

ARMBRECHT

DOMSTOLENS DOM

4. oktober 1995 *

I sag C-291/92,

angående en anmodning, som Bundesfinanzhof i medfør af EØF-traktatens artikel 177 har indgivet til Domstolen for i den for nævnte ret verserende sag,

Finanzamt Uelzen

mod

Dieter Armbrrecht,

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

har

DOMSTOLEN

sammensat af præsidenten, G.C. Rodríguez Iglesias, afdelingsformændene F.A. Schockweiler, P.J.G. Kapteyn, C. Gulmann og P. Jann samt dommerne G.F. Man-

* Processprog: tysk.

cini, J.C. Moitinho de Almeida, J.L. Murray (refererende dommer), D.A.O. Edward, G. Hirsch og H. Ragnemalm,

generaladvokat: F.G. Jacobs
justitssekretær: fuldmægtig L. Hewlett,

efter at der er indgivet skriftlige indlæg af:

— Dieter Armbrecht ved Steuerberater Bernd Kleemann

— den tyske regering ved Ministerialrat Ernst Röder, Forbundsøkonomiministeriet, og Regierungsdirektor Claus-Dieter Quassowski, samme ministerium, som befuldmægtigede

— Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved ledende juridisk konsulent Henri Étienne, som befuldmægtiget,

på grundlag af retsmøderapporten,

efter at der i retsmødet den 17. juni 1993 er afgivet mundtlige indlæg af Finanzamt Uelzen ved Ministerialråtin i Niedersächsisches Finanzministerium, Christel Kuwert, som befuldmægtiget, af Dieter Armbrecht, af den tyske regering og af Kommissionen,

efter at generaladvokat W. Van Gerven har fremsat forslag til afgørelse den 15. september 1993,

efter at der den 13. december 1994 er afsagt kendelse om genåbning af den mundtlige forhandling,

efter at skriftlige spørgsmål fra Domstolen er blevet besvaret af:

- Dieter Armbrecht ved Bernd Kleemann

- den tyske regering ved Ernst Röder

- den franske regering ved directeur adjoint Edwige Belliard, Udenrigsministeriets direction des affaires juridiques, og secrétaire des affaires étrangères Jean-Louis Falconi, samme direktorat, som befuldmægtigede

- den portugisiske regering ved director Luis Fernandes, Serviço Jurídico, Direcção-Geral das Comunidades Europeias, Udenrigsministeriet, og jurist Angelo Seiça Neves, samme direktorat, som befuldmægtigede

- Det Forenede Kongerige ved Lindsey Nicoll, Treasury Solicitor's Department, som befuldmægtiget

- Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved Jürgen Grunwald, Kommissionens Juridiske Tjeneste, som befuldmægtiget,

på grundlag af retsmøderapporten,

efter at der i retsmødet den 14. marts 1995 er afgivet mundtlige indlæg af Finanzamt Uelzen ved Christel Kuwert, af Dieter Armbrecht, af den tyske regering og af Kommissionen,

og efter at generaladvokat F.G. Jacobs har fremsat forslag til afgørelse den 6. april 1995,

afsagt følgende

Dom

- 1 Ved kendelse af 28. april 1992 indgået til Domstolen den 1. juli 1992 har Bundesfinanzhof i medfør af EØF-traktatens artikel 177 forelagt tre præjudicielle spørgsmål vedrørende fortolkningen af 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 beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1, herefter »direktivet«).
- 2 Disse spørgsmål er blevet rejst under en sag anlagt af Dieter Armbrecht til prøvelse af en afgørelse truffet af Finanzamt Uelzen (herefter »Finanzamt«) om fastsættelse af den omsætningsafgift, der skal svares for regnskabsåret 1981.

- 3 Dieter 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 »med tillæg af 13% merværdiafgift«.

- 4 Ifølge § 4, stk. 9, litra a), i Umsatzsteuergesetz 1980 (den tyske lov om omsætningsafgift, herefter »UStG«) er de i Grunderwerbsteuergesetz (den tyske lov om afgift ved overdragelse af fast ejendom) omhandlede transaktioner fritaget for omsætningsafgift. Ifølge § 9 i UStG kan afgiftspligtige personer dog behandle disse transaktioner som afgiftspligtige, når de »udføres for en anden erhvervsdrivende til brug for dennes virksomhed«. Dieter Armbrecht valgte i henhold til sidstnævnte bestemmelse at lade salget af sin ejendom være afgiftspligtigt.

