

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT

JULIANE KOKOTT

fremsat den 17. marts 2005¹

I — Indledning

1. High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, har anmodet Domstolen om en fortolkning af bestemmelserne i sjette momsdirektiv 77/388/EØF² (herefter »sjette direktiv«). I hovedsagen skal der tages stilling til spørgsmålet om den afgiftsmæssige behandling af en række transaktioner vedrørende en bygning, Harrington Building, som universitetet Central Lancashire Higher Education Corporation (herefter »universitetet«) havde opført.

sagen — hvis eneejer direkte eller indirekte er universitetet. Om disse transaktioner medfører, at den indgående afgift alligevel kan fradrages, afhænger i vid udstrækning af fortolkningen af sjette direktivs artikel 20, stk. 3, som regulerer berigtigelsen af fradrag for indgående afgift ved afhændelse af et investeringsgode i en bestemt periode (»levering« som omhandlet i sjette direktivs artikel 20, stk. 3, og artikel 5, stk. 1).

2. Da universitetet i vidt omfang leverer afgiftsfrie ydelser, kunne det kun i meget begrænset omfang fradrage merværdiafgiften på omkostningerne for opførelsen af bygningen som indgående afgift. Bygningen blev derfor overdraget og udlejet ved flere transaktioner mellem universitetet og private selskaber — herunder appellanten i hoved-

3. I tilslutning til tre sager³, som på nuværende tidspunkt verserer for Domstolen, har Kommissionen også i den foreliggende sag foreslået, at princippet om misbrug af rettigheder skal anvendes.

¹ — Originalsprog: tysk.

² — Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17.5.1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, EFT L 145, s. 1.

³ — Sag C-255/02, Halifax, sag C-419/02, BUPA Hospitals, og sag C-223/03, University of Huddersfield.

II — Retsforskrifter

A — Relevante bestemmelser i sjette direktiv

4. I henhold til artikel 2, nr. 1, pålægges merværdiafgift »[l]evering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab«.

5. Artikel 4, stk. 3, giver medlemsstaterne mulighed for som afgiftspligtig person ligeledes at anse enhver,

»[...] der lejlighedsvis udfører en transaktion henhørende under de i stk. 2 omhandlede former for virksomhed og især en enkelt af følgende transaktioner:

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 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; [...]«.

6. Begrebet levering defineres i artikel 5, stk. 1, som »overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode«. I den henseende kan medlemsstaterne i henhold til artikel 5, stk. 3, ligeledes anse følgende som materielle goder:

»a) bestemte rettigheder over fast ejendom

b) tinglige rettigheder, som giver indehaveren heraf brugsret til en fast ejendom

c) andele og aktier, når besiddelsen heraf retligt eller faktisk sikrer rettigheder som ejer eller bruger over en fast ejendom eller en del af en fast ejendom«.

7. Artikel 13 indeholder en lang række afgiftsfritagelser i indlandet:

9. Fradragsretten er reguleret i artikel 17, som bl.a. har følgende ordlyd:

— I henhold til artikel 13, punkt A, stk. 1, litra i), er universitetsundervisning og levering af goder med nær tilknytning hertil fritaget.

»1. Fradragsretten indtræder samtidig med, at den fradragsberettigede afgift forfalder.

— Artikel 13, punkt B, litra b), fritager bortforpagtning og udlejning af fast ejendom med visse undtagelser, hvor medlemsstaterne kan fastsætte yderligere undtagelser.

2. I det omfang goder og tjenesteydelser anvendes i forbindelse med den afgiftspligtige persons afgiftspligtige 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

— Artikel 13, punkt B, litra g), fritager »levering af bygninger eller dele heraf med tilhørende jord, med undtagelse af de i artikel 4, stk. 3, litra a), nævnte«.

[...]

8. Artikel 13, punkt C, giver medlemsstaterne mulighed for at indrømme afgiftspligtige personer ret til at vælge at erlægge afgift i forbindelse med visse afgiftsfrie transaktioner, navnlig bortforpagtning og udlejning af fast ejendom.

5. For så vidt angår goder og ydelser, som af en afgiftspligtig person benyttes såvel til transaktioner, der giver ret til fradrag i medfør af stk. 2 og 3, som til transaktioner, der ikke giver ret til fradrag, er fradrag kun tilladt for den del af merværdiafgiften, der forholdsmæssigt svarer til beløbet for den førstnævnte form for transaktioner.

Pro rata-satsen beregnes for samtlige transaktioner, som udføres af den afgiftspligtige i overensstemmelse med artikel 19.

For så vidt angår investeringsgoder i form af fast ejendom, kan den periode, der lægges til grund for berigtigelsen, forlænges med op til tyve år.^[4]

[...]«

10. Af central betydning for den foreliggende sag er bestemmelserne i artikel 20 om berigtigelse af fradraget i forbindelse med investeringsgoder:

3. I tilfælde af levering i berigtigelsesperioden skal investeringsgodet betragtes, som om det af den afgiftspligtige person fortsat var blevet anvendt i forbindelse med økonomisk virksomhed indtil udløbet af berigtigelsesperioden. Denne 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 én gang for hele den berigtigelsesperiode, der endnu ikke er forløbet.

