræves en generel forbrugsafgift, der hviler på et fælles grundlag i alle medlemsstater og er proportional med godernes og tjenesteydelsernes pris, uanset antallet af omsætninger før det endelige forbrugsled, og således at afgiften ved enhver omsætning kun svares af merværdien og i sidste instans bæres af den endelige forbruger« <sup>30</sup>.

45. Hvad angår lejemål er ikke-afgiftspligtige fysiske eller juridiske personer, der ikke beskæftiger sig med afgiftspligtige transaktioner, normalt ikke momspligtige af husleje. Derimod kan medlemsstaterne indrømme afgiftspligtige personer ret til at vælge at erlægge afgift, idet de, dersom de ikke gør dette, kan komme til at bære en øget skattebyrde, fordi fritagelsen hindrer dem i at fradrage indgående moms <sup>31</sup>.

46. Når en ejendom udlejes, er lejen vederlag for, at det lejede stilles til lejerens rådighed.

27 — Efter min opfattelse er et »lease«, en »licence« eller »et lejemål« eller en »aftale om midlertidig besiddelse« alle lejemål i fællesskabsrettens forstand.

28 — Det Forenede Kongeriges regerings indlæg, afsnit 21.

29 — Jf. ovennævnte dom af 26.6.1990, Velker International Oil Company, præmis 17.

30 — Dom af 3.3.1988, sag 252/86, Bergandi, Sml. s. 1343, præmis 8, mine fremhævelser.

31 — Jf. afsnit 30 ff. ovenfor.

47. Når parterne bringer lejemålet til ophør før dets udløb, giver lejerer afkald på sin brugsret i den resterende del af lejeperioden og giver udlejerer mulighed for selv at tage ejendommen i besiddelse, udleje den til en anden lejer eller sælge den. Den godtgørelse, som betales af udlejerer i denne anledning, er vederlaget for, at han får ejendommen til rådighed, og beløbet fastsættes på grundlag af den resterende lejeperiode.

48. Der er ikke tvivl om, at lejerer erlægger en tjenesteydelse — hvis værdi måles i penge — til udlejerer, og at det, han tilbageleverer, er nøjagtigt det samme, som han selv kunne give i fremleje til tredjemand, nemlig brugsretten til det lejede i den resterende del af lejeperioden, selv om udlejerer yderligere har den ret, han aldrig har mistet, til at sælge ejendommen.

49. Kan afståelsen da undergives en anden afgiftsordning end selve udlejningen?

50. Lad os tage to eksempler.

51. Forudsæt, at en momspligtig udlejer indgår et erhvervslejemål med en erhvervsdrivende. I medfør af artikel 13, punkt C, litra a), kan lejemålet være momspligtigt, og lejen vil således også være det.

52. Kan afståelsen være fritaget, når 1) den har virkninger, der er symmetriske med virkningerne af den første udlejning, nemlig at stille det lejede til rådighed for en af parterne, og 2) ville denne afgiftsfritagelse bryde fradragskæden og medføre fordrejninger af det økonomiske kredsløb?

53. Hvordan kunne lejerer nemlig genindvinde den moms, som han er blevet faktureret af større istandsættelsesarbejder eller forbedringer, som han har foretaget i lejeperioden, dersom godtgørelsen i anledning af afståelsen ikke var undergivet denne afgift? Yderligere, hvorledes kan man forlige denne fritagelse med, at lejerer ville være momspligtig, dersom han ikke opgav lejemålet, men fremlejede det til udlejerer<sup>32</sup>?

54. Antag omvendt, at en udlejer, der er afgiftspligtig, udlejer en ejendom til en lejer, der ligeledes er momspligtig, men ikke har ret til fradrag. I dette tilfælde er lejemålet fritaget fra moms ifølge artikel 13, punkt B, litra b). Dersom afståelsen af lejemålet inden dets udløb — der gør det muligt for udlejerer frit at råde over lejemålet i den resterende del af lejeperioden — er momspligtig, vil afgiften ikke altid kunne genindvindes af udlejerer. Yderligere skal det bemærkes, at et fremlejemål, der gives af lejerer til udlejerer — og som ville have den samme virkning — ikke ville være momspligtigt.

55. Jeg finder således, at afgiftsordningen vedrørende afståelsen må sidestilles med afgiftspligten i lejerforholdet. Dette kræves af hensyn til sammenhængen i anvendelsen af sjette direktiv og overholdelsen af princippet om, at momsen skal være neutral.

56. Derfor henhører afståelsen af lejemålet efter min mening under artikel 13, punkt B, litra b), eller i givet fald artikel 13, punkt C, litra a).

