

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT
WALTER VAN GERVEN

fremsat den 15. september 1993 *

1. Den foreliggende sag angår en anmodning fra Bundesfinanzhof om en præjudiciel afgørelse vedrørende artikel 5, stk. 1, artikel 17, stk. 2, og artikel 20, stk. 2, i Rådets sjette direktiv (77/388/EØF) af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag¹ (herefter »direktivet«). De præjudicielle spørgsmål er blevet rejst under en sag mellem Finanzamt Uelzen (herefter »Finanzamt«) og Dieter Armbrecht.

ning, som »udføres for en anden erhvervsdrivende til brug for dennes virksomhed«, kan den erhvervsdrivende dog behandle den som afgiftspligtig³. Armbrecht har i henhold til sidstnævnte bestemmelse frivilligt valgt at betale afgift af salget af sin faste ejendom.

Sagens baggrund

2. Armbrecht ejede som restauratør en bebygget fast ejendom omfattende et pensionat, en restaurant og en privatbolig. I 1981 solgte han ejendommen for 1 150 000 DM. I henhold til den tyske »Umsatzsteuergesetz« af 1980 (herefter »UStG 1980«) er et sådant salg i princippet fritaget for omsætningsafgift². Såfremt salget imidlertid er en omsæt-

I sin omsætningsafgiftsangivelse for 1981 behandlede Armbrecht imidlertid kun salget af den erhvervsmæssigt benyttede del af ejendommen som omsætningsafgiftspligtig. Derimod betragtede han den del af salgssummen, 157 705 DM, der vedrørte privatboligen, som fritaget for omsætningsafgift. Han hævder i øvrigt, at han kun har faktureret køberne af sin ejendom omsætningsafgift for den erhvervsmæssigt benyttede del deraf, men ikke for privatboligen⁴.

* Originalsprog: nederlandsk.

1 — EFT L 145, s. 1.

2 — Dette skyldes den omstændighed, at et sådant salg allerede henhører under den såkaldte »Grunderwerbsteuergesetz«, den tyske lov om afgift ved overdragelse af fast ejendom. Jf. UStG 1980, § 4, stk. 9, litra a), som svarer til direktivets artikel 13, punkt B, litra g).

3 — Jf. UStG 1980, § 9, som svarer til direktivets artikel 13, punkt C. Det kan være økonomisk mere fordelagtigt at vælge afgiftspligt, fordi det giver mulighed for fradrag af indgående afgift (jf. nedenfor, punkt 15) (jf. UStG 1980, § 15, stk. 2).

4 — Ganske vist blev der i notarakten aftalt en købspris på 1 150 000 DM »med tillæg af 13% merværdiafgift«, men henvisningen til merværdiafgiften skal kun have vedrørt de erhvervsmæssigt benyttede dele af ejendommen.

3. Efter et kontrolbesøg forkastede Finanzamt denne opfattelse og bestemte, at der også skulle betales omsætningsafgift af salget af privatboligen. Finanzamt er nemlig af den opfattelse, at det i praksis er umuligt at foretage en opdeling af Armbrecht's faste ejendom i en del, der benyttes erhvervsmæssigt, og en del, der benyttes til privat brug. Bestemte dele af ejendommen kunne nemlig samtidig have en erhvervsmæssig og en privat karakter⁵. Da grunden og bygningen tilsammen udgør én genstand efter tysk borgerlig ret⁶, udgør de nødvendigvis også én genstand i skatte- og afgiftsretlig⁷ henseende.

4. Finanzamt indgav revisionsanke mod Finanzgericht's afgørelse ved Bundesfinanzhof. Denne revisionsanke har givet anledning til tre præjudicielle spørgsmål, som i det væsentlige går ud på, om der i henhold til direktivet — og således også i henhold til de tyske gennemførelsesbestemmelser — kan tillægges den del af en fast ejendom som Armbrecht's, der benyttes til bolig, en særskilt afgiftsretlig status. På grund af deres tekniske karakter vil jeg kort placere hvert af spørgsmålene, hvis fulde ordlyd er gengivet i retsmøderapporten, i sammenhæng med fællesskabsretten og tysk ret vedrørende omsætningsafgift.