- 5 I sin omsætningsafgiftsangivelse for 1981 behandlede Dieter Armbrecht kun salget af den erhvervsmæssigt benyttede del af ejendommen som omsætningsafgiftspligtigt. Derimod betragtede han den del af salgssummen, 157 705 DM, der vedrørte privatboligen, som fritaget for omsætningsafgift. Han fakturerede i overensstemmelse hermed kun køberen omsætningsafgift af den førstnævnte del af ejendommen.

- 6 Efter et kontrolbesøg bestemte Finanzamt, at der skulle betales omsætningsafgift af salget af privatboligen. Dieter Armbrecht anlagde sag til prøvelse af denne afgørelse for Finanzgericht Niedersachsen, som fandt, at når en bebygget fast ejendom dels benyttes erhvervsmæssigt, dels til privat beboelse, er der tale om to selvstæn-

dige formuegoder i henhold til momslovgivningen. Da Dieter Armbrecht ikke havde faktureret køberen merværdiafgift af privatboligen, skulle han ifølge Finanzgericht ikke betale afgift af dette salg.

- 7 Finanzamt indgav revisionsanke mod denne afgørelse. Da Bundesfinanzhof nærede tvivl med hensyn til fortolkningen af direktivet, ikke blot hvad angår anvendelsen heraf på den af Dieter Armbrecht solgte ejendom, men også hvad angår rækkevidden af den fradragsret, som direktivet hjemler, udsatte den sagen på Domstolens afgørelse af følgende præjudicielle spørgsmål:

»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 sjette direktiv (77/388/EØF)?

2) Anvendes en fast ejendom, der i adskilte rum benyttes dels privat, dels erhvervsmæssigt, 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 erhvervsmæssigt 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 erhvervsmæssigt benyttede del af en fast ejendom?«

- 8 Ifølge direktivets artikel 2, stk. 1, lægges merværdiafgift på levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab.

9 Ifølge direktivets artikel 5, stk. 1, forstås »ved 'levering af et gode' ... overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode«.

10 Direktivets artikel 13, punkt B, fastsætter en række afgiftsfritagelser for transaktioner, der angår fast ejendom, herunder:

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

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

11 Direktivets artikel 13, punkt C, supplerer disse afgiftsfritagelser med følgende forbehold:

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

a) ...

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

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

Det første spørgsmål

- 12 Med hensyn til det første spørgsmål har den tyske regering anført, at Dieter Armbrecht's ejendom udgør én genstand efter tysk borgerlig ret og er indført som én ejendom i grundbogen. Den skal derfor anses for et gode ved anvendelsen af direktivet.
- 13 Direktivets artikel 5, stk. 1, afgrænser ganske vist ikke omfanget af overdragne ejendomsrettigheder, idet dette skal afgøres efter gældende national ret, men Domstolen har fastslået, at formålet med direktivet, nemlig at sikre, at det fælles merværdiafgiftssystem hviler på en ensartet definition af afgiftspligtige transaktioner, ikke vil kunne opfyldes, hvis levering af goder, som er en af de tre afgiftspligtige transaktioner, undergives betingelser, som er forskellige fra medlemsstat til medlemsstat (dom af 8.2.1990, sag C-320/88, Shipping and Forwarding Enterprise Safe, Sml. I, s. 285).
- 14 Det følger heraf, at svaret på det forelagte spørgsmål, som ikke angår de civile bestemmelser om levering, men afgiftspligten, ikke kan søges i de for hovedsagen gældende nationale retsfor skrifter.
- 15 Det første spørgsmål skal derfor forstås således, at det hermed ønskes oplyst, om en afgiftspligtig person, når han sælger et gode, hvoraf han havde valgt at benytte en del til privat brug, med hensyn til salget af denne del optræder som afgiftspligtig person i den forstand, udtrykket er anvendt i direktivets artikel 2, stk. 1.