32 — Det er nemlig utvivlsomt, at fremleje må følge det samme afgiftssystem som selve udlejningen.



57. Jeg skal tilføje, at jeg i modsætning til Kommissionen ikke finder, at dommen i Henriksen-sagen<sup>33</sup> kan påberåbes i denne sag.

58. Forelagt spørgsmålet om fortolkning af undtagelsen fra denne fritagelse ifølge artikel 13, punkt B, litra b), nr. 2, tog Domstolen den materielle genstand for lejemålet i betragtning og fandt, at et lejemål vedrørende en garage, der hørte til et hus, ikke i afgiftsmæssig henseende kunne adskilles fra lejemålet om selve huset, idet de to lejemål udgjorde »én økonomisk transaktion«<sup>34</sup>.

59. Udlejning af fast ejendom og en lejers afståelse af sine rettigheder er *to transaktioner, der er særskilte i økonomisk og retlig henseende*. Jeg ser derfor ikke, hvorledes princippet om, at »accessorium sequitur principale«, der anvendtes i Domstolens dom i Henriksen-sagen på genstanden for lejemålet, kan udstrækkes til senere transaktioner, der finder sted på grundlag af lejemålet.

60. Den løsning, jeg vil foreslå Domstolen, finder efter min mening støtte i to betragtninger.

61. For det første er det bemærkelsesværdigt, at der i adskillige medlemsstaters retssystemer sker en sammenknytning af afgiftspålæggelsen af lejen og afgiftspålæggelsen af den godtgørelse, der betales af udlejer. Dette er tilfældet i italiensk ret, hvorefter afståelse af et lejemål er undergivet samme afgiftsmæssige behandling som selve lejemålet, og i fransk ret, hvori det hedder, at godtgørelsen beskattes, når den modtages af en afgiftspligtig og har tilknytning til den udøvede virksomhed, og særlig når den modta-

ges inden for rammerne af de sædvanlige risici, der er forbundet med hans erhverv.

62. For det andet finder jeg, at medtagelsen af afståelsen af lejemålet før dets udløb under begrebet udlejning af fast ejendom stemmer overens med formålet med sjette direktiv, nemlig at fastsætte *enkle* regler<sup>35</sup>.

63. Jeg går herefter over til det andet spørgsmål.

64. Som nævnt ovenfor er bortforpagtning og udlejning af fast ejendom moms fritaget i medfør af artikel 13, punkt B, litra b), med fire undtagelser, og det hedder i det sidste stykke i bestemmelsen, at »medlemsstaterne kan fastsætte yderligere undtagelser inden for dette *fritagelsesområde*«<sup>36</sup>.

65. Kan en medlemsstat undtage afståelse mod vederlag før et lejemåls ophør fra fritagelsen ifølge artikel 13, punkt B, litra b), og således gøre denne transaktion momspligtig?

66. Undtagelserne fra den i artikel 13, punkt B, litra b), fastsatte fritagelse er yderst begrænsede. Den første forklares ved, at udlejning af hotelværelser ikke betragtes som udlejning i adskillige medlemsstaters nationale retssystemer, men som alene beslægtet med en tilladelse til brug. Den anden vedrører udlejning af fast ejendom med henblik på

33 — Jf. fodnote 15.

34 — Præmis 15, min fremhævelse.

35 — Jf. herom artikel 13, punkt A, stk. 1.

36 — Min fremhævelse.

et særligt formål (parkering af et køretøj). De to sidste vedrører udlejning af løsøre, der er bestemt til brug for en fast ejendom.

i noget tilfælde kan genindvinde moms, hvis han ikke er afgiftspligtig, og 2) et fremlejemål, der indrømmes af lejer, principielt er fritaget?

67. Jeg mener ikke, at princippet om en fortolkning »ejusdem generis«, således som det er hævdet af Kommissionen, begrænser medlemsstaternes ret til at fastsætte yderligere undtagelser fra den fritagelse, der er omhandlet i artikel 13, punkt B, litra b), til visse tilfælde, der kan sidestilles med eller ligner de fire undtagelser, der er opregnet i denne artikel<sup>37</sup>. Og hvad skulle i øvrigt, som Kommissionen har nævnt under den mundtlige forhandling, »genus« være?

71. Sondringen på udlejningsområdet (fritagelse/valgmulighed) skal ligeledes gælde i tilfælde af afståelse.

72. Jeg foreslår derfor Domstolen at besvare det andet spørgsmål benægtende.

68. Inden for rammerne af artikel 13 er der overladt medlemsstaterne et bredt spillerum, når de fastsætter betingelserne for fritagelse, idet de kan indrømme deres borgere ret til at vælge at betale afgift i forhold vedrørende bortforpagtning og udlejning af fast ejendom og kan begrænse rækkevidden af denne valgmulighed (artikel 13, punkt C).

