

DOMSTOLENS DOM (sjätte avdelningen)
den 9 oktober 2001 *

I mål C-108/99,

angående en begäran enligt artikel 177 i EG-fördraget (nu artikel 234 EG), från High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Divisional Court) (Förenade kungariket), att domstolen skall meddela ett förhandsavgörande i det vid den nationella domstolen anhängiga målet mellan

Commissioners of Customs & Excise

och

Cantor Fitzgerald International,

angående tolkningen av 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 (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28),

* Rättegångsspråk: engelska.

meddelar

DOMSTOLEN (sjätte avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden F. Macken samt domarna N. Colneric (referent), C. Gulmann, J.-P. Puissochet och R. Schintgen,

generaladvokat: A. Tizzano,
justitiesekreterare: avdelningschefen D. Louterman-Hubeau,

med beaktande av de skriftliga yttranden som har inkommit från:

- Cantor Fitzgerald International, genom D. Goy, QC, på uppdrag av Deloitte & Touche, accountants,
- Förenade kungarikets regering, genom M. Ewing, i egenskap av ombud, biträdd av N. Fleming, QC, och P. Whipple, barrister,
- Tysklands regering, genom W.-D. Plessing och C.-D. Quassowski, båda i egenskap av ombud,
- Europeiska gemenskapernas kommission, genom E. Traversa och F. Riddy, båda i egenskap av ombud,

med hänsyn till förhandlingsrapporten,

efter att muntliga yttranden har avgivits vid förhandlingen den 16 november 2000 av: Cantor Fitzgerald International, företrätt av D. Goy, Förenade kungarikets regering, företrädd av G. Amodeo, i egenskap av ombud, biträdd av N. Pleming och P. Whipple, Tysklands regering, företrädd av W.-D. Plessing, och kommissionen, företrädd av R. Lyal, i egenskap av ombud,

och efter att den 23 januari 2001 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

- 1 High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Divisional Court) har, genom beslut av den 2 september 1998 som inkom till domstolens kansli den 30 mars 1999, i enlighet med artikel 177 i EG-fördraget (nu artikel 234 EG) ställt en fråga om tolkningen av 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 mervärdes-skatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1, svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28, nedan kallat sjätte direktivet).

- 2 Denna fråga har uppkommit i en tvist mellan Cantor Fitzgerald International (nedan kallat CFI) och Commissioners of Customs & Excise (nedan kallad

Commissioners), vilken är den myndighet som är ansvarig för uppbörden av mervärdesskatt i Förenade Kungariket, angående skyldighet för CFI att erlagga mervärdesskatt för ett tillhandahållande av en tjänst som har bestått av att CFI mot betalning har övertagit de rättigheter och skyldigheter som följer av ett hyresavtal som hyresgästen sagt upp med fastighetsägarens godkännande.

Gemenskapsrätten

- 3 I artikel 2 i sjätte direktivet, vilken utgör avdelning II med rubriken "Räckvidd", föreskrivs följande:

"Mervärdesskatt skall betalas för

1. leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium av en skattskyldig person i denna egenskap,

..."

- 4 I artiklarna 5 och 6 i sjätte direktivet, vilka utgör en del av avdelning V som har rubriken "Skattepliktiga transaktioner", föreskrivs följande:

"Artikel 5

Leverans av varor

1. Med 'leverans av varor' avses överföring av rätten att såsom ägare förfoga över egendom.

...

Artikel 6

Tillhandahållande av tjänster

1. Med 'tillhandahållande av tjänster' avses varje transaktion som inte utgör leverans av varor i den betydelse som avses i artikel 5.

Sådana transaktioner kan bl.a. omfatta följande:

...

— Åtagande att avstå från visst handlande eller att tolerera visst handlande eller en viss situation.

...”

5 I artikel 13 i sjätte direktivet fastställs undantag från skatteplikt såvitt avser transaktioner som sker inom landets territorium. I artikel 13 B b föreskrivs:

”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...”

