

DOMSTOLENS DOM (Sjette Afdeling)

9. oktober 2001 *

I sag C-108/99,

angående en anmodning, som High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Divisional Court) (Det Forenede Kongerige) i medfør af EF-traktatens artikel 177 (nu artikel 234 EF) har indgivet til Domstolen for i den for nævnte ret verserende sag,

Commissioners of Customs & Excise

mod

Cantor Fitzgerald International,

at opnå en præjudiciel afgørelse vedrørende fortolkningen af 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 (EFT L 145, s. 1),

* Processprog: engelsk.

har

DOMSTOLEN (Sjette Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, F. Macken, og dommerne N. Colneric (refererende dommer), C. Gulmann, J.-P. Puissochet og R. Schintgen,

generaladvokat: A. Tizzano
justitssekretær: afdelingschef D. Louterman-Hubeau,

efter at der er indgivet skriftlige indlæg af:

- Cantor Fitzgerald International ved D. Goy, QC, for accountants Deloitte & Touche
- Det Forenede Kongeriges regering ved M. Ewing, som befuldmægtiget, bistået af N. Fleming, QC, og barrister P. Whipple
- den tyske regering ved W.-D. Plessing og C.-D. Quassowski, som befuldmægtigede
- Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved E. Traversa og F. Ridzy, som befuldmægtigede,

på grundlag af retsmøderapporten,

efter at der i retsmødet den 16. november 2000 er afgivet mundtlige indlæg af Cantor Fitzgerald International ved D. Goy, af Det Forenede Kongeriges regering ved G. Amodeo, som befuldmægtiget, bistået af N. Fleming og P. Whipple, af den tyske regering ved W.-D. Plessing og af Kommissionen ved R. Lyal, som befuldmægtiget,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 23. januar 2001,

afsagt følgende

Dom

- 1 Ved kendelse af 2. september 1998, indgået til Domstolen den 30. marts 1999, har High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Divisional Court) i medfør af EF-traktatens artikel 177 (nu artikel 234 EF) forelagt et præjudicielt spørgsmål vedrørende fortolkningen af 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 (EFT L 145, s. 1, herefter »sjette direktiv«).
- 2 Dette spørgsmål er blevet rejst under en sag anlagt af Cantor Fitzgerald International (herefter »CFI«) mod Commissioners of Customs & Excise

(herefter »Commissioners«), der har kompetence til opkrævning af merværdiafgift (herefter »moms«) i Det Forenede Kongerige, vedrørende spørgsmålet, om en tjenesteydelse, hvorved CFI mod betaling overtog de rettigheder og forpligtelser, der fulgte af en af lejerens med ejerens samtykke overdraget lejekontrakt, er momspligtig.

De fællesskabsretlige regler

3 Artikel 2, som med overskriften »Anvendelsesområde« udgør afsnit II i sjette direktiv, bestemmer følgende:

»Merværdiafgift pålægges:

1. levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab.

[...]«

- 4 Sjette direktivs artikel 5 og 6, der indgår i afsnit V med overskriften »Afgiftspligtige transaktioner«, bestemmer:

»*Artikel 5*

Levering af goder

1. Ved 'levering af et gode' forstås overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode.

[...]

Artikel 6

Tjenesteydelser

1. Ved 'tjenesteydelse' forstås enhver transaktion, der ikke er en levering af et gode i henhold til artikel 5.

En sådan transaktion kan blandt andet gå ud på:

[...]

— en forpligtelse til at undlade noget eller til at tåle en handling eller en tilstand

[...]«

5 Sjette direktivs artikel 13 indeholder bestemmelser om momsfrigørelse for så vidt angår transaktioner i indlandet. Artikel 13, punkt B, litra b), bestemmer:

»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:

[...]

b) bortforpagtning og udlejning af fast ejendom [...]«

Hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

6 I marts 1996 udlejede Prudential Assurance Co. Ltd (herefter »ejerer«) fjerde etage i en ejendom, der er beliggende i London, til Wako International (Europe)

Ltd for en periode på 15 år. Efter kontraktens ordlyd forpligtede Wako sig til ikke at fremleje det lejede og til ikke at overdrage lejemålet uden ejerens samtykke.

