

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT
F.G. JACOBS

fremSAT den 6. april 1995 *

1. Når en afgiftspligtig person sælger et pensionat, som han har benyttet både erhvervs-mæssigt og privat, og derved giver afkald på den afgiftsfritagelse, som ellers ville gælde for salget i henhold til det sjette momsdirektivs artikel 13, punkt B, litra g) ¹, skal han så betale afgift af den del af salgssummen, der vedrører de dele af pensionatet, der benyttes til privat brug? Dette er i det væsentlige det problem, som har foranlediget Bundesfinanzhof til at forelægge Domstolen tre spørgsmål vedrørende fortolkningen af det sjette direktiv.

2. Efter at der var blevet afholdt mundtlig forhandling den 17. juni 1993 for Anden Afdeling, fremsatte generaladvokat Van Gerven forslag til afgørelse den 15. september 1993. Ved kendelse af 13. december 1994 har Domstolen genåbnet den mundtlige forhandling, og der blev afholdt endnu et retsmøde for Domstolens plenum den 14. marts 1995.

De faktiske omstændigheder og spørgsmålene

3. Sagen rejser problemer af nogen kompleksitet. De grundlæggende faktiske omstændig-

heder er dog enkle. Armbrecht, der er restauratør, ejede en ejendom, der omfattede et pensionat, en restaurant og nogle dele, der blev benyttet til privat beboelse. I 1981 indgik han aftale om at sælge ejendommen til en pris af 1 150 000 DM »plus 13% moms«. Han har hævdet, at henvisningen til moms i det for notar oprettede dokument kun skulle gælde for de dele af bygningen, der blev benyttet til erhverv, og at han hverken krævede eller modtog moms for de dele, der blev benyttet til privat beboelse. I sine angivelser vedrørende moms for 1981 behandlede han salget af erhvervsdelen som afgiftspligtig, men indførte salgssummen på 157 705 DM for den private beboelse som afgiftsfri. Efter et kontrolbesøg indtog Finanzamt den holdning, at Armbrecht også skulle have betalt afgift af salget af beboelsen. Armbrecht indbragte med held sagen for Finanzgericht, som antog, at der, i modsætning til retsstillingen i henhold til den tyske Bürgerliches Gesetzbuch, ifølge bestemmelserne om merværdiafgift var tale om to separate goder, når en ejendom blev brugt dels til erhvervsformål, dels til beboelse. Da Armbrecht ikke afkrævede køberen merværdiafgift ved salget af den private bolig, skulle han ikke betale merværdiafgift deraf. Bundesfinanzhof, som sagen nu er indbragt for, ønsker en afgørelse vedrørende følgende spørgsmål:

* Originalsprog: engelsk.

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

»1) Er den erhvervsmæssigt benyttede del af en fast ejendom ved afhændelse af ejendommen selvstændigt genstand for en

levering i henhold til artikel 5, stk. 1, i Fællesskabslovgivningen
 sjette direktiv (77/388/EØF)?

- 2) Anvendes en fast ejendom, der i adskilte rum benyttes dels privat, dels erhvervmæssigt, fuldt ud i forbindelse med virksomhedens afgiftspligtige transaktioner i henhold til artikel 17, stk. 2, i sjette direktiv (77/388/EØF), eller kan også kun den erhvervmæssigt benyttede del henføres til virksomheden?

- 3) Kan berigtigelse af fradrag i henhold til artikel 20, stk. 2, i sjette direktiv (77/388/EØF) begrænses til den erhvervmæssigt benyttede del af en fast ejendom?»

4. Det væsentlige problem, som ligger bag disse spørgsmål, er, om en afgiftspligtig person kan vælge at udelukke de dele af en fast ejendom, der benyttes til privat beboelse, fra aktiverne i sin forretning med henblik på det sjette direktiv, selv om den faste ejendom udgør et enkelt aktiv i henhold til national lovgivning om ejendomsret. I sit forslag til afgørelse af 15. september 1993 konkluderede generaladvokat Van Gerven, at en afgiftspligtig person havde ret til dette. Jeg er af samme opfattelse, men af andre grunde.

5. Før jeg går over til de individuelle spørgsmål, kan det være nyttigt at anføre de bestemmelser i det sjette direktiv, som er af særlig relevans i denne sag.

6. Artikel 2, stk. 1, bestemmer, at merværdi-afgift pålægges:

»Levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab.«

7. Artikel 5, stk. 1, bestemmer følgende:

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

8. Artikel 5, stk. 6, og artikel 6, stk. 2, litra a), fastsætter bestemmelser vedrørende en afgiftspligtig persons private brug af goder

eller tjenesteydelser. Artikel 5, stk. 6, bestemmer følgende:

ger, bortset fra visse undtagelser, som er irrellevante her:

»Ved levering mod vederlag sidestilles 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 virksomheden uvedkommende formål, såfremt dette gode eller de bestanddele, det er sammensat af, har givet ret til fuldt eller delvis fradrag af merværdiafgiften. Udtagelse af goder til virksomhedens eget brug i form af gaver af ringe værdi og vareprøver omfattes dog ikke af denne bestemmelse.«

»bortforpagtning og udlejning af fast ejendom ...«

Artikel 13, punkt B, litra g) og h), fritager følgende for afgift:

Ifølge artikel 6, stk. 2, litra a), sidestilles med tjenesteydelser mod vederlag:

»g) levering af bygninger eller dele heraf med tilhørende jord, med undtagelse af de i artikel 4, stk. 3, litra a), nævnte;