Twisten vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

6 Prudential Assurance Co. Ltd (nedan kallad fastighetsägaren) ingick i mars 1986 ett hyresavtal med Wako International (Europe) Ltd (nedan kallat Wako). Enligt

hyresavtalet skulle Wako hyra det fjärde våningsplanet i en byggnad belägen i London för en tid om femton år. Vidare åtog sig Wako att inte hyra ut det fjärde våningsplanet eller överlåta hyresrätten utan fastighetsägarens tillstånd.

- 7 Efter det att fastighetsägaren hade lämnat sitt tillstånd kom Wako och CFI år 1993 överens om att CFI skulle överta hyresrätten. Enligt denna överenskommelse åtog sig CFI, i egenskap av ny hyresgäst, att uppfylla de skyldigheter som ålåg Wako enligt hyresavtalet och att ersätta Wako för alla de förluster eller skulder som skulle kunna uppkomma för Wako på grund av hyresavtalet. Wako åtog sig att till CFI utbetala ett belopp om 1,5 miljoner GBP i ersättning för att CFI övertog hyresrätten.
- 8 CFI redovisade mervärdesskatt på beloppet om 1,5 miljoner GBP och Commissioners godkände denna transaktion genom beslut av den 30 juli 1996. CFI överklagade detta beslut till VAT and Duties Tribunal, London (Förenade kungariket). VAT and Duties Tribunal biföll överklagandet genom dom av den 6 augusti 1997 och fastställde att den ifrågavarande transaktionen var undantagen från mervärdesskatteplikt.
- 9 Commissioners överklagade denna dom till High Court.
- 10 High Court anser att det med hänsyn till domstolens dom av den 15 december 1993 i mål C-63/92, Lubbock Fine (REG 1993, s. I-6665) är oklart om artikel 13 B b i sjätte direktivet skall tolkas så att den tjänst som CFI tillhandahållit inte är mervärdesskattepliktig. High Court har därvid stött sig på en enkel regel, enligt

vilken en betalning endast är undantagen från mervärdesskatteplikt om den utgör ersättning för uppkomsten eller överlåtelsen av en rätt till fast egendom. Enligt High Court täcks denna lösning av omständigheterna i målet Lubbock Fine, men domstolen har inte uttryckt sig på det sättet.

- 11 Under dessa förutsättningar beslöt High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Divisional Court), att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfråga till domstolen:

”Med hänsyn till domstolens dom i mål C-63/92, Lubbock Fine & Co mot Customs and Excise Commissioners, skall en tjänst som tillhandahålls av en person (nedan kallad personen) som inte har någon rätt till en fast egendom, och som innebär att denna person accepterar att överta hyresrätten beträffande denna egendom från hyresgästen mot att hyresgästen betalar en summa pengar, anses omfattas av undantaget i artikel 13 B b i rådets direktiv 77/388/EEG?”

Tolkningsfrågan

Argument som framförts i de yttranden som inkommit till domstolen

- 12 CFI anser att inte endast den första uthyrningen av en fast egendom omfattas av undantaget i artikel 13 B b i sjätte direktivet, utan detsamma gäller för alla andra transaktioner som sker därefter och som grundas på denna uthyrning eller som är hänförliga till densamma. Det är denna princip som domstolen fastställt i domen i

det ovannämnda målet Lubbock Fine. Enligt den domen är artikel 13 B b i sjätte direktivet sålunda tillämplig på alla ändringar som görs av hyresavtalet. En sådan ändring av hyresförhållandet har skett i målet vid den nationella domstolen.

- 13 CFI anser dessutom att undantaget från mervärdesskatt otvivelaktigt skulle vara tillämpligt om CFI till Wako hade utbetalt ett belopp i ersättning för att Wako övertog hyresrätten. Huruvida det är den som överlåter hyresrätten eller den som övertar hyresrätten som betalar en ersättning beror på marknadsvillkoren, och det rättfärdigar inte att överlåtelsen av hyresrätten ur mervärdesskatterättslig synvinkel skall behandlas på olika sätt.

- 14 Förenade kungarikets regering och den tyska regeringen har hävdat att en förutsättning för att undantaget i artikel 13 B b i sjätte direktivet skall vara tillämpligt är att den som tillhandahåller tjänsten beträffande det objekt som omfattas av hyresrätten har en nyttjanderätt som mot vederlag överförs till den andra parten. Så är inte fallet i målet vid den nationella domstolen. I motsats till vad som var fallet i det ovannämnda målet Lubbock Fine är dessutom den som tillhandahållit tjänsten i målet vid den nationella domstolen inte part i ett hyresavtal som har ändrats av avtalsparterna. Undantaget i artikel 13 B b i sjätte direktivet är sålunda inte tillämpligt i förevarande fall.