- 7 I 1993 indgik Wako og CFI med ejerens samtykke en aftale om lejemålets overdragelse til CFI. Ved denne kontrakt forpligtede CFI, der blev den nye lejer, sig til at opfylde Wako's forpligtelser i henhold til lejemålet og til at holde Wako skadesløs for ethvert tab og påtage sig enhver erstatningspligt vedrørende lejemålet. Wako påtog sig at betale et beløb på 1,5 mio. GBP til CFI mod sidstnævntes overtagelse af lejemålet.
- 8 CFI momsangav et beløb på 1,5 mio. GBP, hvilket Commissioners godkendte ved afgørelse af 30. juli 1996. CFI indbragte denne afgørelse for VAT and Duties Tribunal, London (Det Forenede Kongerige). Ved dom af 6. august 1997 gav denne ret CFI medhold i sagen, idet den fastslog, at den omhandlede transaktion var fritaget for moms.
- 9 Commissioners har appelleret denne dom til High Court.
- 10 Denne ret tvivler på, at sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), set i lyset af dommen af 15. december 1993, sag C-63/92, Lubbock Fine (Sml. I, s. 6665), skal fortolkes således, at de af CFI udførte tjenesteydelser er fritaget. Retten ville foretrække en simpel regel om, at vederlag kun er fritaget, hvis de ydes til

gengæld for stiftelse eller indrømmelse af en adkomst til fast ejendom. Denne udlægning ville dække de faktiske omstændigheder i Lubbock Fine-dommen, men Domstolen valgte en anden formulering.

- 11 Under disse omstændigheder har High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Divisional Court) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen det følgende præjudicielle spørgsmål:

»Indeholder artikel 13, punkt B, litra b), i sjette direktiv efter Domstolens afgørelse i sag C-63/92 (Lubbock Fine & Co. mod Commissioners of Customs and Excise) en regel om momsfristagelse for en ydelse, der udføres af en person, som ikke har rettigheder over en given ejendom, når denne person accepterer at overtage et lejemål i ejendommen fra lejerens og sidstnævnte betaler den pågældende person et beløb for at overtage lejemålet heraf?«

Det præjudicielle spørgsmål

Argumenter fremført i indlæggene for Domstolen

- 12 CFI har gjort gældende, at sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), ikke kun momsfrtager det oprindelige lejemål i en fast ejendom, men også alle de senere transaktioner, der er baseret på dette lejemål eller har tilknytning hertil. Det er dette princip, der blev fastslået af Domstolen i den ovennævnte Lubbock Fine-

dom. Det følger således af denne dom, at sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), finder anvendelse på ændringer i lejekontrakten. En sådan ændring i kontraktforholdet er indtrådt i tvisten i hovedsagen.

- 13 Hertil kommer, at en momsfrigtagelse ifølge CFI uden tvivl ville være blevet anvendt, hvis det var CFI, der havde foretaget betaling til Wako som vederlag for lejemålets overtagelse. Valget mellem, om betalingen foretages af overdrageren eller erhververen af lejemålet, afspejler kun markedsvilkårene og er ikke en grund til, at den transaktion, der består i overdragelse af et lejemål, skal behandles forskelligt ud fra en momsretlig synsvinkel.
- 14 Det Forenede Kongeriges regering og den tyske regering har gjort gældende, at anvendelsen af sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), forudsætter, at den, der udfører tjenesteydelsen, har råderet over den ejendom, der udlejes, og at han mod vederlag overdrager denne råderet til en anden part. Dette er efter deres opfattelse ikke tilfældet i hovedsagen. Hertil kommer, at i modsætning til den sag, der gav anledning til den ovennævnte Lubbock Fine-dom, er tjenesteyderen i hovedsagen — nemlig CFI — ikke part i en lejekontrakt, kontrahenterne ændrer. Derfor finder den i sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), fastsatte fritagelse ikke anvendelse i hovedsagen.
- 15 Kommissionen har i sine skriftlige indlæg gjort gældende, at fællesskabslovgiver ved at etablere en så klar forskel mellem de almindelige formuleringer, der er anvendt i sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra a) og litra d), og den særlige formulering, der er anvendt i den samme artikels litra b), har villet begrænse anvendelsen af artikel 13, punkt B, litra b), til kun at omfatte ydelser mellem ejer og lejer, hvorved den ene overdrager råderetten over en fast ejendom til den anden, uanset hvordan det sker. Den ovennævnte Lubbock Fine-dom bekræfter denne forståelse. Domstolens forklaring i denne doms præmis 9, hvoraf det

følger, at når udlejning af fast ejendom falder ind under anvendelsesområdet for sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), skal en ændring i kontraktforholdet ligeledes betragtes som faldende ind under anvendelsesområdet for denne bestemmelse, skal forstås i lyset af Lubbock Fine-dommens særlige sammenhæng. Kommissionen har understreget, at transaktionen i denne sag udgjordes af en af lejereren til fordel for ejeren udført tjenesteydelse, der for lejereren bestod i, at denne gav afkald på sin brugsret til den af lejemålet omfattede ejendom mod ejerens betaling af en godtgørelse.