»anvendelsen af et gode, der er bestemt for virksomheden, til privat brug for den afgiftspligtige person selv eller for hans personale eller i øvrigt til virksomheden uvedkommende formål, såfremt dette gode har givet ret til fuldt eller delvis fradrag af merværdiafgiften.«

h) levering af fast ejendom bortset fra bygninger, med undtagelse af de i artikel 4, stk. 3, litra b), nævnte byggegrunde.«

9. Artikel 13, punkt B, fastsætter en række fritagelser for transaktioner vedrørende fast ejendom. Artikel 13, punkt B, litra b), fritager

10. Artikel 4, stk. 3, litra a) og b), som der henvises til i disse bestemmelser, definerer

leveringer, der er udelukket fra fritagelse, således:

11. Artikel 13, punkt C, indeholder følgende vigtige forbehold for de nævnte fritagelser:

»a) levering af en bygning eller en del af en bygning med tilhørende jord inden første indflytning; medlemsstaterne kan fastlægge de nærmere betingelser for anvendelsen af dette kriterium på ombygninger og definere begrebet 'tilhørende jord'

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

a) bortforpagtning og udlejning af fast ejendom

Medlemsstaterne kan anvende andre kriterier end første indflytning, således perioden mellem dagen for bygningens færdiggørelse og dagen for første levering, eller perioden mellem dagen for første indflytning og dagen for senere levering, såfremt disse perioder ikke overstiger henholdsvis fem og to år.

b) transaktioner om handler under punkt B, litra ... g) og h).

Ved 'bygning' forstås en hver grundfast konstruktion.

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

b) levering af en byggegrund

12. Artikel 17, stk. 2, bestemmer følgende:

Ved 'byggegrunde' forstås grunde, hvad enten de er byggemodnede eller ikke, når de af medlemsstaterne betragtes som sådanne.«

»I det omfang goder og tjenesteydelser anvendes i forbindelse med den afgiftspligtige

tige persons transaktioner, er han berettiget til i den afgift, der påhviler ham, at fradrage følgende beløb:

- a) den merværdiafgift, som skyldes eller er erlagt for goder, der er eller vil blive leveret ham, og for tjenesteydelser, der er eller vil blive udført for ham af en anden afgiftspligtig person.«

13. Artikel 20, stk. 2 og 3, indeholder regler om berigtigelse af fradrag med hensyn til investeringsgoder, hvor det omfang, i hvilket sådanne goder anvendes til afgiftspligtige transaktioner varierer med tiden:

»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. Hvert år omfatter denne berigtigelse kun en femtedel af den afgift, der er pålagt disse goder. Berigtigelsen finder sted i forhold til de ændringer i fradragsretten, som har fundet sted i de følgende år set i forhold til de år, hvor godet blev erhvervet eller fremstillet.

Som undtagelse fra ovennævnte afsnit kan medlemsstaterne ved berigtigelsen erlægge en

periode på fem hele år til grund, fra det tidspunkt at regne, hvor godet blev taget i brug for første gang.

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

3. I tilfælde af levering i berigtigelsesperioden skal en investeringsgodet betragtes, som om det af den afgiftspligtige person fortsat var blevet anvendt i forbindelse med økonomisk virksomhed indtil udløbet af berigtigelsesperioden. Den økonomiske virksomhed anses for fuldt afgiftspligtig, såfremt leveringen af nævnte gode er afgiftspligtig; den anses for fuldstændig afgiftsfri, såfremt leveringen er afgiftsfri. Berigtigelsen foretages på en gang for hele den berigtigelsesperiode, der endnu ikke er forløbet.«

Første spørgsmål

14. Bundesfinanzhofs spørgsmål er stillet inden for rammerne af direktivets artikel 5, stk. 1. Det går ud på, om den erhvervs-mæssige del af en fast ejendom selvstændigt er genstand for levering i denne bestemmelses forstand. Den tyske regering har i denne henseende lagt stor vægt på den omstændighed, at Armbrrecht's pensionat i henhold til

tysk civilret er en enkelt ejendom og er indført i tingbogen som en enkelt grund. Meget af diskussionen har været centreret om dette problem. Jeg mener dog, at denne diskussion går uden om sagens kerne.

entreprenør, der opfører en beboelsesejendom på sin kundes grund, som om han leverede goder bestående ikke blot af beboelsesejendommen, men også af grunden. Det er klart, at han ikke kan behandles, som om han leverede en grund til sin kunde, som kunden allerede ejer. Derfor kunne De Jong tilsvarende heller ikke behandles, som om han leverede en grund til sig selv, som han allerede ejede som privatperson. Behovet for at indsætte en særlig bestemmelse i artikel 5 tyder, om noget, på, at denne generelle regel er, at en bygning overføres sammen med den grund, den ligger på, som en enkelt ejendom i henhold til artikel 5, stk. 1.