- 15 Kommissionen har i sitt yttrande hävdat att gemenskapslagstiftaren har haft för avsikt att begränsa tillämpningen av artikel 13 B b i sjätte direktivet till sådana tillhandahållanden mellan fastighetsägaren och hyresgästen som innebär att den ene överlåter nyttjanderätten till en fast egendom till den andre, oavsett hur det sker, genom att fastställa en sådan klar åtskillnad mellan de allmänna begreppen i punkterna a och d i artikel 13 B och den särskilda formulering som gjorts i punkt b i samma bestämmelse. Detta synsätt bekräftas av domen i det ovan-

nämnda målet Lubbock Fine. Domstolens förklaring i punkt 9 i denna dom, nämligen att från det att uthyrningen av en fast egendom omfattas av tillämpningsområdet för artikel 13 B b i sjätte direktivet kommer också en ändring av hyresavtalet att omfattas av samma bestämmelse, måste förstås mot bakgrund av de särskilda omständigheterna i det målet. Kommissionen har understrukit att i förevarande fall utgjorde transaktionen en tjänst som hyresgästen tillhandahållit fastighetsägaren, vilken för hyresgästens del bestod av att denne avstod från sin nyttjanderätt till den egendom som omfattades av hyresavtalet mot att fastighetsägaren utgav ersättning härför.

- 16 Kommissionen ändrade åsikt vid förhandlingen och gjorde gällande att om man inte klart kan identifiera vilken typ av tjänst det är fråga om är det bäst att betrakta ersättningen i fråga som en värdering av priset för den hyresrätt som hyresgästen överlåter till fastighetsägaren. Dessutom fordrar principen om skatteneutralitet att den ifrågavarande transaktionen undantas från mervärdesskatteplikt. Enligt kommissionen skulle Wako nämligen ha kunnat undgå den alltför höga hyran, genom att till fastighetsägaren utge ersättning i utbyte mot att fastighetsägaren minskade den hyra som den nya hyresgästen, CFI, skulle erlägga. Wako skulle också ha kunnat hyra ut byggnaden till CFI i andra hand och till fastighetsägaren betala skillnaden mellan marknadshyran och den hyra som föreskrevs i det ursprungliga hyresavtalet. Båge dessa fall, vilka ur ekonomisk synvinkel måste anses motsvara den överlåtelse av hyresrätten som Wako faktiskt valde, skulle klart vara undantagna från mervärdesskatteplikt. Det är därför som också överlåtelsen av hyresrätten, med stöd av principen om skatteneutralitet, måste anses vara undantagen från mervärdesskatteplikt.

Domstolens bedömning

- 17 Enligt artikel 2.1 i sjätte direktivet skall mervärdesskatt betalas för leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium av en skattskyldig person i denna egenskap. Det är skälet till att man i samtliga fall måste undersöka vilken part som har levererat varan eller

tillhandahållit tjänsten, och vilken part som har utgett motprestationen. Det är nämligen leverans av varor och tillhandahållanden av tjänster som är skattepliktiga och inte de ersättningar som utbetalts som motprestation för desamma.