Det første præjudicielle spørgsmål

Armbrecht indbragte Finanzamt's afgørelse for Finanzgericht, som gav ham medhold. Finanzgericht fastslog, at der efter reglerne om omsætningsafgift — og i modsætning til, hvad der gælder i privatretten — ved en bebygget fast ejendom, der dels benyttes erhvervsmæssigt, dels til beboelse, er tale om to selvstændige formuegoder. Da Armbrecht ikke har faktureret køberen af privatboligen omsætningsafgift, skal han heller ikke selv betale omsætningsafgift.

5. Ifølge direktivets artikel 2, stk. 1, som i tysk ret er gennemført ved § 1, stk. 1, nr. 1, i UStG 1980, lægges merværdiafgift på:

5 — Som eksempler nævner Bundesfinanzhof »varmeanlægget, taget, opgangen og de bærende konstruktioner«.

6 — Nærmere bestemt efter § 90, i Bürgerliches Gesetzbuch (BGB).

7 — Nærmere bestemt efter § 3, stk. 1, i UStG 1980.

»Levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en

afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab.«

I henhold til direktivets artikel 5, stk. 1, som er gennemført ved § 3, stk. 1, i UStG 1980, forstås ved »levering af et gode«:

»Overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode.«

Bundesfinanzhof spørger nu, om »den erhvervsmæssigt benyttede del af en fast ejendom ved afhændelse af ejendommen selvstændigt (er) genstand for en levering i henhold til artikel 5, stk. 1, i sjette direktiv«, eller, således forstår jeg spørgsmålet, om kun afhændelse af den private del og den erhvervsmæssigt benyttede del *sammen* kan betegnes som en levering i henhold til artikel 5, stk. 1. I det første tilfælde er den privat benyttede del af en fast ejendom ikke pålagt omsætningsafgift, fordi, og for så vidt (jf. nedenfor, punkt 13) sælgeren ved afhændelsen af ejendommen ikke handler som afgiftspligtig efter direktivets artikel 2, stk. 1.

6. Finanzamt's og den tyske regerings argument, hvorefter en bebygget fast ejendom

som Armbrrecht's udgør én genstand efter tysk borgerlig ret og derfor også i afgiftsretlig henseende må anses for én genstand, er efter min opfattelse irrelevant⁸. Også bortset fra spørgsmålet, om en streng analog fortolkning af skatte- og afgiftsret og borgerlig ret overhovedet er ønskelig, kan fortolkningen af *fællesskabsretten* — nemlig direktivet, som er blevet gennemført ved den tyske Umsatzsteuergesetz — ikke gøres afhængig af fortolkningen af en medlemsstats *nationale* ret.

Domstolen har nemlig hidtil stedse fastslået, at de i momsdirektiverne anvendte begreber skal tillægges en fællesskabsretlig betydning, medmindre direktiverne selv overlader det til medlemsstaterne at fastsætte indholdet af et begreb⁹. Navnlig ved udfyldningen af begrebet »levering« i direktivets artikel 5, stk. 1, må medlemsstaternes nationale retsfor-
skrif-

8 — En tilsvarende argumentation blev i øvrigt allerede forkastet af Domstolen i en dom af 8.7.1986 (sag 73/85, Kerrutt, Sml. s. 2219), som ligeledes vedrørte opkrævning af omsætningsafgift på fast ejendom. Dommen vedrørte opførelse af en bygning efter en såkaldt »Bauherrnenmodell«, hvorefter samejere køber en grund og indgår en entreprisekontrakt om opførelse af en bygning på denne grund. I modsætning til Bundesfinanzhof's praksis, hvorefter købe- og entreprisekontrakten i relation til »Grunderwerbsteuer« (jf. ovenfor, fodnote 2) anses for en kontraktenhed, »når de to delkontraktens beståen er indbyrdes afhængige« (præmis 4), udtalte Domstolen, at de tjenesteydelser, der blev lagt i henhold til en entreprisekontrakt, »ikke kan anses for ... at udgøre en enhed« sammen med leveringen af grunden, der foretages af en anden erhvervsdrivende end entreprenøren (præmis 15).