[...]«

»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 det år, hvor godet blev erhvervet eller fremstillet.

B — Nationale bestemmelser

11. De relevante nationale bestemmelser findes i VAT Act 1994 (momsloven) og i VAT Regulations 1995 (SI 1995/2518)

Som undtagelse fra ovennævnte afsnit kan medlemsstaterne ved berigtigelsen lægge en periode på fem hele år til grund, fra det tidspunkt at regne, hvor godet blev taget i brug første gang.

4 — Muligheden for at forlænge berigtigelsesperioden til tyve år i forbindelse med bygninger blev først indført med Rådets direktiv 95/7/EF af 10.4.1995 om ændring af direktiv 77/388/EØF og om nye forenklingsforanstaltninger vedrørende moms — anvendelsesområdet for visse fritagelser og reglerne for deres praktiske gennemførelse, EFT L 102, s. 18. Tidligere var der i sjette direktiv kun fastsat en periode på ti år.

(momsbekendtgørelsen). Afsnit XV i momsbekendtgørelsen (regulations 99-111) omhandler indgående afgift og delvis fritagelse, mens afsnit XVI (regulations 112-116) regulerer berigtigelsen af fradrag. Med hensyn til fast ejendom som den i hovedsagen omhandlede, foreskriver regulation 114 berigtigelse over en periode på ti år. De nærmere bestemmelser for berigtigelsen er fastsat i regulation 115 i overensstemmelse med bestemmelserne i sjette direktivs artikel 20.

III — Faktiske omstændigheder, det præjudicielle spørgsmål og retsforhandlinger

12. Universitetet lod Harrington Building opføre. Denne faste ejendom var efterfølgende genstand for forskellige transaktioner mellem universitetet og hermed forbundne private selskaber. Universitetets kapitalandele er opbygget på følgende måde: Universitetet er enejer af Centralan Holding Ltd. Dette selskab har på sin side to datterselskaber, nemlig Centralan Properties Ltd (herefter »Centralan«), som er appellant i hovedsagen, og Inhoco 546 Ltd (herefter »Inhoco«).

13. Den 14. september 1994 solgte universitetet Harrington Building til Centralan for 6,5 mio. GBP plus moms på 1 370 500 GBP. Afhændelsen udgjorde for universitetet i

henhold til sjette direktivs artikel 4, stk. 3, en afgiftspligtig transaktion, som ikke er fritaget i henhold til sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra g). Centralan udlejede bygningen til universitetet for en periode på 20 år og til en årlig leje af 300 000 GBP plus moms⁵.

14. Senere afhændede Centralan bygningen ved to på forhånd planlagte, sammenhængende transaktioner. Først udlejede Centralan bygningen fra den 22. november 1996 i 999 år (999 *year lease*) til Inhoco for 6 370 000 GBP og en symbolsk leje, som kun skulle betales på forlangende. Denne anden lejeaftale berørte ikke det 20-årige lejemål med universitetet. Inhoco erhvervede således retten til lejebetalingerne og til at udnytte bygningen fra år 21 indtil år 999. Derfor betegnes transaktionen også som *reversionary lease*. Selv om Centralan havde valgt at lade udlejningen af bygningen være afgiftspligtig, var 999 *year lease* afgiftsfri, da Centralan og Inhoco var forbundne juridiske personer som omhandlet i § 2(3A) i Schedule 10 til VAT Act 1994⁶.

15. Tre dage senere, den 25. november 1996, overdrog Centralan (den resterende del af) ejendomsretten til bygningen (*freehold rever-*

5 — Centralan synes i denne henseende at have anvendt en valgmulighed som omhandlet i sjette direktivs artikel 13, punkt C, således at udlejningen som en undtagelse fra sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), ikke var afgiftsfritaget.

6 — Denne bestemmelse var kun i kraft mellem den 30.11.1994 og den 26.11.1996.

sion) til universitetet for 1 000 GBP plus moms. For denne transaktion fandt afgiftsfritagelsen for forbundne virksomheder ikke anvendelse. Der var derimod tale om en afgiftspligtig levering af en ny bygning som omhandlet i sjette direktivs artikel 4, stk. 3; i henhold til bestemmelserne i Det Forenede Kongerige anses en bygning nemlig stadig som ny, når den ikke er over tre år.

16. Efter afhændelsen af bygningen opstod der meningsforskelle mellem Centralan og Commissioners of Customs & Excise (herafter »Customs«) om berigtigelsen af fradraget. Customs var af den opfattelse, at den relevante levering var 999 *year lease*, og at den efterfølgende overdragelse af (den resterende del af) ejendomsretten skulle lades ude af betragtning på grund af dens bagatelagtige karakter. Subsidiært gjorde Customs gældende, at der skulle foretages en fordeling på grundlag af de to transaktioners respektive værdier. Det første tilfælde ville indebære et momstilsvær for Centralan på 796 250 GBP og det andet et momstilsvær på 796 090 GBP. Centralan var derimod af den opfattelse, at selskabet havde afhændet alle sine rettigheder over Harrington Building ved overdragelsen af ejendomsretten alene, og at dets momstilsvær således højst var 943,93 GBP.