- 18 I motsats till vad CFI har gjort gällande är det följaktligen av betydelse att i ett mål som det vid den nationella domstolen fastställa vem, den som överlåter eller den som mottar, som verkställer betalningen till förmån för den andra och vem som tillhandahåller tjänsten.
- 19 Det skall således undersökas om en sådan tjänst som CFI har tillhandahållit Wako, mot att Wako erlade en summa pengar, är skattepliktig, eller om den i undantagsfall kan anses undantagen från mervärdesskatteplikt med tillämpning av artikel 13 B b i sjätte direktivet.
- 20 Såsom den nationella domstolen har anfört, utgörs det aktuella tillhandahållandet av att en framtida hyresgäst, i egenskap av en person som tillhandahåller en tjänst, accepterar att överta hyresrätten till en egendom till förmån för den hyresgäst som innehar denna hyresrätt. Tvärtemot vad kommissionen har bedömt föreligger det i målet vid den nationella domstolen ett identifierbart tillhandahållande av en tjänst som enligt artikel 2.1 i sjätte direktivet omfattas av detsamma, och detta tillhandahållande är sålunda skattepliktigt, utom i de fall som det i en särskild bestämmelse i detta direktiv föreskrivs ett undantag från denna skatteplikt. Följaktligen skall det bedömas om detta tillhandahållande av en tjänst omfattas av artikel 13 B b i sjätte direktivet.
- 21 Uthyrning av fast egendom i den mening som avses i artikel 13 B b i sjätte direktivet består i huvudsak av att ägaren till en egendom, mot hyra och för en tid som överenskommits, ger hyresgästen rätt att ta egendomen i besittning och att utesluta andra från den (se, för ett liknande resonemang, domar av den 12 september 2000 i mål C-358/97, kommissionen mot Irland (REG 2000, s. I-6301), punkterna 52—57, och i mål C-359/97, kommissionen mot Förenade kungariket (REG 2000, s. I-6355), punkterna 64—69, samt dom av den 4 oktober 2001 i mål C-326/99, Goed Wonen, REG 2001, s. I-6831, punkt 55).

- 22 Det aktuella tillhandahållandet uppfyller inte dessa förutsättningar.
- 23 Det är tvärtom den nya hyresgästen, CFI, som har tillhandahållit den ursprungliga hyresgästen, Wako, en tjänst, genom att acceptera att överta de rättigheter och skyldigheter som följer av det existerande hyresavtalet. Wako har inte tillhandahållit CFI någon tjänst, utan Wako har till CFI utgett ett belopp för de tjänster som CFI har tillhandahållit och denna motprestation är som sådan inte mervärdesskattepliktig. Det är endast fastighetsägaren som har tillhandahållit CFI en sådan tjänst, i den mening som avses i artikel 2.1 i sjätte direktivet, som är undantagen från skatteplikt enligt artikel 13 B b i samma direktiv, nämligen rätten att ta dennes egendom i besittning i utbyte mot att hyra erläggs.
- 24 I motsats till vad CFI har hävdad är artikel 13 B b i sjätte direktivet tillämplig på erhållandet av hyresrätt till fast egendom, men inte på transaktioner för vilka hyresrätten ligger till grund eller som är hänförliga till densamma utan att de utförs av ägaren själv.
- 25 Den extensiva tolkning som CFI förordar strider nämligen mot domstolens rättspraxis, enligt vilken de begrepp som använts för att beskriva undantagen i artikel 13 i sjätte direktivet skall tolkas restriktivt, eftersom dessa undantag innebär avsteg från den allmänna principen att mervärdesskatt skall betalas för varje tillhandahållande av tjänster som utförs av en skattskyldig person mot vederlag (se bland annat dom av den 15 juni 1989 i mål 348/87, Stichting Uitvoering Financiële Acties, REG 1989, s. 1737, punkt 13, av den 11 augusti 1995 i mål C-453/93, Bulthuis-Griffioen, REG 1995, s. I-2341, punkt 19, av den 5 juni 1997 i mål C-2/95, SDC, REG 1997, s. I-3017, punkt 20, och av den 7 september 1999 i mål C-216/97, Gregg, REG 1999, s. I-4947, punkt 12).
- 26 Denna rättspraxis har inte ändrats genom den tolkning som domstolen gjorde av artikel 13 B b i sjätte direktivet i sin dom i det ovannämnda målet Lubbock Fine.