- 16 Det fremgår af ordlyden af direktivets artikel 2, stk. 1, at en afgiftspligtig person skal optræde »i denne egenskab«, for at en transaktion kan pålægges merværdiafgift.
- 17 En afgiftspligtig person, der udfører en privat transaktion, optræder ikke i egenskab af afgiftspligtig person.
- 18 Følgelig henhører en transaktion, der udføres af en afgiftspligtig person som privatperson, ikke under merværdiafgiftens anvendelsesområde.
- 19 Direktivet indeholder i øvrigt ingen bestemmelse, der er til hinder for, at en afgiftspligtig person, der ønsker at bevare en del af et gode i sin private formue, kan udelukke den fra merværdiafgiftssystemet.
- 20 Denne fortolkning giver en afgiftspligtig person mulighed for med henblik på anvendelsen af direktivet at vælge, om han vil lade den del af et gode, som benyttes til privat brug, indgå i sin virksomhed. Dette er i overensstemmelse med et af direktivets grundlæggende principper, hvorefter en afgiftspligtig person kun skal svare merværdiafgift, når afgiften vedrører goder eller tjenesteydelser, som han anvender til sit private forbrug og ikke til sin afgiftspligtige erhvervsvirksomhed. Denne valgmulighed er heller ikke til hinder for anvendelsen af en anden regel, som Domstolen har fastslået i dom af 11. juli 1991 (sag C-97/90, Lennartz, Sml. I, s. 3795), hvorefter investeringsgoder, der både anvendes til erhvervsmæssige og private formål, ikke desto mindre kan behandles som goder, der er bestemt for virksomheden, for hvilke der i princippet fuldt ud kan fradrages merværdiafgift.

- 21 Som generaladvokat Jacobs har fremført i punkt 50 i sit forslag til afgørelse skal fordelingen mellem den erhvervsmæssigt benyttede del og den del, der benyttes til privat brug, foretages på grundlag af forholdet mellem erhvervsmæssig og privat brug i anskaffelsesåret, og ikke på grundlag af en arealfordeling. Den afgiftspligtige person skal desuden i hele den periode, hvor han er indehaver af det pågældende gode, give udtryk for sin hensigt om at beholde en del heraf i sin private formue.
- 22 Den tyske regering kan ikke over for det ovenfor anførte gøre gældende, at direktivets artikel 13, punkt C — ved at tillade medlemsstaterne at begrænse rækkevidden og fastsætte betingelser for udøvelsen af den ret, som de kan indrømme afgiftspligtige personer til at vælge at erlægge afgift af transaktioner, som er afgiftsfritagne i medfør af samme artikels punkt B, litra g) og h) — giver den tyske lovgiver kompetence til i et tilfælde som det foreliggende at pålægge en afgiftspligtig person at svare afgift af hele den faste ejendom.
- 23 Denne opfattelse er nemlig uforenelig med direktivet. Selv om den valgfrihed, der er indrømmet i direktivets artikel 13, punkt C, gør det muligt at omdanne en afgiftsfri levering til en afgiftspligtig levering og giver den afgiftspligtige person en fradragsret, gør den det ikke muligt at omdanne en levering, der ikke henhører under afgiftens anvendelsesområde, således som dette er defineret ved direktivet, til en afgiftspligtig levering.
- 24 Det første spørgsmål skal derfor besvares med, at når en afgiftspligtig person sælger et gode, hvoraf han havde valgt at benytte en del til privat brug, optræder han ikke med hensyn til salget af denne del som afgiftspligtig person i den forstand udtrykket er anvendt i direktivets artikel 2, stk. 1.