- 16 Kommissionen ændrede opfattelse under retsmødet og har gjort gældende, at medmindre der kan påvises at foreligge en særskilt tjenesteydelse, er det bedst at behandle den pågældende betaling som en ansættelse af lejens størrelse mellem overdrager og erhverver. Endvidere kræver princippet om afgiftsneutralitet, at den i hovedsagen omtvistede transaktion skal fritages. Ifølge Kommissionen kunne Wako således have undgået at betale den for høje leje ved at betale ejeren for, at denne nedsatte den leje, som den nye lejer, CFI, skulle betale. Wako kunne også have fremlejet ejendommen til CFI og betalt ejeren forskellen mellem lejen beregnet efter markedsværdien og den i den oprindelige lejekontrakt fastsatte leje. Disse to muligheder, der i økonomisk henseende ville have svaret til den overdragelse af lejemålet, Wako faktisk valgte, ville klart have været fritaget. Derfor skulle også overdragelse af lejemålet i medfør af princippet om afgiftsneutralitet være fritaget.

Domstolens bemærkninger

- 17 Det bemærkes, at i henhold til sjette direktivs artikel 2, stk. 1, pålægges levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab, moms. Det er grunden til, at det i alle tilfælde skal undersøges, hvilken part der har leveret godet eller

tjenesteydelsen, og hvilken part der har betalt vederlaget. Det er således leveringer af goder og tjenesteydelser, der er momspligtige, og ikke de betalinger, der foretages som vederlag herfor.

- 18 Som følge heraf er det, i modsætning til hvad CFI har gjort gældende, ikke uden betydning i en sag som hovedsagen at afgøre, hvem, overdrageren eller erhververen, der foretager betalingen til den anden, og hvem der udfører tjenesteydelsen.
- 19 Det skal derfor undersøges, om den udførelse af tjenesteydelser, CFI har ydet over for Wako mod betaling af et beløb som vederlag, er afgiftspligtig, eller om den som en undtagelse er fritaget i henhold til sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b).
- 20 Som den forelæggende ret har anført, består den i hovedsagen omhandlede ydelse i, at en fremtidig lejer, som tjenesteyder, indvilger i at overtage et lejemål i en ejendom fra lejeren. Derfor kan der i hovedsagen, i modsætning til Kommissionens vurdering, påvises at foreligge en tjenesteydelse, der i henhold til direktivets artikel 2, stk. 1, omfattes af anvendelsesområdet for sjette direktiv, og derfor er afgiftspligtig, medmindre der er fastsat en fritagelse herfor i en særlig bestemmelse i direktivet. Følgelig skal det undersøges, om denne tjenesteydelse henhører under sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b).
- 21 Udlejning af fast ejendom i sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b)'s forstand består grundlæggende i, at ejeren af en fast ejendom mod betaling af leje og for en aftalt periode overlader lejeren brugsretten til sin ejendom og retten til at udelukke andre herfra (jf. i samme retning domme af 12.9.2000, sag C-358/97, Kommissionen mod Irland, Sml. I, s. 6301, præmis 52-57, og sag C-359/97, Kommissionen mod Det Forenede Kongerige, Sml. I, s. 6355, præmis 64-69, samt dom af 4.10.2001, sag C-326/99, Goed Wonen, trykt i dette bind af Samling af Afgørelser, s. 6831, præmis 55).

- 22 Den tjenesteydelse, der er omhandlet i hovedsagen, opfylder ikke disse betingelser.
- 23 Det er derimod den nye lejer, CFI, der ved at acceptere at påtage sig de rettigheder og forpligtelser, der følger af det bestående lejemål, har udført en tjenesteydelse for den tidligere lejer, Wako. Wako har ikke udført nogen tjenesteydelse over for CFI, men betalt vederlaget for den af CFI udførte ydelse, og dette vederlag er ikke i sig selv momspligtigt. Det er kun ejeren, der for CFI udfører en tjenesteydelse i sjette direktivs artikel 2, stk. 1's forstand, som er fritaget i henhold til direktivets artikel 13, punkt B, litra b), nemlig overladelsen af brugsretten til sin ejendom mod betaling af leje som vederlag.
- 24 Sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), finder i modsætning til, hvad CFI har gjort gældende, anvendelse på indgåelse af lejemål i ejendomme, men ikke på de transaktioner, der foretages på grundlag heraf eller er accessoriske i forhold hertil, uden at de foretages af ejeren selv.
- 25 Den udvidende fortolkning, CFI forsvarer, strider således mod Domstolens praksis, hvorefter de udtryk, der anvendes til at betegne de fritagelser, som er fastsat i sjette direktivs artikel 13, navnlig udtrykket »udlejning af fast ejendom«, skal fortolkes strengt, da de er undtagelser fra det almindelige princip om, at der opkræves moms af enhver tjenesteydelse, der udføres mod vederlag af en afgiftspligtig person (jf. bl.a. dom af 15.6.1989, sag 348/87, Stichting Uitvoering Financiële Acties, Sml. s. 1737, præmis 13, af 11.8.1995, sag C-453/93, Bulthuis-Griffioen, Sml. I, s. 2341, præmis 19, af 5.6.1997, sag C-2/95, SDC, Sml. I, s. 3017, præmis 20, og af 7.9.1999, sag C-216/97, Gregg, Sml. I, s. 4947, præmis 12).
- 26 Dette resultat anfægtes ikke af den fortolkning, Domstolen har foretaget af sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), i den ovennævnte Lubbock Fine-dom.