23. januar 2003, der indgik til Domstolen den 13. februar 2004, i overensstemmelse med artikel 234 EF har forelagt Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Skal sjette momsdirektivs artikel 20, stk. 3, under omstændigheder, hvor en afgiftspligtig person i løbet af den i sjette momsdirektivs artikel 20, stk. 2, omhandlede berigtigelsesperiode afhænder en bygning, der anses for et investeringsgode, og afhændelsen af bygningen gennemføres ved to transaktioner, nemlig i) udlejningen af bygningen i 999 år [en transaktion, som er fritaget for afgift i henhold til direktivets artikel 13, punkt B, litra b)] mod lejers betaling af 6 mio. GBP for retten til at overtage et eksisterende lejemål, og tre dage senere ii) salget af retten til den udlejede ejendom efter lejemålets udløb (*freehold reversion*) [en afgiftspligtig transaktion i henhold til direktivets artikel 13, punkt B, litra g), samt artikel 4, stk. 3, litra a)] for 1 000 GBP plus moms, og hvor der enten er eller ikke er truffet bestemmelse om transaktionerne på forhånd, således forstået at det ikke var sandsynligt, at sidstnævnte transaktion ikke ville blive gennemført, når først førstnævnte transaktion var gennemført,

fortolkes således, at

17. VAT and Duties Tribunal bekræftede Customs' anden løsning. Centralan appellerede denne afgørelse til High Court of Justice (Chancery Division), som ved kendelse af

a) investeringsgodet indtil udløbet af berigtigelsesperioden skal betragtes, som om det var blevet anvendt til økonomisk virksomhed, der anses for fuldt afgiftspligtig

b) investeringsgodet indtil udløbet af berigtigelsesperioden skal betragtes, som om det var blevet anvendt til økonomisk virksomhed, der anses for fuldstændig afgiftsfri

c) investeringsgodet indtil udløbet af berigtigelsesperioden skal betragtes, som om det var blevet anvendt til økonomisk virksomhed, der anses for delvis afgiftspligtig og delvis afgiftsfri i et forhold svarende til forholdet mellem værdien af det afgiftspligtige salg af retten til den udlejede ejendom efter lejemålets udløb og værdien af den afgiftsfrie indgåelse af den 999 år lange lejeaftale?»

18. Den mundtlige forhandling for Domstolen fandt sted den 16. februar 2005. Under mødet anmodede Centralan om, at den skriftlige forhandling blev genoptaget i tilfælde af, at Domstolen ønskede at anvende princippet om misbrug af rettigheder i sagen. Den forelæggende havde ikke anført dette princip. Det blev først medtaget i sagen af Kommissionen i dennes skriftlige indlæg.

IV — Parternes argumenter

19. Centralan, Det Forenede Kongeriges regering og Kommissionen har afgivet indlæg i sagen.

20. *Centralan* er af den opfattelse, at det ifølge den klare ordlyd af sjette direktivs artikel 20, stk. 3, alene er afhændelsen af (den resterende del af) ejendomsretten, der er af betydning for berigtigelsen. Det er først gennem denne anden transaktion, at den afgiftspligtige person fuldstændigt opgiver sine rettigheder til godet. Det er ikke muligt at anlægge en betragtning, som i forbindelse med flere på hinanden følgende afhændelser til forskellige modtagere tager udgangspunkt i transaktionens økonomiske betydning og lader en transaktion ude af betragtning som bagatelagtig. I henhold til bestemmelsen findes kun alternativet afgiftspligtig transaktion eller afgiftsfri transaktion. Alt efter afhændelsens karakter kan den indgående afgift fradrages fuldstændigt eller overhovedet ikke. Der er intet grundlag i artikel 20, stk. 3, for en pro rata-fordeling mellem flere transaktioner.

21. *Det Forenede Kongeriges regering* er af den opfattelse, at en pro rata-fordeling (*apportionment*) er nødvendig, såfremt leveringen af godet som omhandlet i sjette direktivs artikel 20, stk. 3 — som planlagt på forhånd — finder sted ved to transaktioner, hvoraf den ene er afgiftspligtig og den anden afgiftsfri. Den af Centralan forfægtede løsning medfører, at afhændelsen som helhed skal anses for afgiftspligtig, selv om overdragelsen af *freehold reversion* udgør under 0,02% af godets værdi.

22. Efter *Kommissionens* opfattelse kan udlejningen i 999 år ikke betragtes som levering som omhandlet i sjette direktivs artikel 20, stk. 3. I henhold til engelsk ret er det først overdragelsen af *freehold reversion*, der giver erhververen ret til at råde over den faste ejendom som ejer. Det ville medføre praktiske vanskeligheder at betragte de to transaktioner som dele af én levering, navnlig når de to transaktioner ikke blev gennemført inden for samme berigtigelsesperiode. Kommissionen er imidlertid af den opfattelse, at det skal undersøges, om der foreligger misbrug af rettigheder⁷. Sjette direktiv indeholder ganske vist ingen bestemmelse om misbrug af rettigheder, men der er tale om et retsprincip, der er anerkendt inden for mange områder af fællesskabsretten. Ifølge dette princip skal transaktioner lades ude af betragtning, hvis de er blevet gennemført af en gruppe afgiftspligtige uden økonomisk formål, men alene for at skabe en kunstig situation, som giver mulighed for fradrag af indgående afgift⁸.

udlejes i 999 år mod betaling af et engangsbeløb, og ejendomsretten dertil tre dage senere overdrages til en anden person, i hvilken forbindelse den første transaktion er afgiftsfri og den anden afgiftspligtig.