Det andet spørgsmål

- 25 Den forelæggende ret ønsker med sit andet spørgsmål i det væsentlige oplyst, om en afgiftspligtig person, når han sælger et gode, hvoraf han på anskaffelsestidspunktet havde valgt ikke at benytte en del til sin virksomhed, i den periode, hvor han drev virksomheden, i den afgift, der påhvilede ham, kunne fradrage den merværdiafgift, der skyldtes eller var erlagt for hele godet i overensstemmelse med direktivets artikel 17, stk. 2, eller om der i henhold til denne bestemmelse kun skulle tages hensyn til den del af godet, som blev benyttet til hans virksomhed.
- 26 Det bestemmes i direktivets artikel 17, stk. 2, litra a), at i det omfang goder og tjenesteydelser anvendes i forbindelse med den afgiftspligtige persons transaktioner, er han berettiget til i den afgift, der påhviler ham, at fradrage den merværdiafgift, som skyldes eller er erlagt for goder, der er eller vil blive leveret ham.
- 27 Det er kun for så vidt som et gode benyttes til afgiftspligtige transaktioner, at en afgiftspligtig person i den afgift, der påhviler ham, kan fradrage den merværdiafgift, der skyldes eller er erlagt for dette gode.
- 28 Det står fast, at såfremt den afgiftspligtige person vælger at holde en del af et gode uden for sin erhvervsformue, er denne del på intet tidspunkt en del af de goder, der er bestemt for virksomheden. Følgelig kan den afgiftspligtige person ikke anses for at anvende goder, der er bestemt for virksomheden, til privat brug med henblik på direktivets artikel 5, stk. 6, og artikel 6, stk. 2, litra a). Det følger heraf, at denne del, der ikke anvendes til at foretage erhvervsmæssige afgiftspligtige ydelser eller leveringer, ikke henhører under merværdiafgiftssystemets anvendelsesområde og derfor ikke skal tages i betragtning ved anvendelsen af direktivets artikel 17, stk. 2, litra a).

- 29 Det andet spørgsmål skal derfor besvares med, at når en afgiftspligtig person sælger et gode, hvoraf han på anskaffelsestidspunktet havde valgt ikke at benytte en del til sin virksomhed, skal der i henhold til direktivets artikel 17, stk. 2, kun tages hensyn til den del af godet, som blev benyttet til hans virksomhed.

Det tredje spørgsmål

- 30 Den forelæggende ret ønsker med det tredje spørgsmål oplyst, om berigtigelse af fradrag, som foretages i henhold til direktivets artikel 20, stk. 2, kan begrænses til den del af ejendommen, som benyttes erhvervsmæssigt.

- 31 Direktivets artikel 20, stk. 2, bestemmer:

»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 det år, hvor godet blev erhvervet eller fremstillet.«

- 32 Da den fradragsret, der er fastsat ved direktivets artikel 17, stk. 2 — således som det fremgår af besvarelsen af det andet spørgsmål — kun gælder for den erhvervsmæssigt benyttede del af det pågældende gode, må berigtigelse af et sådant fradrag ligeledes begrænses til denne del af godet.

- 33 Det tredje spørgsmål skal derfor besvares med, at berigtigelse af fradrag i henhold til direktivets artikel 20, stk. 2, skal begrænses til den erhvervsmæssigt benyttede del af den faste ejendom.

Sagens omkostninger

- 34 De udgifter, der er afholdt af den tyske, franske og portugisiske regering, af Det Forenede Kongerige og af Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber, som har afgivet indlæg for Domstolen, kan ikke erstattes. Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den nationale ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger.

På grundlag af disse præmisser

kender

DOMSTOLEN

vedrørende de spørgsmål, som Bundesfinanzhof har forelagt ved kendelse af 28. april 1992, for ret:

- 1) Når en afgiftspligtig person sælger et gode, hvoraf han havde valgt at benytte en del til privat brug, optræder han ikke med hensyn til salget af denne del som afgiftspligtig person i den forstand udtrykket er anvendt i artikel 2, stk. 1, i Rådets direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag.

- 2) Når en afgiftspligtig person sælger et gode, hvoraf han på anskaffelsestidspunktet havde valgt ikke at benytte en del til sin virksomhed, skal der i henhold til ovennævnte direktivs artikel 17, stk. 2, kun tages hensyn til den del af godet, som blev benyttet til hans virksomhed.
- 3) Berigtigelse af fradrag i henhold til ovennævnte direktivs artikel 20, stk. 2, skal begrænses til den erhvervsmæssigt benyttede del af den faste ejendom.

Rodríguez Iglesias

Schockweiler

Kapteyn

Gulmann

Jann

Mancini

Moitinho de Almeida

Murray

Edward

Hirsch

Ragnemalm

Afsagt i offentligt retsmøde i Luxembourg den 4. oktober 1995.

R. Grass

G.C. Rodríguez Iglesias

Justitssekretær

Præsident