9 — Dom af 1.2.1977 (sag 51/76, Verbond van Nederlandse Ondernemingen, Sml. s. 113, præmis 10 og 11).

ter efter Domstolens opfattelse vige for en sammenhængende fællesskabsretlig anskuelse:

»Denne opfattelse er i overensstemmelse med formålet med direktivet, der bl.a. skal sikre, at det fælles merværdiafgiftssystem hviler på en ensartet definition af afgiftspligtige transaktioner. Dette formål vil imidlertid ikke kunne opfyldes, hvis levering (...) undergives betingelser, som er forskellige fra medlemsstat til medlemsstat, hvilket er tilfældet ved de civilretlige bestemmelser om overdragelse af ejendomsretten«¹⁰.

7. I fornødent omfang vil jeg i øvrigt henvise til, at det på ingen måde er sikkert, at tysk borgerlig ret er til hinder for en opdeling af en fast ejendom i selvstændige økonomiske enheder. I sine indlæg for Domstolen har Kommissionen faktisk oplyst, at »Bürgerliches Gesetzbuch« (»BGB«) hjemler delvis besiddelse (»Teilbesitz«) af en genstand¹¹, og at den tyske »Wohnungseigentumsgesetz« (»WEG«) indeholder bestemmelser om en række former for delt juridisk eller økonomisk ejendomsret¹². Kommissionen har end-

videre anført, at BGB, § 93, kun med hensyn til de »væsentlige bestanddele« af en genstand — dette er de bestanddele, »som ikke kan skilles fra hinanden, uden at den ene eller den anden bestanddel beskadiges eller ændres væsentligt« — bestemmer, at de ikke kan være genstand for særlige rettigheder. Jeg finder det dog vanskeligt at antage (og dette er i øvrigt heller ikke blevet hævdet af nogen part i sagen), at den erhvervsmæssigt benyttede del og den til privat brug benyttede del af en og samme bygning i sig selv skulle udgøre væsentlige bestanddele af denne bygning efter nævnte bestemmelse.

Endelig fremgik det under retsmødet, at også den tyske lovgivning om beskatning af fast erhvervsjendom foreskriver en obligatorisk opdeling af en bygning med flere funktioner i forskellige enheder. Hvorfor skulle en tilsvarende opdeling ikke være mulig med hensyn til omsætningsafgift?

10 — Dom af 8.2.1990 (sag C-320/88, Safe, Sml. I, s. 285, præmis 8). Se også punkt 11 i mit forslag til afgørelse til dommen af 4.12.1990 (sag C-186/89, van Tien, Sml. I, s. 4363, jf. s. 4377).

11 — BGB, § 865, vedrører besiddelse af en del af en genstand, »navnlige særskilte beboelsesrum eller andre rum.«

12 — Kommissionen nævner den særskilte ejendomsret (»Sondereigentum«), som kan omfatte en lejlighed eller enkelte rum (WEG, § 3), samt begreberne tidsbegrænset lejemål eller erhvervslejemål (WEG, § 31).

8. Som sagt er jeg derfor af den opfattelse, at tysk borgerlig ret ikke kan være afgørende for fortolkningen af direktivets artikel 5, stk. 1, som gennemført ved UStG 1980, § 3, stk. 1. Hvordan disse bestemmelser skal for-

tolkes, må snarere udledes af de Jongdommen af 6. maj 1992¹³.

Denne dom, der blev afsagt kort efter, at Bundesfinanzhof den 28. april 1992 havde besluttet at stille de foreliggende præjudicielle spørgsmål, angår direktivets artikel 5, stk. 6. Denne artikel sidestiller med levering mod vederlag

»det forhold, at en afgiftspligtig person fra sin egen virksomhed udtager et gode, som han anvender til privat brug for sig selv eller for sit personale, eller som han overdrager vederlagsfrit, eller i øvrigt benytter til et virksomhedens uvedkommende formål, såfremt dette gode eller de bestanddele, det er sammensat af, har givet ret til fuldt eller delvis fradrag af merværdiafgiften« (...).