15. Der kan efter min opfattelse næppe være tvivl om, at artikel 5, stk. 1, henviser til national ret med hensyn til fastlæggelsen af omfanget af den ejendomsret, der overdrages, og at Armbrecht i denne sag overdrog retten til at råde over hele pensionatet i denne bestemmelses forstand. Dette gælder uanset de af Domstolens domme, der henvises til under denne sag. Det er rigtigt, at Domstolen i De Jong-sagen² antog, at når en entreprenør erhvervede en grund som privatperson og dernæst byggede et hus på den til sin private beboelse, gjaldt udtagelsen til privat brug kun bygningens værdi og ikke grundens værdi; grunden var aldrig blevet en del af entreprenørens virksomhedsformue og kunne derfor ikke overføres til privat brug, som omhandlet i artikel 5, stk. 6. Denne sag var imidlertid meget speciel. Det må huskes, at medlemsstaternes kompetence til at anse en entreprenørs levering af byggearbejder på en grund, som han ikke ejer, for levering af goder (frem for tjenesteydelser), er baseret på en særlig bestemmelse i artikel 5, stk. 5, litra b). Denne bestemmelse bemyndiger imidlertid ikke en medlemsstat til at behandle en

16. En henvisning til dommen i sagen Shipping and Forwarding Enterprise Safe³ er efter min mening heller ikke til nogen hjælp. I denne dom antog Domstolen, at udtrykket »levering af et gode« ikke henviste til overdragelse af ejendomsret i overensstemmelse med de i national ret fastsatte fremgangsmåder, men omfattede enhver overdragelse af et materielt gode foretaget af den ene part, som gav den anden part ret til faktisk at råde over det, som om han var ejeren; følgelig kunne der være tale om levering af goder, selv hvis den retlige ejendomsret ikke blev overdraget. Denne afgørelse fjerner dog ikke behovet for at henvise til national ret ved bestemmelsen af omfanget af de rettigheder, der er blevet overført, som omhandlet i artikel 5, stk. 1, som det fremgår af den omstændighed, at

2 — Dom af 6.5.1992, sag C-20/91, Sml. I, s. 2847.

3 — Dom af 8.2.1990, sag C-320/88, Sml. I, s. 285.

Domstolen overlod det til de nationale domstole at afgøre, om der var sket en overdragelse af rådighedsretten.

17. Endelig er det heller ikke relevant, at delejendomsret til fast ejendom efter tysk borgerlig ret er mulig under visse omstændigheder, da et sådant spørgsmål ikke opstår her.

18. Dermed er sagen imidlertid ikke afsluttet. Direktivets artikel 5, stk. 1, skal læses i sammenhæng med artikel 2, stk. 1, hvorefter merværdiafgift kun pålægges levering af goder og tjenesteydelser, når de foretages »af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab«. Efter min opfattelse er det rette spørgsmål i denne sag, om den erhvervsdrivende, som disponerer over de privat beboede dele af en fast ejendom, handler fuldt ud i sin egenskab af afgiftspligtig person eller delvis som privatperson. Med andre ord er det nødvendigt at tage i betragtning, om den afgiftspligtige person har ejendomsretten, som defineret i national ret, delvis i sin egenskab af privatperson. Da der ikke kan udledes meget af selve ordlyden af artikel 2, stk. 1, er det nødvendigt at afgøre dette spørgsmål under henvisning til direktivets formål og opbygning.

19. Før jeg går over til dette spørgsmål, må jeg behandle et punkt, der blev fremført af

den tyske regering under retsmødet. Regeringen har anført, at da artikel 13, punkt C, tillader medlemsstaterne at begrænse omfanget af valgmuligheden med hensyn til afgift, er den tyske lovgiver berettiget til at kræve, at en afgiftspligtig person vælger at erlægge afgift for hele den private ejendoms vedkommende. Følgelig opstår den forelæggende rets første spørgsmål ikke.

20. Denne opfattelse er imidlertid uforenelig med det sjette direktivs grundlæggende struktur. Som allerede nævnt definerer artikel 2, stk. 1, afgiftspligtens anvendelsesområde. Den bestemmer, at afgift pålægges levering af goder og tjenesteydelser, som foretages af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab. I artikel 13 fastsættes en række afgiftsfritagelser for visse leveringer af goder og tjenesteydelser. Sådanne leveringer giver ikke anledning til, at der opstår afgiftspligt, men alligevel falder de inden for afgiftens anvendelsesområde i henhold til artikel 2, stk. 1. De må sondres fra leveringer, som falder uden for afgiftens anvendelsesområde i henhold til artikel 2, stk. 1, som f.eks. salg foretaget af privatpersoner.

21. Med den tyske regerings opfattelse tages der ikke hensyn til denne grundlæggende

struktur. Artikel 13, punkt C, tillader medlemsstaterne at begrænse omfanget af muligheden for at vælge at erlægge afgift. Udøvelsen af en valgmulighed med hensyn til afgift ændrer en afgiftsfri levering til en afgiftspligtig levering og giver den afgiftspligtige person fradragsret. Den kan imidlertid ikke ændre en levering, som falder uden for afgiftens anvendelsesområde, til en afgiftspligtig levering. Med andre ord, muligheden for at vælge at betale afgift kan kun komme på tale inden for de rammer, der er defineret i artikel 2, stk. 1. Følgelig er det med rette, at den nationale domstol har antaget, at det første spørgsmål, der opstår i denne sag, var, om dispositionen over den privat benyttede del af pensionatet faldt inden for afgiftens anvendelsesområde. Hvis det ikke er tilfældet, kan den ikke bringes inden for afgiftens anvendelsesområde ved udøvelse af muligheden for at vælge at erlægge afgift. Som jeg skal forklare i det følgende, afspejler det problem, der opstår i denne sag, desuden et mere generelt problem vedrørende de tyske regler om privat brug.

afgiftspligtig person, som anvender goder eller tjenesteydelser til privat brug, have samme retsstilling med hensyn til merværdiafgift som en af sine kunder. De tyske bestemmelser kræver derfor, at en afgiftspligtig person skal henføre goder, som er erhvervet delvis til erhvervsmæssig brug og delvis til privat brug, til erhvervsvirksomheden. Den afgiftspligtige person anses for fuldt fradragsberettiget for goderne i henhold til direktivets artikel 17, stk. 2, men skal så betale en årlig afgift svarende til afskrivningen på goderne for den private brug af disse goder i henhold til artikel 6, stk. 2, litra a). Hvis han derefter sælger goderne, skal der betales fuld merværdiafgift af salget i henhold til artikel 2, stk. 1.