- 27 Det är riktigt att domstolen i sin dom i målet Lubbock Fine fann att det förhållandet att en hyresgäst, som säger upp hyresavtalet, avstår från rätten att förfoga över den fasta egendomen, till förmån för den som hyresgästen erhållit denna rätt ifrån, omfattas av begreppet "uthyrning av fast egendom" i artikel 13 B b i sjätte direktivet.
- 28 Det skall dock understrykas att den nämnda domen meddelades i ett mål där hyresgästen hade avstått från att förfoga över den fasta egendomen till förmån för fastighetsägaren och därigenom, ur skatterättslig synvinkel, hade återfört besittningsrätten till den fasta egendomen, genom att avstå från denna rätt. Det är skälet till varför domstolen i punkterna 9 och 12 i den nämnda domen fann att hyresgästens avstående av den tjänst som fastighetsägaren tillhandahöll, vilket utgör en ändring av hyresavtalet, inte skulle vara skattepliktigt, eftersom det nämnda tillhandahållandet inte var skattepliktigt i sig.
- 29 I domen behandlades således inte alls samma sakomständigheter och rättsliga förhållanden som dem som omfattas av målet vid den nationella domstolen, och följaktligen kan inte CFI med framgång åberopa denna dom till stöd för sin argumentation.
- 30 I motsats till vad kommissionen har påstått i samband med förhandlingen, innebär dessutom inte principen om skatteneutralitet, vilken måste respekteras när sjätte direktivet skall tolkas, att artikel 13 B b i sjätte direktivet skall tolkas så extensivt att en transaktion som den som CFI har genomfört skall omfattas av begreppet uthyrning av fast egendom.
- 31 Det är riktigt att Wako skulle ha kunnat förbli hyresgäst och hyra ut byggnaden till CFI i andra hand till ett pris som var lägre än det som Wako var tvunget att betala till fastighetsägaren eller ersätta fastighetsägaren för att denna accepterade att hyresavtalet upphörde i förtid. I bägge dessa fall skulle den ekonomiska effekten vara densamma som för den transaktion som utförts i förevarande fall, och det utan att de berörda parterna hade varit tvungna att erlagga mervärdes-skatt.

32 Detta förhållande kan emellertid inte rättfärdiga att artikel 13 B b i sjätte direktivet tolkas på det sättet att den är tillämplig på ett tillhandahållande av en tjänst som inte innehåller överlåtelse av en rätt att ta den fasta egendomen i besittning.

33 En sådan tolkning skulle strida mot mervärdesskattesystemets syften, vilka är att säkerställa såväl rättssäkerheten som en riktig och enkel tillämpning av de undantag som föreskrivs i artikel 13 i sjätte direktivet. I detta avseende skall det erinras om att man, utom i vissa undantagsfall, måste ta hänsyn till den aktuella transaktionens objektiva karaktär för att därigenom främja de åtgärder som är förenade med tillämpningen av mervärdesskatten (se dom av den 6 april 1995 i mål C-4/94, BLP Group, REG 1995, s. I-983, punkt 24). En skattskyldig som, för att uppnå ett visst bestämt ekonomiskt mål, kan välja mellan icke skattepliktiga och skattepliktiga transaktioner skall således i eget intresse alltid göra sitt val med hänsyn till principen om mervärdesskattens neutralitet (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet BLP Group, punkterna 25 och 26). Principen om skatteneutralitet innebär inte att en skattskyldig som har ett val mellan två olika transaktioner kan välja en av dem och åberopa följderna av den andra.

34 Tolkningsfrågan skall således besvaras så att en tjänst som tillhandahålls av en person som inte har någon rätt till en fast egendom och som innebär att denna person accepterar att mot vederlag från den som hyr denna egendom överta hyresrätten, omfattas inte av undantaget från skatteplikt i artikel 13 B b i sjätte direktivet.

Rättegångskostnader

35 De kostnader som har förorsakats den brittiska och den tyska regeringen samt kommissionen, vilka har inkommit med yttranden till domstolen, är inte ersättningsgilla. Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna.

På dessa grunder beslutar

DOMSTOLEN (sjätte avdelningen)

— angående den fråga som genom beslut av den 2 september 1998 har ställts av High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Divisional Court) — följande dom:

En tjänst som tillhandahålls av en person som inte har någon rätt till en fast egendom, och som innebär att denna person accepterar att mot vederlag från den som hyr denna egendom överta hyresrätten, omfattas inte av undantaget från skatteplikt i artikel 13 B b i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättnings-skatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund.

Macken

Colneric

Gulmann

Puissochet

Schintgen

Avkunnad vid offentligt sammanträde i Luxemburg den 9 oktober 2001.

R. Grass

F. Macken

Justitiesekreterare

Ordförande på sjätte avdelningen