24. Den forelæggende ret har foreslået Domstolen tre mulige fortolkninger: a) alene den sidste (afgiftspligtige) transaktion tages i betragtning, b) alene den første (afgiftsfrie) transaktion, der er af størst betydning i økonomisk henseende, tages i betragtning, eller c) begge transaktioner tages i betragtning i forhold til transaktionsværdien. Inden det undersøges, hvilken af disse muligheder der bedst svarer til bestemmelserne i direktivet, skal der kort redegøres for reglerne om berigtigelse af fradrag for indgående afgift i denne henseende.

V — Retlig vurdering

23. Det spørgsmål, der skal undersøges, er, hvordan fradrag for indgående afgift skal berigtiges i henhold til sjette direktivs artikel 20, stk. 3, hvis en fast ejendom først

A — Indledende bemærkning vedrørende reglerne om berigtigelse af fradrag for indgående afgift

25. Fradragsretten udgør en integrerende del af momsordningen⁹. Det bemærkes endvidere, at fradragsordningen tilsigter helt

7 — Kommissionen har henvist til de verserede sager vedrørende misbrug af rettigheder på momsområdet, nævnt i fodnote 3.

8 — Kommissionen baserer sig først og fremmest på den definition af misbrug af rettigheder, som Domstolen udviklede i dommen af 14.12.2000, sag C-110/99, *Emsland-Stärke*, Sml. I, s. 11569, præmis 52 og 53. Denne dom vedrører imidlertid eksportrestitutioner for landbrugsprodukter.

9 — Jf. bl.a. dom af 6.7.1995, sag C-62/93, *BP Soupergaz*, Sml. I, s. 1883, præmis 18, af 21.3.2000, forenede sager C-110/98 — C-147/98, *Gabalfrisa m.fl.*, Sml. I, s. 1577, præmis 43, og af 1.4.2004, sag C-90/02, *Bockemühl*, Sml. I, s. 3303, præmis 38.

at aflaste den afgiftspligtige for den merværdiafgift, denne skylder eller har erlagt i forbindelse med al økonomisk virksomhed. Det fælles merværdiafgiftssystem sikrer således, at afgiftsbyrden er neutral over for enhver økonomisk virksomhed, uanset denne virksomheds formål eller resultater, forudsat at sådan virksomhed i sig selv er momspligtig (princippet om merværdiafgiftens neutralitet)¹⁰.

26. For at en person kan få ret til fradrag, er det således for det første nødvendigt, at den pågældende er en »afgiftspligtig person« i sjette direktivs forstand, og for det andet, at de pågældende goder og tjenesteydelser er blevet anvendt i forbindelse med den afgiftspligtige persons afgiftspligtige transaktioner¹¹. Retten må som udgangspunkt ikke begrænses og omfatter umiddelbart hele det afgiftsbeløb, der er blevet betalt i forbindelse med transaktioner i tidligere omsætningsled¹². I overensstemmelse med sjette direktivs artikel 10, stk. 2, indtræder fradragsretten på det tidspunkt, hvor leveringen af goderne eller tjenesteydelserne finder sted¹³.

27. Såfremt et gode kun delvist anvendes til afgiftspligtig virksomhed, finder sjette direk-

tivs artikel 17, stk. 5, sammenholdt med artikel 19, anvendelse. I henhold til disse bestemmelser skal der beregnes en pro rata-sats, som svarer til andelen af den pågældende persons afgiftspligtige transaktioner. I overensstemmelse med denne fordeling henføres indgående transaktioner kun forholdsmæssigt til den afgiftspligtige virksomhed, således at der også kun er en forholdsmæssig ret til fradrag for indgående afgift. Sjette direktivs artikel 17, stk. 5, og artikel 19 tilvejebringer således en vidtgående overensstemmelse mellem omfanget af den økonomiske virksomhed og fradragsretten¹⁴.

28. Fradragsretten opstår på et meget tidligt tidspunkt, nemlig umiddelbart ved leveringen af det gode eller den tjenesteydelse, der udgør den indgående transaktion. Derfor kan det efterfølgende være nødvendigt at berigtige fradraget i henhold til sjette direktivs artikel 20, hvis andelen af virksomhedens afgiftspligtige transaktioner har ændret sig i forhold til tidspunktet for den indgående transaktion.

29. Der er navnlig behov for berigtigelse i forbindelse med investeringsgoder, da disse udgør en del af virksomhedens aktiver i en

10 — Jf. bl.a. dom af 14.2.1985, sag 268/83, *Rompelman*, Sml. s. 655, præmis 19, af 15.1.1998, sag C-37/95, *Ghent Coal Terminal*, Sml. I, s. 1, præmis 15, samt *Gabalfrisa-dommen*, nævnt ovenfor i fodnote 9, præmis 44, og *Bockemühl-dommen*, nævnt ovenfor i fodnote 9, præmis 39.

11 — Dom af 29.4.2004, sag C-137/02, *Faxworld*, Sml. I, s. 5547, præmis 24.