9. Entreprenøren de Jong erhvervede til privat brug, og altså med fritagelse for omsætningsafgift, en grund, på hvilken der var en bygning. Senere solgte han halvdelen af grunden uden at fakturere omsætningsafgift. Han nedrev derefter den bestående bygning og opførte som led i udøvelsen af sit erhverv to beboelsesejendomme, en for køberen af halvdelen af grunden og en til sig selv. Den sidstnævnte bygning benyttede han dernæst udelukkende til privat brug. I sin omsæ-

ningsafgiftsangivelse behandlede han de goder og tjenesteydelser, som han havde udtaget fra sin virksomhed til opførelsen af sin privatbolig, som afgiftspligtige i henhold til nævnte artikel 5, stk. 6. Grunden derimod anså han for fritaget for afgift, fordi denne altid havde udgjort en del af hans private formue.

De nederlandske afgiftsmyndigheder bestemte imidlertid, at også den grund, som privatboligen var opført på, måtte anses for afgiftspligtig, fordi

»opførelsen af en beboelsesejendom på en grund, der er stillet til rådighed af virksomheden til dette formål, havde med henblik på omsætningsafgift medført, at der opstod en ny fast ejendom, som udgjordes af bygningen og den dertil hørende grund« (præmis 13).

Domstolen forkastede denne opfattelse og fastslog udtrykkeligt, at:

»uafhængigt af spørgsmålet, om grunden og bygningen er uadskillelige i henhold til national lovgivning (...) [må der] ved anvendelsen af det sjette momsdirektivs artikel 5, stk. 6, sondres mellem afgiftsbelastning af en grund, som en afgiftspligtig ejer som privatperson,

13 — Sag C-20/91, Sml. I, s. 2847.

og afgiftsbelastning af en bygning, som den afgiftspligtige har opført på denne grund som led i sin erhvervsvirksomhed« (præmis 19).

med den privatejede grund, som den er opført på, fører — i modsætning til, hvad den nederlandske (men ikke den tyske)¹⁴ regering hævdede i de Jong-sagen¹⁵ — ikke til, at grund og bygning ved anvendelsen af direktivet har status som en enkelt genstand, der hører til den afgiftspligtiges erhvervsformue.

10. Det præjudicielle spørgsmål, som Domstolen besvarede i de Jong-dommen, er ikke væsentligt forskelligt fra det nu foreliggende spørgsmål. I begge tilfælde drejede det sig i det væsentlige om, hvorvidt direktivets artikel 5 bestemmer, at to dele af én fast ejendom (grund og bygning, henholdsvis den erhvervsmæssigt benyttede del og den til privat brug benyttede del af en bygning), som økonomisk kan adskilles, men som angiveligt efter en medlemsstats interne ret er uadskilleligt forbundet med hinanden eller må anses for en helhed, kun kan give anledning til én afgiftspligtig transaktion.

11. Også i den foreliggende sag er der tale om to dele af en fast ejendom, nemlig den erhvervsmæssigt benyttede del og den til privat brug benyttede del af en bygning, hvoraf sidstnævnte allerede før overdragelsen blev anvendt til privat brug og åbenbart også blev overdraget som sådan af den afgiftspligtige. Ligesom i de Jong-sagen må det antages, at begge dele med henblik på anvendelsen af direktivet kan overdrages særskilt. Dette betyder nærmere bestemt, at den erhvervsmæssigt benyttede del af bygningen i sig selv kan være genstand for en levering efter direktivets artikel 5, stk. 1. Finanzamt's argu-

Det fremgår klart af de Jong-dommen, at en byggegrund, som er og forbliver den afgiftspligtiges private ejendom, har en anden status med henblik på omsætningsafgift end en bygning, som den afgiftspligtige har opført på denne grund som led i udøvelsen af sit erhverv, og som følgelig hører til hans erhvervsformue. Den omstændighed, at en erhvervsmæssigt opført bygning ifølge gældende national ret udgør et hele sammen

14 — En kort sammenligning mellem den tyske regerings opfattelse i de Jong-sagen og i den nu foreliggende sag trænger sig på. Ifølge BGB, § 94, stk. 1, udgør en grund og en bygning, som befinder sig på denne, uløseligt forbundne »væsentlige bestanddele« af én og samme genstand. Alligevel hævdede den tyske regering i de Jong-sagen sammen med Kommissionen det synspunkt, at grund og bygning med henblik på omsætningsafgift kunne tillægges forskellig status. Det står mig ikke klart, hvorfor samme regering nu indtager det modsatte standpunkt, så meget desto mere da det nu *ikke* står entydigt klart, at der efter tysk ret er tale om »væsentlige bestanddele« af samme genstand (ovenfor, punkt 7).