22. Dette er den fjerde sag forelagt af de tyske domstole, hvori Domstolen har haft lejlighed til at behandle direktivets bestemmelser om privat brug⁴. Det fremgår af disse sager, at det princip, der ligger til grund for de tyske gennemførelsesbestemmelser, er, at for at sikre afgiftsneutralitet mellem afgiftspligtige personer og privatpersoner, skal en

23. Logikken i den tyske ordning kræver, at den afgiftspligtige person skal være forpligtet til at betale afgift for privat brug, selv hvis han ikke kan fradrage merværdiafgiften på erhvervelsen af goderne, f.eks. fordi de blev erhvervet fra en privatperson (se Kühne-sagen, nedenfor i punkt 29). Den kræver også, at han skal være forpligtet til at betale afgift for privat brug af tjenesteydelser i forbindelse med brug af goderne, selv hvis der ikke kunne fradrages merværdiafgift af tjenesteydelserne, fordi de var fritaget eller afgiftsfrie (se Mohsche-sagen, nedenfor i punkt 30). I begge tilfælde ville en kunde i den afgiftspligtige persons erhvervsvirksomhed blive pålagt afgift i fuldt omfang af goderne eller tjenesteydelserne, selv om den afgiftspligtige person ikke kunne fradrage merværdiafgift af dem.

⁴ — Se dom af 27.6.1989, sag 50/88, Kühne, Sml. s. 1925, af 11.7.1991, sag C-97/90, Lennartz, Sml. I, s. 3795, og af 25.5.1993, sag C-193/91, Mohsche, Sml. I, s. 2615.

24. Af de forklaringer, som er afgivet af Finanzamt under retsmødet, fremgår det, at anvendelse af de tyske regler på fast ejendom, om end den er mere kompliceret, er baseret på de samme principper. Det skal bemærkes, at udlejning af fast ejendom og levering af sådan ejendom (bortset fra byggegrunde og nye bygninger) ifølge det sjette direktiv i princippet er fritaget: se artikel 13, punkt B, litra b), g) og h), ovenfor. Artikel 13, punkt C, tillader ikke desto mindre medlemsstaterne at indrømme afgiftspligtige personer ret til at vælge at erlægge afgift af sådanne transaktioner med de begrænsninger, som de fastsætter. De tyske regler begrænser udøvelsen af valgmuligheden til tilfælde, hvor kunden bruger ejendommen til erhvervsformål. Begrænsningen er logisk, da formålet med valgmuligheden er at lade afgiften fungere normalt i transaktioner mellem afgiftspligtige personer.

25. I overensstemmelse med logikken i den tyske ordning ligestilles privat brug af fast ejendom med erhvervsvirksomhedens fritagne boligudlejning. Med andre ord, den private brug anses for at være en levering foretaget af den afgiftspligtige person i henhold til artikel 6, stk. 2, litra a), men er fritaget i henhold til artikel 13, punkt B, litra b). Virkningen heraf er, at den afgiftspligtige person, i modsætning til hvad der gælder for andre goder, ved erhvervelsen af en fast ejendom ikke har ret til at fradrage merværdiafgiften på den del af ejendommen, der benyttes til privat brug, da denne andel vedrører en levering, der er fritaget for afgift. Han er imidlertid heller ikke forpligtet til at betale

afgift for privat brug i henhold til artikel 6, stk. 2, litra a).

26. Et yderligere aspekt af de tyske gennemførelsesregler er værd at bemærke. Når det drejer sig om andre goder end fast ejendom, afspejles årlige variationer i graden af privat brug i størrelsen af afgiften for privat brug. Med hensyn til fast ejendom er dette ikke muligt, da der ikke er nogen årlig afgift. Imidlertid foretages der en berigtigelse i henhold til de nationale bestemmelser om gennemførelse af direktivets artikel 20, stk. 2, om berigtigelse af fradrag for investeringsgoder. I henhold til disse bestemmelser afspejles ændringer i de forholdsmæssige dele af afgiftspligtig brug og fritaget privat brug inden for en periode på ti år fra erhvervelsen af ejendommen i en berigtigelse af det oprindelige fradrag, som er baseret på de forholdsmæssige andele, der gjaldt i året for erhvervelsen. Lad os således f.eks. antage, at en afgiftspligtig person køber en fast ejendom, som han i år et benytter til 80% afgiftspligtig erhvervmæssig brug og 20% privat brug. Hvis hans private brug i år to falder til 10%, vil han have ret til et yderligere fradrag for dette år på en 1/10 gange (20% minus 10%) af afgiften. Hvis den afgiftspligtige person sælger ejendommen til en afgiftspligtig person inden for den tiårige berigtigelsesperiode og vælger at erlægge afgift af ejendommen, anses han for at benytte ejendommen til afgiftspligtig brug for resten af tiårsperioden og får en delvis tilbagebetaling. Efter den tiårige berigtigelsesperiode foretages der imidlertid ikke yderligere berigtigelse. Hvis en afgiftspligtig person følgelig vælger at erlægge afgift af salget af en ejendom efter

tiårsperioden, skal han opkræve afgift af den fulde salgspris, selv om han endeligt har betalt afgift af den del af ejendommen, der benyttes til privat brug. Således bliver ejendommen efter de tyske regler faktisk afskrevet lineært over ti år.

henhold til dets lovgivning kun kan udøve muligheden for at vælge at erlægge afgift med hensyn til de erhvervsmæssigt benyttede dele af en fast ejendom. Salg af de privat benyttede dele behandles som en levering, der er fritaget for afgift.