12 — Jf. de i fodnote 9 nævnte domme samt dom af 11.7.1991, sag C-97/90, *Lennartz*, Sml. I, s. 3795, præmis 27, og af 8.1.2002, sag C-409/99, *Metropol og Stadler*, Sml. I, s. 81, præmis 42. Dom af 29.4.2004, sag C-152/02, *Terra Baubedarf*, Sml. s. 5583, præmis 35.

13 — Jf. dom af 8.6.2000, sag C-400/98, *Breitsohl*, Sml. I, s. 4321, præmis 36, og *Terra Baubedarf-dommen*, nævnt ovenfor i fodnote 12, præmis 31.

14 — Jf. generaladvokat Lenz' forslag til afgørelse af 15.2.1996, sag C-306/94, *Régie Dauphinoise*, Sml. 1996 I, s. 3695, på s. 3697, punkt 37.

længere periode¹⁵. Med hensyn til disse goder foreskrives det derfor i sjette direktivs artikel 20, stk. 2, at der over en periode på fem år for hvert anvendelsesår på ny skal fastslås, om goderne er anvendt til afgiftspligtige formål i det omfang, der blev forudset ved erhvervelsen. Med hensyn til fast ejendom kan medlemsstaterne forlænge berigtigelsesperioden til 20 år. Er der afvigelser mellem omfanget af anvendelse for afgiftspligtige transaktioner i erhvervsåret og referenceåret, skal fradraget berigtiges. Alt efter omstændighederne skal den afgiftspligtige derfor refundere en del af den indgående afgift med hensyn til referenceåret eller kan fradrage en yderligere del.

31. Sammenfattende kan det konstateres, at reglerne om berigtigelse af fradrag for indgående afgift skal sikre, at indgående transaktioner forbliver afgiftsfrie, såfremt de har til formål at levere afgiftspligtige transaktioner. Den samlede værditilvækst beskattes dermed kun én gang ved leveringen til forbrugeren. Der skal ikke ske en yderligere beskatning af indgående transaktioner. Det skal imidlertid også undgås, at der opstår tab af afgiftsprovenu, ved at der indrømmes fradrag for indgående afgift for goder, som faktisk ikke (fuldstændigt) anvendes til afgiftspligtige transaktioner.

32. Bestemmelserne om forholdsmæssigt fradrag og berigtigelse af fradraget har til formål i videst mulig udstrækning at sikre merværdiafgiftens neutralitet — man kunne også tale om princippet om, at skat kun skal svares én gang. Som repræsentanten for Centralan har givet udtryk for, øger de fradragets nøjagtighed.

30. Sjette direktivs artikel 20, stk. 3, regulerer det særlige tilfælde, hvor et investeringsgode leveres til en tredjemand inden berigtigelsesperioden udløb, dvs. udskilles af virksomhedens aktiver. I stedet for den årlige berigtigelse foretages berigtigelsen på én gang for den resterende berigtigelsesperiode. Af afgørende betydning for fradraget er i dette tilfælde, om leveringen til tredjemand var afgiftspligtig eller ej.

33. På den anden side skal reglerne om fradrag for indgående afgift også være klare og praktisk anvendelige. Der tages således ikke hensyn til, i hvilket omfang hvert enkelt gode anvendes i forbindelse med afgiftspligtige transaktioner. I stedet beregnes den for fradraget relevante pro rata-sats med hensyn til den afgiftspligtige persons samlede transaktioner og anvendes derpå ensartet på fradraget med hensyn til alle indgående transaktioner. Det er også kun i forbindelse med investeringsgoder, at anvendelsen af et

15 — Jf. med hensyn til de pågældende bestemmelser i andet momsdirektiv: dom af 1.2.1977, sag 51/76, Verbond van Nederlandse Ondernemingen, Sml. s. 113, præmis 12 og 13.

gode, der er erhvervet med fradrag for indgående afgift, iagttages over en længere periode med henblik på berigtigelse af fradraget.

36. Levering defineres i sjette direktivs artikel 5, stk. 1, som »overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode«. Kommissionen har under påberåbelse af engelsk ret gjort gældende, at det kun er overdragelsen af *freehold reversion*, der udgør en overdragelse af retten til som ejer at råde over et gode.

B — Fortolkning af sjette direktivs artikel 20, stk. 3

34. I lyset af ovennævnte formål med bestemmelserne om fradrag og berigtigelse af fradrag skal det nu undersøges, hvilken af fortolkningsmulighederne der bedst kan opfylde disse formål. Udgangspunktet er i den henseende bestemmelsens ordlyd.

37. Denne opfattelse kan ikke støttes. Som Domstolen nemlig har udtalt i *Shipping and Forwarding Enterprise Safe-dommen*, fremgår det af ordlyden af sjette direktivs artikel 5, stk. 1,

»at begrebet »levering af et gode« ikke vedrører overdragelsen af ejendomsret i de efter gældende national ret fastsatte former, men at begrebet omfatter enhver form for overdragelse af et materielt gode foretaget af en person, som bemyndiger en anden person til faktisk at råde over godet, som om den pågældende var ejer af det«¹⁶.