15 — Jf. dommens præmis 13 og 14.

ment om, at den omstændighed, at der i den faste ejendom findes en række dele bestemt til blandet privat og erhvervmæssig brug, umuliggør en opdeling af denne genstand i en erhvervmæssigt benyttet del og en til privat brug benyttet del (se ovenfor, punkt 3), er ikke til hinder herfor. Det vil nemlig stadig være muligt at beregne procentvis, i hvilket omfang de fælles dele benyttes til erhvervmæssig eller privat brug. De tyske (omsætnings-)afgiftsmyndigheder synes i øvrigt at være fortrolige med sådanne beregninger ¹⁶.

ling efter brugen af en fast ejendom, der skal sælges, kan føre til en pludselig ændring af salgsgenstanden ¹⁷. Det afgørende er nemlig, hvilket efter min opfattelse fremgår af artikel 5, stk. 1, den tilstand, hvori det overdragne gode befinder sig på tidspunktet for overdragelsen, dvs. på det tidspunkt, hvor indehaveren af godet har »retten til som ejer at råde over« godet. Det er følgelig den måde, hvorpå godet er opdelt på tidspunktet for overdragelsen, der er afgørende for den afgiftsmæssige status efter direktivet; ændringer, der foretages efter overdragelsen, kan ikke ændre noget herved ¹⁸.

12. Den ovenfor anførte argumentation, som er udledt af de Jong-dommen, er i øvrigt efter min opfattelse mest i overensstemmelse med direktivets artikel 5, stk. 1. I henhold til denne artikel (se ovenfor, punkt 5) skal der ved »levering af et gode« forstås »overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode«. Af denne definition udleder jeg, at det afgørende er den økonomiske funktion, som overdrageren som rådgighedsberettiget har tillagt godet eller dets dele. Det er ikke blevet bestridt, at Armbrecht allerede før overdragelsen benyttede bestemte dele af sit gode erhvervmæssigt og andre til privat brug.

13. Jeg skal præcisere dette nærmere i det følgende. Fritagelse for omsætningsafgift forudsætter, at den privatbolig, der sælges, er forblevet eller bragt uden for anvendelsesområdet for omsætningsafgiftssystemet. Den erhvervmæssigt benyttede del af en ejendom vil da også kun være genstand for en særskilt afgiftspligtig levering — eller med andre ord, salg af en til privat brug benyttet del af ejendommen vil kun være fritaget for omsætningsafgift — såfremt den til privat brug

Dette gendriver det argument, der blev fremført under retsmødet, og hvorefter en opde-

17 — Finanzamt's repræsentant henviste til det eksempel, at der sælges en bygning med ti rum. Tre af disse bruger sælgeren erhvervmæssigt, de syv andre til private formål. Køberen vil imidlertid bruge fem rum til erhvervsformål og fem til private formål. Såfremt man antager, at erhvervs- og privatdelene udgør genstande, der må skelnes fra hinanden, så ændrer disse genstande form under salget. Der leveres tre »erhvervslokaler«, men der modtages fem, mens der af de syv leverede »private lokaler« kun modtages fem.

18 — I øvrigt kan ændringer foretaget efter overdragelsen, også når der ikke sker en opdeling af godet, væsentligt ændre salgsgenstanden, f.eks. ved, at en erhvervsdrivende sælger sin erhvervsjendom til en person, som vil gøre den til privatbolig.

16 — Jf. herved dommen af 11.7.1991 (sag C-97/90, Lennartz, Sml. I, s. 3795), hvori diskussionen drejede sig om en tysk administrativ praksis, hvorefter der ikke blev taget hensyn til erhvervmæssig brug af økonomiske goder, når denne brug repræsenterede mindre end 10% af den samlede brug.

benyttede del ved salget også faktisk hører til sælgerens private *formue*.