- 27 Domstolen har i Lubbock-Fine-dommen fastslået, at begrebet »udlejning af fast ejendom«, der er anvendt i sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), dækker det tilfælde, at en lejer giver afkald på sit lejemål og lader rådigheden over den faste ejendom gå tilbage til den, han har afledt sin ret fra.
- 28 Den nævnte dom blev imidlertid afsagt i en sag vedrørende en lejer, som havde ladet rådigheden over den lejede ejendom gå tilbage til ejeren og derfor i afgiftsmæssig henseende havde tilbageoverdraget brugsretten til ejendommen ved at give afkald på den. Dette var grunden til, at Domstolen i dommens præmis 9 og 12 fandt, at lejerens afkald på ejerens tjenesteydelse, hvilket er en ændring i lejekontrakten, skal fritages, når den pågældende ydelse selv er fritaget.
- 29 Lubbock Fine-dommen blev således afsagt under faktiske og retlige omstændigheder, der er helt forskellige fra omstændighederne i hovedsagen, og CFI kan følgelig ikke påberåbe sig dommen til støtte for sin argumentation.
- 30 Hertil kommer, at i modsætning til hvad Kommissionen har gjort gældende under retsmødet, kræver princippet om afgiftsneutralitet, der skal overholdes ved fortolkningen af sjette direktiv, ikke, at sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), fortolkes udvidende, så en transaktion som den af CFI udførte bliver omfattet af begrebet udlejning af en fast ejendom.
- 31 Det er rigtigt, at Wako kunne være forblevet lejer og have fremlejet ejendommen til CFI til en pris, der var lavere end den, Wako skulle betale til ejeren, eller kunne have betalt en godtgørelse til ejeren for, at denne accepterede en tidligere opsigelse af lejemålet. I begge disse situationer ville den økonomiske virkning have svaret til den i hovedsagen omtvistede transaktion, uden at de berørte parter skulle have betalt moms.

- 32 Denne omstændighed giver imidlertid ikke grundlag for at fortolke sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), således, at den også finder anvendelse på udførelse af tjenesteydelser, der ikke omfatter overdragelse af brugsretten til en ejendom.
- 33 En sådan antagelse ville stride mod de formål med momssystemet, som er at fremme retssikkerheden og sikre en korrekt og enkel anvendelse af de fritagelser, der er fastsat i sjette direktivs artikel 13. Det bemærkes i den forbindelse, at der for at lette de handlinger, som er forbundet med momsens anvendelse — bortset fra undtagelsestilfælde — skal lægges vægt på den pågældende transaktions objektive karakter (jf. dom af 6.4.1995, sag C-4/94, BLP Group, Sml. I, s. 983, præmis 24). En afgiftspligtig, der med henblik på at opnå et bestemt økonomisk mål har valget mellem fritagne og afgiftspligtige transaktioner, skal således i egen interesse regelmæssigt træffe sin beslutning under hensyntagen til momsordningens objektive karakter (jf. i denne retning BLP-dommen, præmis 25 og 26). Princippet om afgiftsneutralitet indebærer ikke, at en afgiftspligtig, der har valget mellem to transaktioner, kan vælge den ene og gøre virkningerne af den anden gældende.
- 34 Det præjudicielle spørgsmål må derfor besvares således, at sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), ikke fritager en tjenesteydelse, som en person, der ikke har rettigheder over en given fast ejendom, udfører ved at acceptere at overtage et lejemål i ejendommen fra lejerens vederlag.

Sagens omkostninger

- 35 De udgifter, der er afholdt af Det Forenede Kongeriges regering, af den tyske regering og af Kommissionen, 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 (Sjette Afdeling)

vedrørende det spørgsmål, der er forelagt af High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Divisional Court) ved kendelse af 2. september 1998, for ret:

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 fritager ikke en tjenesteydelse, som en person, der ikke har rettigheder over en given fast ejendom, udfører ved at acceptere at overtage et lejemål i ejendommen fra lejerens mod vederlag.

Macken

Colneric

Gulmann

Puissochet

Schintgen

Afsagt i offentligt retsmøde i Luxembourg den 9. oktober 2001.

R. Grass

F. Macken

Justitssekretær

Formand for Sjette Afdeling