1) Begrebet levering

35. En betingelse for, at sjette direktivs artikel 20, stk. 3, kan anvendes, er først og fremmest, at investeringsgodet leveres til en tredjemand i løbet af berigtigelsesperioden. Efter Centralans og Kommissionens opfattelse er det alene afhændelsen af *freehold reversion*, der udgør en levering. Hvis dette var tilfældet, ville fortolkningsmulighed b) og c) på forhånd være udelukket. De er nemlig baseret på den antagelse, at *999 year lease* ligeledes udgør en levering som omhandlet i sjette direktivs artikel 20, stk. 3.

38. Denne sag vedrørte en situation, der er meget lig situationen i den foreliggende sag. Først blev retten til ubegrænset at råde over den pågældende faste ejendom overdraget (såkaldt økonomisk ejendomsret). Den (retlige) ejendomsret blev senere overdraget

16 — Dom af 8.2.1990, sag C-320/88, *Shipping and Forwarding Enterprise Safe, Sml. I, s. 285*, præmis 7 og 8. Jf. tillige dom af 6.2.2003, sag C-185/01, *Auto Lease Holland, Sml. I, s. 1317*, præmis 32.

uafhængigt af den økonomiske ejendomsret. Domstolen anså allerede overdragelsen af den økonomiske ejendomsret for at være en levering som omhandlet i sjette direktivs artikel 5, stk. 1.

tilfælde, hvor der fortsat er tale om en tilstrækkelig substantiel ejendomsret. Skal skillelinjen trækkes ved en udlejning eller bortforpagtning i 99 år, i 199 år eller i 999 år? For i denne henseende at undgå vilkårlige afgrænsninger skal overdragelsen af (den resterende del af) ejendomsretten også i et tilfælde som det foreliggende principielt fortsat anses for levering.

39. Udlejningen i 999 år til Inhoco kan derfor allerede udgøre en levering, hvis Inhoco derved får ret til som ejer at råde over den faste ejendom. Til støtte for denne opfattelse taler, at Inhoco mod betaling af et engangsbeløb erhverver benyttelsesretten i en meget lang periode samt retten til lejeafgifter på grundlag af den 20-årige lejeaftale med universitetet. Det 999 år lange lejemål kommer derfor meget tæt på den overdragelse af den økonomiske ejendomsret, som Shipping and Forwarding Enterprise Safe-sagen vedrørte. I sidste instans tilkommer det imidlertid den forelæggende ret at tage stilling til dette spørgsmål, da den har kompetence til at anvende bestemmelserne i hovedsagen.

40. Man kunne endog spørge sig selv, om det kun er 999 *year lease*, der udgør en levering, da der med *freehold reversion* overdrages en så udvandet ejendomsret, at der ikke længere kan være tale om egentlige ejendomsrettigheder. I så fald ville alene fortolkningsmulighed b) finde anvendelse. Herimod taler imidlertid, at der næppe kan trækkes en skillelinje mellem de tilfælde, hvor ejendomsretten allerede er så udvandet, at der ikke er tale om nogen levering, og de

41. Herefter står tilbage at tage stilling til Kommissionens indsigelse om, at ejendomsrettighederne til et gode ikke kan overdrages til to personer. Denne indsigelse kan imidlertid ikke tages til følge. Man kan nemlig sagtens overdrage et gode til f.eks. flere personer i sameje. Således erhverver bolig-ejere i reglen andele i samejet i de fælles dele af huset, f.eks. trappehuse og gange, samt en ideel andel af den grund, som huset er opført på. Hvis flere personer således endog samtidig kan have ejendomsrettigheder med hensyn til det samme gode, er dette i særlig grad muligt, når de forskellige rettigheder er afgrænset tidsmæssigt. Først og fremmest kan Inhoco i 999 år gøre krav på rettighederne på grundlag af lejemålet. Først derefter bliver rettighederne på grundlag af *freehold reversion* aktuelle, som i det væsentlige er begrænset til retten til overdragelse af den faste ejendom efter lejeaftalens udløb.

42. Som foreløbig konklusion kan det således fastslås, at såvel den første transaktion, *999 year lease*, som den anden transaktion, overdragelsen af *freehold reversion*, kan udgøre en levering som omhandlet i sjette direktivs artikel 5, stk. 1. Da samme leveringsbegreb kan antages at ligge til grund for sjette direktivs artikel 20, stk. 3, kan begge transaktioner ligeledes være af betydning i forbindelse med berigtigelsen af fradrag. Dermed er ingen af fortolkningsmulighederne udelukket alene af den grund, at en af transaktionerne ikke opfylder betingelserne for at udgøre en levering som omhandlet i denne bestemmelse.

2) Den relevante transaktion ved flere leveringer

43. Det skal afklares, hvilken levering der er relevant for berigtigelsen af fradraget, hvis godet leveres ved flere transaktioner til forskellige personer. Følgende kommer i betragtning: den sidste transaktion, hvorved den afgiftspligtige person endeligt opgiver sin interesse i godet, den transaktion, der er af størst betydning i økonomisk henseende, eller alle transaktioner som helhed.

af nævnte bestemmelse. Ifølge denne ordlyd anses den økonomiske virksomhed nemlig for fuldt afgiftspligtig, »såfremt leveringen af nævnte gode er afgiftspligtig; den anses for fuldstændig afgiftsfri, såfremt leveringen er afgiftsfri«¹⁷.