Som Kommissionen med rette har anført, er dette f.eks. ikke tilfældet, når en sælger selv har betalt og fradraget omsætningsafgift, da han købte boligen. I så fald er boligen ikke indgået i sælgers private formue, selv om den alene blev benyttet til privat brug. Salg af en privatbolig vil heller ikke for sælgerens vedkommende være fritaget for omsætningsafgift, såfremt denne sælger fakturerer sin køber omsætningsafgift¹⁹. I begge tilfælde har sælgeren nemlig stiltiende tilkendegivet, at ejendommen henhører under anvendelsesområdet for omsætningsafgiftssystemet.

Omvendt må sælger indrømmes fritagelse for omsætningsafgift ved salg af den til privat brug benyttede del af en ejendom, når han selv på købstidspunktet ikke har betalt og fradraget omsætningsafgift og heller ikke har taget skridt til at bringe sin privatbolig ind under anvendelsesområdet for omsætningsafgiften.

14. Som svar på det første præjudicielle spørgsmål konkluderer jeg derfor, at den

erhvervsmæssigt benyttede del af en ejendom ved salg af ejendommen i sig selv er genstand for en levering efter direktivets artikel 5, stk. 1, og at den del af ejendommen, der hører til sælgerens private formue — såfremt sælgeren holder den uden for omsætningsafgiftens anvendelsesområde — ikke sammen med den erhvervsmæssigt benyttede del er genstand for én, afgiftspligtig, levering efter bestemmelsen.

Det andet præjudicielle spørgsmål

15. Dette spørgsmål angår fradrag af indgående afgift. Dette fradrag, som behandles i direktivets afsnit XI (artikel 17-20), har til formål at undgå, at der betales omsætningsafgift af den fulde pris for et gode eller for en tjenesteydelse, skønt de dele, som udgør dette gode eller denne tjenesteydelse, allerede tidligere er blevet pålagt omsætningsafgift. Systemet med fradrag af indgående afgift skal således sikre omsætningsafgiftens neutralitet, således som det allerede fremgik af artikel 2 i det første momsdirektiv²⁰:

»Det fælles merværdiafgiftssystem bygger på den grundsætning, at der på ting og tjeneste-

19 — Det tilkommer den nationale ret at tage stilling til, om Armbrecht i dette tilfælde har faktureret køberen omsætningsafgift for den private bolig; jf. ovenfor, fodnote 4.

20 — Rådets direktiv 67/227/EØF af 11.4.1967 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter (EFT 1967, s. 12). Se om denne artikels senere udvikling forslag til afgørelse fra generaladvokat Jacobs til Lennartzdommen (jf. ovenfor, fodnote 16) (Sml. 1991 I, s. 3815).

ydelse skal anvendes en generel forbrugsafgift, der er nøjagtig proportional med tingenes og tjenesteydelsernes pris, *uanset antallet af omsætninger i de produktions- og fordelelsesled, der ligger før beskatningsleddet.*

Ved enhver omsætning svares en merværdiafgift, der beregnes af tingens eller tjenesteydelsens pris med anvendelse af den afgiftssats, som gælder for tingen eller tjenesteydelsen med *fradrag af det merværdiafgiftsbeløb, der umiddelbart har belastet de forskellige omkostningslementer (...)*« (min fremhævelse).

16. Artikel 17, stk. 2, i sjette direktiv (som der er tale om her), hvorved dette princip gennemføres²¹, bestemmer, at indgående afgift kan fradrages »i det omfang goder og tjenesteydelser anvendes i forbindelse med den afgiftspligtige persons transaktioner«. Bundesfinanzhof spørger Domstolen, om hele eller kun den erhvervmæssigt benyttede del af et gode som Armbrecht's anvendes til afgiftspligtige transaktioner efter denne artikel.

Såfremt Domstolen ikke skulle være enig i mit svar på det første præjudicielle spørgsmål, og såfremt den fastslår, at en erhvervs-

drivende som Armbrecht også skal betale omsætningsafgift af salgsprisen af den del af ejendommen, der anvendes som privatbolig, opstår der ikke noget problem. Det siger så sig selv, at han også kan fradrage indgående afgift for denne del af salgsprisen. Der opstår derimod et problem, såfremt Domstolen, som jeg foreslår, besvarer det første præjudicielle spørgsmål bekræftende. I så fald opstår der nemlig det spørgsmål, om en erhvervsdrivende, som ikke skal betale omsætningsafgift af et bestemt beløb, kan fradrage indgående afgift for dette beløb.