Relevant retspraksis

27. Den franske regering deler den tyske regerings opfattelse, hvorefter en fast ejendom, der benyttes til blandet brug, i princippet skal anses for et enkelt virksomhedsaktiv. Det fremgår af dens svar på Domstolens skriftlige spørgsmål, at de franske bestemmelser, skønt de fungerer noget anderledes, er baseret på principper svarende til de tyske. Problemet opstår i mindre omfang, fordi de franske bestemmelser, til forskel for de tyske, ikke giver en mulighed for vælge at erlægge afgift af salg af brugte bygninger. Imidlertid pålægges en brugt bygning automatisk merværdiafgift, hvis den sælges for første gang inden for en periode på fem år fra dens fuldførelse. Ligesom det er tilfældet for de tyske bestemmelser, giver det afgiftspligtige salg anledning til et yderligere fradrag for de dele, der benyttes til privat brug.

29. I sine tidligere afgørelser har Domstolen kun givet forbeholden godkendelse af de tyske bestemmelser. I *Kühne*-sagen antog den, at der ikke opstod afgiftspligt i henhold til artikel 6, stk. 2, litra a), for privat brug af en bil, der var købt brugt uden fradrag af afgift af en privatperson. Domstolen antog, at bestemmelsen:

»skal forhindre, at der ikke opkræves afgift af et virksomhedsgode, der anvendes til privat brug, og der skal derfor kun opkræves afgift af privat brug af dette gode, såfremt det har givet ret til fradrag af den moms, der belastede det ved erhvervelsen«.

28. Den portugisiske regerings svar på Domstolen spørgsmål viser, at muligheden for at vælge at erlægge afgift i henhold til portugisisk ret skal udøves med hensyn til hele den faste ejendom. Endelig har Det Forenede Kongerige anført, at en afgiftspligtig person i

30. Tilsvarende antog Domstolen i *Mohsche*-sagen, at udtrykket »anvendelsen af et gode« i artikel 6, stk. 2, litra a), ikke omfattede tjenesteydelser til hjælp for denne brug. Afgørelsen betød, at værdien af hjælpe-tjenesteydelser, af hvilke der ikke var blevet

fradraget merværdiafgift, blev udelukket fra afgiftsgrundlaget for privat brug.

derede det sjette direktivs ordning med hensyn til privat benyttelse af investeringsgoder. I dommens præmis 26 udtalte Domstolen følgende:

31. I disse domme har Domstolen således, skønt den ikke har draget den grundlæggende metode i tvivl, som anvendes efter de tyske bestemmelser for hensyntagen til privat brug, forkastet den tilgrundliggende opfattelse, hvorefter en afgiftspligtig person skal sidestilles med en af sine kunder. Det er tilstrækkeligt, at han pålægges den afgiftsbyrde, som han ville være blevet pålagt, hvis han selv som privatperson havde erhvervet de pågældende goder eller tjenesteydelser. Det er derfor klart, at begrebet afgiftsneutralitet, som ligger til grund for de tyske regler om privat brug, herunder privat beboelse af fast ejendom, adskiller sig fra Domstolens opfattelse af de relevante bestemmelser i direktivet. Her ligger årsagen til problemet i denne sag.

»Ved besvarelsen af det af den nationale ret stillede spørgsmål må det for det første fremhæves, at ifølge det sjette direktivs artikel 6 sidestilles anvendelsen af et gode, der er bestemt for virksomheden, til privat brug for den afgiftspligtige person eller til virksomheden uvedkommende formål, med tjenesteydelser mod vederlag, såfremt dette gode har givet ret til fuldt eller delvis fradrag af merværdiafgiften. Det fremgår af artikel 6, stk. 2, litra a), sammenholdt med artikel 11, punkt A, stk. 1, litra c), at når en afgiftspligtig person erhverver et gode, som han delvis anvender til private formål, anses han for at udføre en afgiftspligtig tjenesteydelse mod vederlag på grundlag af størrelsen af de udgifter, som han har haft i forbindelse med tjenesteydelsen. Følgelig må en privatperson, som benytter et gode dels til brug for afgiftspligtig erhvervsvirksomhed, dels til private formål, og som på tidspunktet for erhvervelsen af godet helt eller delvis har fået tilbagebetalt merværdiafgiften i tidligere omsætningsled, anses for fuldt ud at anvende godet til brug for sine afgiftspligtige transaktioner, som omhandlet i artikel 17, stk. 2. Følgelig har en sådan privatperson i princippet ret til fuldt og øjeblikkeligt fradrag af den afgift, der skulle betales i tidligere omsætningsled ved erhvervelsen af goderne.«

32. Af særlig relevans for denne sag er en tredje sag, som er forelagt af de tyske domstole, nemlig *Lennartz-sagen*⁵. Domstolen blev anmodet om at tage stilling til lovligheden af en regel, hvorefter afgiftspligtige personer ikke havde ret til at fradrage merværdiafgift på erhvervelse af investeringsgoder, der blev anvendt til både erhvervsmæssig og privat brug, medmindre den erhvervsmæssige brug udgjorde en bestemt, mindste andel. For at træffe afgørelse om dette spørgsmål var det nødvendigt, at Domstolen først vur-

33. Princippet om, at investeringsgoder, der anvendes til både erhvervsformål og privat

5 — Nævnt ovenfor i note 4.