45. Det kan imidlertid ikke sluttes alene på grundlag af denne formulering, at det kun er én transaktion, der skal tages i betragtning, når en levering finder sted ved flere transaktioner. Direktivets ophavsmænd tænkte snarere kun på den normale situation, hvor godet leveres ved én transaktion. Hvis de med denne formulering havde haft til hensigt at angive, at det ved leveringer bestående af flere transaktioner kun er én transaktion, der er relevant, havde det været nødvendigt at angive, hvilken der er den relevante transaktion i dette tilfælde. Det synes snarere at forholde sig således, at sjette direktivs artikel 20, stk. 3, indeholder en retlig lakune med hensyn til tilfælde, hvor leveringen finder sted ved flere transaktioner. Denne lakune skal udfyldes gennem en supplerende fortolkning af bestemmelsen under hensyntagen til bestemmelsens kontekst og formål.

46. Reglerne om fradrag for indgående afgift sigter mod at gøre indgående transaktioner afgiftsfrie i så nøje overensstemmelse som muligt med det omfang, hvori de er nødvendige for at levere afgiftspligtige ydelser. Dette

44. Den antagelse, at der kun er tale om én levering, synes at ligge til grund for ordlyden

17 — Min fremhævelse.

mål nås bedst gennem fortolkningsmulighed c). En pro rata-fordeling mellem begge transaktioner inden for rammerne af berigtigelsen af fradraget afspejler mest præcist henholdsvis den afgiftsfrie og den afgiftspligtige anvendelse af godet.

47. De to andre fortolkningsmuligheder kan ikke i samme udstrækning opnå dette mål. I forbindelse med mulighed b) tages anvendelsens betydning ganske vist med rette i betragtning. Det forhold, at den afgiftspligtige overdragelse af *freehold reversion* lades ude af betragtning, er ikke alvorligt i betragtning af den ringe værdi af denne transaktion i det foreliggende tilfælde. Alligevel er denne fremgangsmåde forbundet med en manglende nøjagtighed, som i andre situationer, hvor der ikke er så store forskelle mellem transaktionsværdierne, kan føre til usammenhængende resultater.

48. Fortolkningsmulighed a) forfejler derimod fuldstændig målet om at sikre en sammenhæng mellem fradraget for indgående afgift og det omfang, hvori det pågældende gode anvendes til afgiftspligtige transaktioner. Selv om den afgiftspligtige overdragelse af *freehold reversion* kun udgør levering af en ubetydelig ret til bygningen, ville mulighed a) resultere i et fuldstændigt fradrag for indgående afgift.

49. Det forhold, at det i visse situationer er hensigtsmæssigt at foretage en pro rata-

fordeling, også selv om dette ikke udtrykkeligt fremgår af ordlyden af den relevante bestemmelse i sjette direktiv, viser også nedenstående eksempler fra Domstolens retspraksis.

50. I Armbrecht-dommen har Domstolen f.eks. fastslået, 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, hvori udtrykket er anvendt i sjette direktivs artikel 2, nr. 1¹⁸. Domstolen har dermed fortolket artikel 2, nr. 1, således, at en levering er afgiftspligtig, *såfremt* den foretages af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab. Ordlyden vedrører derimod kun leveringer, *som* foretages af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab.

51. I Enkler-dommen¹⁹ skulle Domstolen besvare spørgsmål vedrørende en campingbil, der blev anvendt til såvel erhvervsmæssig som privat brug. Med henblik på at beregne beskatningsgrundlaget i henhold til sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra c), fastslog den, at der skulle foretages en fordeling af udgifterne til campingbilen, svarende til den periode, hvor godet var blevet anvendt til virksomheden uvedkommende formål²⁰.

18 — Dom af 4.10.1995, sag C-291/92, Armbrecht, Sml. I, s. 2775, præmis 24.

19 — Dom af 26.9.1996, sag C-230/94, Enkler, Sml. I, s. 4517.

20 — Enkler-dommen, præmis 37.

52. Centralan har imidlertid indvendt mod fortolkningsmulighed c), at det først er med overdragelsen af *freehold reversion*, at bygningen fuldstændigt udskilles af virksomhedens aktiver. Det er efter Centralans opfattelse først på dette tidspunkt, at berigtigelsen skal foretages.

ligt påvirke berigtigelsen af fradraget ved at afslutte den ene eller den anden af disse transaktioner først. Hvis det udelukkende er den sidste levering, der tages i betragtning, vil den afgiftspligtige dermed få mulighed for at træffe foranstaltninger, som er i strid med direktivets formål.

53. Af sjette direktivs artikel 20, stk. 3, kan det kun udledes, at berigtigelsen skal foretages på leveringstidspunktet. Bestemmelsen indeholder derimod intet, der tyder på, at det i forbindelse med to tæt på hinanden følgende transaktioner, som begge kan anses som leveringer, kun er den sidste transaktion, der er relevant i forbindelse med berigtigelsen af fradraget for indgående afgift.