17. I den allerede nævnte dom af 11. juli 1991 i Lennartz-sagen fastslog Domstolen, at en afgiftspligtig, som benytter et gode til såvel erhvervmæssig som privat brug, i princippet uden begrænsning har ret til at fradrage den indgående afgift, »uanset i hvor ringe omfang goderne anvendes til erhvervsformål«²².

Som Bundesfinanzhof imidlertid med rette har anført, er der en væsentlig forskel mellem situationen i Lennartz-sagen og den nu foreliggende situation. Lennartz-sagen vedrørte et køretøj, om hvilket det ikke kunne afgø-

21 — Jf. dom af 21.9.1988 (sag 50/87, Kommissionen mod Frankrig, Sml. s. 4797, præmis 23).

22 — Lennartz-dommen, allerede citeret i fodnote 16, præmis 35. Se også punkt 58 og 59 i generaladvokat Jacobs' forslag til afgørelse (Sml. 1991 I, s. 3826 og s. 3827).

res, præcis i hvilket omfang det var bestemt til privat hhv. til erhvervsmæssig brug. I nærværende sag er der derimod tale om en ejendom, hvor der nøjagtigt kan sondres mellem en privat del og en erhvervsmæssigt benyttet del. Lennartz-sagen vedrørte med andre ord et enkelt økonomisk gode, der som helhed var pålagt afgift, og som blev benyttet til såvel erhvervsmæssig som privat brug. Den nu foreliggende sag vedrører to dele af en ejendom, der må betragtes som særskilte økonomiske goder (jf. ovenfor, punkt 10), hvoraf det ene benyttes til erhvervsformål og således er pålagt afgift, og det andet anvendes til private formål og således ikke er pålagt afgift.

tig anvendelse af goder og tjenesteydelser (jf. ovenfor, punkt 16). Denne forbindelse er ligeledes udgangspunkt for Domstolens praksis vedrørende omsætningsafgift på fast ejendom:

»Som anført i Domstolens dom af 5. maj 1982 (sag 15/81, Schul, Sml. s. 1409) er det et grundlæggende princip i merværdiafgiftssystemet, at der for hver transaktion kun svares moms med fradrag af det momsbeløb, der *direkte* er blevet svaret af priserne på de forskellige elementer, der indgår i prisen på goder og tjenesteydelser (...)« (min fremhævelse) ²³.

18. Der kan efter min opfattelse ikke fradrages indgående afgift for den ikke-afgiftspligtige del. Omsætningsafgiftssystemets principielle neutralitet (jf. ovenfor, punkt 14) kræver nemlig en logisk forbindelse mellem det omfang, hvori et gode er afgiftspligtigt, og det omfang, hvori dette gode kan give ret til fradrag af indgående afgift.

Den snævre forbindelse mellem afgiftspligt og mulighed for at fradrage indgående afgift ville blive brudt, såfremt man tillod, at den ikke-afgiftspligtige del af en fast ejendom alligevel kan give ret til fradrag af indgående afgift, som ville blive fratrukket den afgift, som pålægges den afgiftspligtige del af samme ejendom.

19. Med henblik på besvarelsen af det andet præjudicielle spørgsmål konkluderer jeg derfor, at den til privat brug benyttede del af en fast ejendom, som er fritaget for omsæt-

Denne forbindelse ligger i direktivet selv, som kun tillader fradrag af indgående afgift »i det omfang«, der er tale om en afgiftsplig-

23 — Dom af 14.2.1985 (sag 268/83, Rompelman, Sml. s. 655, præmis 16). Sagen vedrørte den (fremtidige) erhvervelse og udlejning af ejerlejligheder.