brug, skal behandles som et erhvervsaktiv, for hvilket merværdiafgiften i princippet fuldt ud kan fradrages, var i overensstemmelse med de synspunkter, der blev fremsat af den franske og den tyske regering i deres indlæg i den nævnte sag. Da både Frankrig og Tyskland imidlertid var af den opfattelse, at det var upassende at give afgiftspligtige personer ret til fuldt fradrag, når den erhvervmæssige brug var minimal, havde begge medlemsstater bestemmelser, hvorefter der ikke var fradragsret under sådanne omstændigheder. Til forskel for Frankrig havde Tyskland imidlertid ikke anmodet om tilladelse til denne bestemmelse fra Rådet i henhold til det sjette direktivs artikel 27. Domstolen antog, at bestemmelsen i mangel af en sådan tilladelse ikke kunne gøres gældende mod private.

34. Det kan umiddelbart se mærkeligt ud, at en bil, som benyttes delvis til private formål, kan anses for fuldt ud at være henført til erhvervsvirksomheden. En sådan opfattelse kan imidlertid under nogle omstændigheder fremme afgiftens neutralitet ved at give mulighed for, at der tages behørigt hensyn til ændringer i en afgiftspligtig persons grad af privat brug i løbet af bilens levetid eller i forholdet mellem en afgiftspligtig sælger og en afgiftspligtig køber. Dette kan illustreres ved et simpelt eksempel.

30%’s vedkommende til erhvervsformål. I år to får han en betydningsfuld ny klient i Hamburg og rejser regelmæssigt i bil til sin klients forretningssted. Følgelig stiger hans erhvervmæssige brug i år to til 80%. I år tre er nogle af hans nye klients problemer blevet løst, og hans erhvervmæssige brug falder til 50%. Ved årets udgang sælger han bilen til en anden afgiftspligtig person, hvis erhvervmæssige benyttelse i år et er 25%.

36. Ifølge Domstolens fortolkning i Lennartz-sagen ville advokaten have ret til fuldt ud at henføre bilen til sin erhvervsvirksomhed og til at fradrage hele merværdiafgiften på erhvervelsen af bilen, da han ville blive anset for at benytte den fuldt ud til afgiftspligtige transaktioner. I årene et til tre ville han blive pålagt afgift for privat brug i henhold til artikel 6, stk. 2, litra a), som ville variere alt efter graden af den private brug i det pågældende år. Afgiften ville være baseret på erhvervsvirksomhedens omkostninger ved at stille bilen til rådighed, hvilket ville inkludere et beløb for afskrivning af kapitalomkostningerne ved bilen. Ved salget af bilen ved udgangen af år tre ville han erlægge afgift af salgsprisen for den brugte bil. Processen ville så begynde igen med køberen, som ville have ret til at fradrage den afgift, som sælgeren havde opkrævet, og ville have pligt til at betale afgift for privat brug.

35. En advokat, der arbejder i München, køber en ny bil, som han i år et benytter for

37. Den ovenfor fremstillede behandling er i overensstemmelse med afgiftens grundlæg-

gende principper, for så vidt en afgiftspligtig person kun pålægges merværdiafgift for sit private forbrug af goder og tjenesteydelser og ikke pålægges merværdiafgift for sin afgiftspligtige virksomhed. Selv om Domstolen i Kühne- og Mohsche-sagerne fandt, at visse aspekter af de tyske bestemmelser var uforenelige med direktivet, anerkendte den altså i Lennartz-sagen den grundlæggende mekanisme for beregningen af den private brug, som den franske og den tyske regering gjorde sig til talsmænd for.

Lennartz-dommens rækkevidde

38. Armbrrecht og Kommissionen har anført, at der bør sondres mellem Lennartz-sagen og denne sag, fordi en bil, til forskel fra fast ejendom, ikke fornuftigvis kan deles i to særskilte dele, et synspunkt, som deles af generaladvokat Van Gerven. Jeg mener ikke, at en sådan sondring er nødvendig eller hensigtsmæssig. For det første behandlede Domstolen i Lennartz-sagen det spørgsmål, om en afgiftspligtig person havde *ret* til at fradrage afgift på erhvervelsen af en bil. Sagen opstod netop, fordi Lennartz ikke kunne behandle sin bil som et erhvervsaktiv på grund af det tyske krav om en vis mindste brug, men ønskede at gøre dette. Nærværende sag rejser det omvendte problem, nemlig om en medlemsstat kan pålægge en afgiftspligtig person at henhøre de privat beboede dele af en fast ejendom til sin erhvervsvirksomhed.

39. For det andet er det vanskeligt at se, hvordan det kan være relevant at anlægge en sondring, som er baseret på den omstændighed, at en bil, til forskel fra en fast ejendom, ikke kan opdeles geografisk, eller på den — noget tvivlsomme — opfattelse, at den ikke kan benyttes samtidig til erhvervsmæssig og privat brug. Grunden til, at man tillader en afgiftspligtig person at fradrage afgiften på erhvervelsen af goder i fuldt omfang og at tage hensyn til privat brug gennem en regelmæssig afgift, er, at man vil give mulighed for, at der kan tages hensyn til ændringer i omfanget af erhvervsmæssig og privat brug, en grund, som også kan gælde for fast ejendom.

40. Endelig er en fast geografisk opdeling af en fast ejendom i erhvervsmæssigt og privat benyttede dele, som jeg skal forklare i det følgende, uforenelig med direktivets ordning og kan føre til dobbeltbeskatning.