55. Dette viser også den foreliggende sag. Selv om bygningen i langt overvejende grad er udskilt af Centralans aktiver ved en afgiftsfri levering (999 year lease), bibeholdes fradraget fuldt ud, hvis man alene tog den anden, kun symbolske overdragelse af *freehold reversion* i betragtning.

54. Hvis kun den sidste levering tages i betragtning, kan dette derimod føre til fuldstændigt vilkårlige resultater, som Det Forenede Kongeriges regering har vist på grundlag af et eksempel, hvor et landbrugsareal først erhverves med fradrag for indgående afgift, senere opdeles i to dele og derpå videresælges. I den forbindelse antages det, at salget af den ene del er afgiftspligtigt, da denne del i mellemtiden er blevet omdannet til byggegrund, mens salget af den anden del, der fortsat anvendes til landbrugsformål, er afgiftsfrit. Hvis man afviser at foretage en samlet betragtning af alle salgstransaktioner og i stedet kun tager den sidste transaktion i betragtning, kunne den afgiftspligtige vilkår-

56. Endelig har Centralan og Kommissionen gjort opmærksom på de praktiske vanskeligheder, som fortolkningsmulighed c) angiveligt giver anledning til. Det er imidlertid ikke forståeligt, hvorfor det ikke skulle være praktisk gennemførligt at tage forholdsmæssigt hensyn til den afgiftspligtige levering ved berigtigelsen af fradraget for indgående afgift. Ved beregningen af det forholdsmæssige fradrag i henhold til sjette direktivs artikel 17, stk. 5, og artikel 19 skal der under alle omstændigheder foretages mere krævende beregninger. I øvrigt skal berigtigelsen kun foretages i forbindelse med investeringsgoder, som afhændes i løbet af berigtigelsesperioden.

57. Efter Centralans og Kommissionens opfattelse ville der desuden opstå særlige problemer, hvis de leveringer, hvor der skulle foretages en pro rata-fordeling, ikke alle fandt sted inden for samme periode. Dette er imidlertid en hypotetisk situation, som ikke foreligger i hovedsagen.

forholdet mellem værdien af det afgiftspligtige salg af retten til den udlejede ejendom efter lejemålets udløb (*freehold reversion*) og værdien af den afgiftsfrie indgåelse af den 999 år lange lejeaftale.

C — Misbrug af rettigheder

58. Helt bortset herfra foreligger der faktisk heller ikke i et sådant tilfælde uoverkommelige vanskeligheder. Hvis et investeringsgode i et år ved en levering delvist udskilles af virksomhedens aktiver, skal den endelige berigtigelse af fradraget med hensyn til denne del foretages for den resterende berigtigelsesperiode i henhold til sjette direktivs artikel 20, stk. 3. Hvad angår den resterende del, hvis værdi skal beregnes ved hjælp af egnede metoder, skal den løbende berigtigelse derpå i de følgende perioder fordeles forholdsmæssigt i henhold til artikel 20, stk. 2, indtil denne del udskilles ved en yderligere levering som omhandlet i stk. 3, og den endelige berigtigelse også foretages i denne henseende.

59. I det foreliggende tilfælde skal sjette direktivs artikel 20, stk. 3, derfor fortolkes således, at investeringsgodet indtil udløbet af berigtigelsesperioden skal betragtes, som om det var blevet anvendt til økonomisk virksomhed, der anses for delvis afgiftspligtig og delvis afgiftsfri i et forhold svarende til

60. I betragtning af denne besvarelse er det ikke nødvendigt at undersøge, om og hvorvidt der på momsområdet findes et forbud mod misbrug af rettigheder, under hvilke omstændigheder dette forbud finder anvendelse, og hvilke retlige følger der er forbundet hermed. Der er heller ingen anledning til at genåbne den skriftlige forhandling.

61. Transaktionerne virker ganske vist kunstige og tager alene sigte på at gøre det muligt for universitetet at fradrage den merværdiafgift, der blev betalt ved opførelsen af Harrington Building, selv om universitetet i vidt omfang leverer afgiftsfrie ydelser. Den fortolkning af sjette direktiv, der er foreslået her, udelukker imidlertid, at disse kunstige transaktioner medfører en afgiftsfritagelse, som ville være i strid med direktivets formål og skulle ændres på grundlag af uskrevede principper, såsom forbuddet mod misbrug af rettigheder.

VI — Forslag til afgørelse

62. På baggrund af ovenstående foreslår jeg, at Domstolen besvarer det præjudicielle spørgsmål fra High Court of Justice (Chancery Division) på følgende måde:

»I tilfælde af, at en bygning afhændes ved to på forhånd planlagte og af hinanden uafhængige leveringer, nemlig ved en afgiftsfri udlejning af bygningen i 999 år og tre dage senere ved et afgiftspligtigt salg af retten til den udlejede ejendom efter lejemålets udløb (*freehold reversion*), skal artikel 20, stk. 3, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, fortolkes således, at investeringsgodet indtil udløbet af berigtigelsesperioden skal betragtes, som om det var blevet anvendt til økonomisk virksomhed, der anses for delvis afgiftspligtig og delvis afgiftsfri i et forhold svarende til forholdet mellem værdien af det afgiftspligtige salg af retten til den udlejede ejendom efter lejemålets udløb og værdien af den afgiftsfrie indgåelse af den 999 år lange lejeaftale.«