ningsafgift på grundlag af den ovenfor (i punkt 13) foreslåede fortolkning af artikel 5, stk. 1, ikke anvendes til afgiftspligtige transaktioner efter direktivets artikel 17, stk. 2, og således ikke kan give anledning til fradrag af indgående afgift. Jeg skal i øvrigt fremhæve, at dette resultat er i overensstemmelse med Lennartz-dommen. I denne dom fastslog Domstolen, at en bil, der ved salg i sin helhed var pålagt omsætningsafgift, også i sin helhed og uden begrænsning måtte give ret til fradrag af indgående afgift. Helt analogt foreslår jeg nu Domstolen at fastslå, at en fast ejendom, som ved salg kun delvis er pålagt omsætningsafgift, også kun delvis kan give anledning til fradrag af indgående afgift. Begrundelsen herfor er den samme.

omhandlet i direktivets artikel 20. Denne artikel bestemmer bl.a. følgende:

»1. Det oprindeligt foretagne fradrag berigtiges efter nærmere bestemmelser, som fastsættes af medlemsstaterne, især:

- a) når fradraget er større eller mindre end det, som den afgiftspligtige person var berettiget til at foretage

- b) når der efter angivelsens udfærdigelse er sket ændringer af de elementer, som er taget i betragtning ved fastsættelsen af fradragbeløbet (...).

Det tredje præjudicielle spørgsmål

20. Med sit tredje spørgsmål ønsker Bundesfinanzhof oplyst, om en eventuel berigtigelse af fradrag af indgående afgift kan begrænses til den erhvervs-mæssigt benyttede del af en fast ejendom. En sådan berigtigelse, som i Tyskland er reguleret i § 15a i UStG 1980, er

2. For så vidt angår investeringsgoder foretages en berigtigelse over en periode på fem år; heri medregnet det år i hvilket de blev erhvervet eller fremstillet. (...)

For så vidt angår investeringsgoder i form af fast ejendom kan berigtigelsen finde sted over en periode på op til ti år.«

21. Ligesom svaret på det andet præjudicielle spørgsmål følger logisk af svaret på det første spørgsmål, er svaret på det tredje præjudicielle spørgsmål indeholdt i svaret på det andet spørgsmål. I svaret på dette spørgsmål (jf. ovenfor, punkt 19) anførte jeg, at en del af en fast ejendom, som benyttes til privat brug og er fritaget for omsætningsafgift, ikke anvendes til afgiftspligtige transaktioner efter direktivets artikel 17, stk. 2, og således ikke kan give anledning til fradrag af indgående afgift. Når der ikke kan ske fradrag af indgående afgift, kan der heller ikke foretages nogen berigtigelse af et sådant fradrag.

22. Berigtigelse af fradrag af indgående afgift i henhold til direktivets artikel 20, stk. 2, *kan* således med sikkerhed begrænses til den erhvervsmæssigt benyttede del af en fast ejendom, hvilket indebærer et bekræftende svar på det tredje præjudicielle spørgsmål. Hvad mere er, da berigtigelse af fradrag kun er mulig, for så vidt fradraget selv er muligt, *kan* berigtigelsen *ikke* vedrøre den del af den faste ejendom, som hører til sælgerens private formue.

Forslag til afgørelse

23. Sammenfattende foreslår jeg Domstolen følgende afgørelse:

- »1) Den erhvervsmæssigt benyttede del af en fast ejendom er ved salg af ejendommen i sig selv genstand for en levering efter artikel 5, stk. 1, i Rådets direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977; det er dog en betingelse herfor, at den privat benyttede del af den pågældende ejendom ved salget hører til sælgerens private formue og af denne er blevet holdt uden for omsætningsafgiftens anvendelsesområde.
- 2) For så vidt den privat benyttede del af en ejendom på grundlag af ovenstående er fritaget for omsætningsafgift, anses denne del for ikke at blive anvendt til afgiftspligtige transaktioner efter artikel 17, stk. 2, i direktiv 77/388/EØF.

- 3) Berigtigelse af fradrag af indgående afgift i henhold til artikel 20, stk. 2, i direktiv 77/388/EØF kan begrænses til den erhvervsmæssigt benyttede del af en fast ejendom. Denne berigtigelse kan i øvrigt ikke vedrøre den privat benyttede del af en ejendom, som er fritaget for omsætningsafgift på grundlag af det svar, der er givet på det første spørgsmål.«