41. Der er imidlertid en væsentlig forskel mellem de goder, som Lennartz-sagen drejede sig om, og dem, der er tale om i denne sag, som er relevant for afgørelsen i denne sag. Lennartz-sagen angik goder, som under

et normalt begivenhedsforløb falder i værdi i løbet af deres levetid, som kan anslås med rimelig nøjagtighed. At metoden virker mindre godt, når goder ikke falder i værdi eller de stiger i værdi, kan illustreres ved at ændre ovennævnte eksempel lidt.

42. En advokat, der arbejder i München, køber en ny sportsvogn, der fremstilles i et begrænset antal eksemplarer, til 100 000 DM plus merværdiafgift. Han benytter bilen for 50%’s vedkommende til erhvervsmæssig brug. Efter fem år sælger han den til en forhøjet pris på 150 000 DM plus merværdiafgift til en anden afgiftspligtig person, hvis erhvervsmæssige brug andrager 50%.

43. Efter Lennartz-metoden indfører advokaten bilen i sin erhvervsvirksomhed, fradrager den afgift, der er betalt ved købet og betaler for sin private brug i sine fem års ejerskab en årlig afgift. Han sælger så bilen og opkræver merværdiafgift af køberen på den fulde salgspris. Man vil for det første bemærke, at advokaten erlægger afgift to gange for en del af det private element: en gang i form af årlige afgifter for privat brug og igen — da bilen ikke falder i værdi — ved videresalget af bilen. For det andet er den afgift på privat brug, som pålægges køber, baseret på hans købspris på 150 000 DM, mens hans (indirekte) merværdiafgiftsbyrde, såfremt han havde købt bilen af en privatper-

son, ville være begrænset til den merværdiafgift, som sælgeren betalte af den oprindelige købspris på 100 000 DM.

44. Et sådant resultat er uforeneligt med det princip, der ligger til grund for Domstolens domme i Kühne- og Mohsche-sagerne, og hvorefter en afgiftspligtig person skal stilles i samme situation, som han ville have været i, hvis de pågældende goder eller tjenesteydelser var forblevet i den private sfære.

45. Metodens mangler, når den anvendes på goder, som ikke falder i værdi på en forudsigelig måde, forværrer af de tyske bestemmelser om privat brug af fast ejendom. Som allerede forklaret afskriver den tyske lovgivning faktisk en fast ejendom over ti år ved at behandle privat beboelse af en fast ejendom som en afgiftsfri levering og ved at anvende reglerne om berigtigelse af fradrag i det sjette direktivs artikel 20, stk. 2. Virkningen af den tyske lovgivning er således, at salget af ejendommen pålægges fuld afgift, hver gang ejendommen sælges efter ti års ejerskab uden nogen tilbagebetaling af den afgift på de privat beboede dele, som sælgeren har båret. Desuden er den afgiftsbyrde for privat brug, som bæres af køberen, baseret på den salgspris, som den seneste sælger har krævet, frem for på den oprindelige sælgers købspris.

46. Det er derfor klart, at medmindre en afgiftspligtig person køber en fast ejendom med en usædvanlig kort levetid, vil han enten selv skulle betale mere i afgift eller foranledige, at hans køber betaler mere i afgift, end han ville gøre, hvis han benyttede en separat beboelsesejendom, hvis salg ikke var pålagt afgift.

47. Dette resultat er naturligvis i overensstemmelse med logikken i den tyske ordning, som ligestiller en afgiftspligtig person, som benytter fast ejendom tilhørende erhvervsvirksomheden til privat beboelse, med en lejer i henhold til et afgiftsfrit lejemål. Den tyske lovgivning er dog, som allerede bemærket, baseret på en opfattelse af begrebet afgiftsneutralitet, som er i strid med Domstolens praksis.

Løsningen i denne sag

48. Det er derfor nødvendigt at søge en løsning, som er i overensstemmelse med afgiftsneutralitetens formål, som opfattet af Domstolen. Det er klart, at Lennartz-metoden i nogle sager kan give mulighed for, at der tages mere nøjagtigt hensyn til privat brug. Den gør det imidlertid ikke under alle omstændigheder, navnlig i den form, i hvil-

ken den anvendes på fast ejendom efter de tyske bestemmelser.

49. Jeg deler følgelig generaladvokat Van Gerven's opfattelse, hvorefter en afgiftspligtig person skal kunne vælge, om han vil henføre den privat benyttede del af et aktiv til sin erhvervsvirksomhed. Hvis han vælger at indføre goderne fuldt ud i erhvervsvirksomheden, skal han betale afgift af den private brug til henhold til artikel 6, stk. 2, litra a). Fordelen for den afgiftspligtige person ved at vælge denne metode er, at der herved vil blive taget hensyn til enhver formindskelse i omfanget af privat brug i senere år. Hvis den afgiftspligtige person på den anden side vælger at holde en del af aktivet uden for sin erhvervsvirksomhed, skal han endeligt betale afgift af den private del, som fastsat i året for erhvervelsen. Det bør dog bemærkes, at hvis andelen af privat brug i et af de følgende år overstiger andelen i året for erhvervelsen, vil han blive anset for at have foretaget en levering i det år i henhold til artikel 6, stk. 2, litra a), med hensyn til den yderligere brug, for så vidt han anvender aktiver, der udgør en del af virksomheden, til privat brug. Dette valg kan foretrækkes af en afgiftspligtig person, som antager, at det er usandsynligt, at omfanget af hans private brug af goder vil variere væsentligt, og som foretrækker en forenklet administration eller som erhverver et aktiv, der ikke falder i værdi i løbet af en levetid, som kan bestemmes nøjagtigt. Det skal bemærkes, at det ikke vil føre til afgiftsunddragelse at give den afgiftspligtige person et valg. Tværtimod, det vil give mulighed for at tage hensyn til privat brug i overensstemmelse med princippet om, at afgiftsbyrden så meget som muligt bør ligne den, som skulle have været båret, hvis goderne var forblevet i den afgiftspligtige persons private sfære.