73. I betragtning af de svar, jeg har foreslået på de to første spørgsmål, finder jeg det tredje overflødig. Jeg vil derfor kun behandle det for fuldstændighedens skyld.

69. Jeg mener imidlertid, at afståelse ved aftale af et lejemål før dets udløb isoleret betragtet ikke bør kunne undtages fra afgiftsfritagelsen.

74. Kan afståelse af et lejemål før dets udløb falde ind under begrebet »levering af bygninger eller dele heraf med tilhørende jord, med undtagelse af de i artikel 4, stk. 3, litra a), nævnte«?

70. Denne transaktion og selve udlejningen har, som jeg har understreget, symmetriske virkninger. Udlejning af fast ejendom er principielt underlagt en fritagelsesordning, medmindre en afgiftspligtig vælger at betale afgift. Er det da tænkeligt, at medlemsstaterne kan undergive afståelse en afgiftsordning, når 1) den udlejer, der betaler den, ikke

75. Det er ubestridt, at sidstnævnte artikel — der vedrører levering af en bygning før den første indflytning — falder uden for denne sag.

76. I artikel 13, punkt B, litra g), findes en undtagelse fra hovedreglen ifølge artikel 2 i

37 — Jf. afsnit 6.6 i Kommissionens skriftlige indlæg.

sjette direktiv, hvorefter leveringer af goder er momspligtige.

han aldrig har haft, og som udlejeren aldrig har mistet <sup>40</sup>.

77. En transaktion kan følgelig kun falde ind under den almindelige fritagelse ifølge artikel 13, punkt B, litra g), hvis den opfattes som en levering af et gode i almindelig forstand som omhandlet i artikel 2.

81. Som følge heraf kan afståelse af et lejemål ikke betragtes som »levering af et gode« i medfør af artikel 2. Den kan således ej heller henføres til definitionen i artikel 13, punkt B, litra g).

78. I medfør af direktivets artikel 5 forstås ved levering af et gode »overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode«.

82. Den fællesskabsretlige definition af »levering af et gode« kan nemlig ikke variere fra artikel til artikel i sjette direktiv.

79. I sin dom af 8. februar 1990 i sagen Staatssecretaris van Financiën mod SAFE <sup>38</sup> har Domstolen udtalt, at dette begreb skulle defineres fællesskabsretligt, idet den fastslog:

83. Behøver jeg at understrege, at en afståelse af et lejemål ikke kan sidestilles med »levering af bygninger eller dele heraf med tilhørende jord«?

»Det fremgår af bestemmelsens ordlyd, at begrebet 'levering af et gode' ikke vedrører overdragelsen af ejendomsret i de efter gældende national ret fastsatte former, men at begrebet omfatter enhver form for overdragelse af et materielt gode foretaget af en person, som bemyndiger en anden person til som ejer at råde over godet« <sup>39</sup>.

84. Som Det Forenede Kongeriges regering med rette bemærker, betyder udtrykkene »jord« eller »byggegrund« de pågældende fysiske begreber og ikke *rettigheder* over jorden eller ubebyggede ejendomme <sup>41</sup>.

80. Men selv ved afståelsen kan en lejer ikke overdrage udlejeren nogen ret til at råde, som

85. Jeg udleder heraf, at afståelse ifølge aftale af et lejemål før dets udløb ikke falder ind under anvendelsesområdet for artikel 13, punkt B, litra g).

38 — Dom i sag C-320/88, Sml. I, s. 285.

39 — Præmis 7, min fremhævelse.

40 — En ejer kan sælge en ejendom, selv om den er udlejet.

41 — Afsnit 37 i Det Forenede Kongeriges regerings skriftlige indlæg.

86. Jeg foreslår følgelig Domstolen at kende for ret:

- »1) Afståelse af et lejemål før dets udløb mod et vederlag, der betales til lejerer, hører under begrebet 'udlejning af fast ejendom' som omhandlet i artikel 13, punkt B, litra b), i sjette direktiv.
  
- 2) Det sidste stykke i denne bestemmelse giver ikke medlemsstaterne mulighed for at undtage en sådan transaktion fra den fritagelse, der er omhandlet i stk. 1 i samme bestemmelse, dog med forbehold af den valgmulighed, der er omhandlet i direktivets artikel 13, punkt C, litra a).«