50. Som allerede bemærket (i punkt 39), mener jeg ikke, at det er nødvendigt eller hensigtsmæssigt at sondre mellem fast ejendom og andre kategorier aktiver eller mellem forskellige aktiver, alt efter om de er egnede til geografisk opdeling mellem erhvervsmæssig brug og privat brug. Fast ejendom er ikke den eneste kategori aktiver, som egner sig dårligt til Lennartz-metoden. Desuden synes der ikke at være nogen grund til, at en afgiftspligtig person ikke skulle kunne anvende den enklere metode, nemlig delvis at udelukke goder fra sin erhvervsvirksomhed, på enhver kategori goder; det er ham, det tilkommer at opveje fordelene og ulemperne i betragtning af aktivets art og hans påtænkte brug. En opdeling i private og erhvervsmæssige dele kan let foretages på grundlag af andelen af erhvervsmæssig og privat brug i erhvervsåret. Henførelse til privat brug på grundlag af en fast geografisk opdeling af ejendommen kan i øvrigt føre til dobbeltbeskatning. Lad os f.eks. antage, at en hotelejer køber et hotel, der omfatter en hovedbygning og et anneks. I begyndelsen bebor hotelejeren privat tre værelser i hovedbygningen. Dernæst foretages der ombygninger i hovedbygningen, og i et år flytter han sin private beboelse til anneks. Han vender derefter tilbage til en anden del af hovedbygningen efter fuldførelsen af ombygningerne. Efter en geografisk opdeling ville de tre værelser, som han oprindeligt beboede, definitivt indgå i privat brug, og der ville opstå yderligere afgiftspligt for privat brug (eller efter den tyske ordning berigtigelse af fradrag) for den nye beboelse. Med andre ord, han ville definitivt have betalt afgift på værelser, som han ikke længere bebor. Det er derfor klart, at der kun kan nås et rationelt resultat ved en fordeling baseret på den private brugs procentvise andel. En sådan fordeling kan også anvendes for andre kategorier aktiver, som f.eks. biler eller datamater, da den er baseret på den brug, der gøres af aktivet.

51. Jeg kommer derfor til det resultat, at det svar, der bør gives på det første spørgsmål, er, at en afgiftspligtig person, som ved erhvervelsen af et aktiv vælger at udelukke en del af aktivet fra sin erhvervsvirksomhed, ikke handler som afgiftspligtig person i henhold til det sjette direktivs artikel 2, stk. 1, når han råder over den private del.

52. Svarene på det andet og det tredje spørgsmål følger af svaret på det første spørgsmål. Det andet spørgsmål går ud på, om en fast ejendom, der benyttes til blandet brug, skal anses for fuldt ud at blive anvendt til erhvervsvirksomhedens transaktioner i henhold til direktivets artikel 17, stk. 2. Svaret på dette spørgsmål afhænger af, om den afgiftspligtige person vælger at holde en del af ejendommen uden for erhvervsvirksomheden. Hvis han gør dette, så har de privat benyttede dele aldrig tilhørt erhvervsvirksomhedens aktiver, hvilket betyder, at han ikke kan anses for at anvende erhvervsaktiver til privat brug i henhold til artikel 6, stk. 2, litra a). Han anses derfor ikke for at foretage en levering af tjenesteydelser med hensyn til de privat beboede dele i henhold til denne bestemmelse. Sådanne dele anvendes derfor ikke til at udføre afgiftspligtige erhvervsmæssige leveringer. De falder uden for merværdi-afgiftsordningen, og der må ses bort fra dem.

53. Lignende betragtninger gælder for det tredje spørgsmål. Formålet med bestemmelserne om berigtigelse af fradrag i artikel 20,

stk. 2, er at give mulighed for, at det oprindelige fradrag berigtiges for at tage hensyn til ændringerne i graden af afgiftspligtig brug af investeringsgoder. Hvis den afgiftspligtige person vælger at holde de privat benyttede dele af en fast ejendom uden for merværdiaf-

giftsordningen, skal han definitivt betale afgift af disse dele. De kan ikke være genstand for berigtigelse i henhold til artikel 20, stk. 2. I et sådant tilfælde gælder artikel 20, stk. 2, alene for erhvervsdelen af ejendommen.

54. Jeg er følgelig af den opfattelse, at de forelagte spørgsmål bør besvares således:

- 1) Når en afgiftspligtig person råder over et aktiv og ved erhvervelsen af aktivet valgte at udelukke en del af det fra sin erhvervsvirksomhed, handler han ikke som afgiftspligtig person i henhold til artikel 2, stk. 1, i det sjette momsdirektiv (77/388/EØF) med hensyn til sin råden over den private del.
- 2) Under sådanne omstændigheder er det kun den del af aktivet, som er henført til erhvervsvirksomheden, der anvendes i forbindelse med erhvervsmæssige transaktioner, som omhandlet i direktivets artikel 17, stk. 2.
- 3) Under sådanne omstændigheder er enhver berigtigelse af fradrag af indgående afgift i henhold til direktivets artikel 20, stk. 2, begrænset til den del af aktivet, der er henført til erhvervsvirksomheden.