

WOLLNY

DOMSTOLENS DOM (Første Afdeling)

14. september 2006 *

I sag C-72/05,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 234 EF, indgivet af Finanzgericht München (Tyskland) ved afgørelse af 1. februar 2005, indgået til Domstolen den 15. februar 2005, i sagen

Hausgemeinschaft Jörg und Stefanie Wollny

mod

Finanzamt Landshut,

har

DOMSTOLEN (Første Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, P. Jann, og dommerne N. Colneric, J.N. Cunha Rodrigues, K. Lenaerts (refererende dommer) og E. Levits,

* Processprog: tysk.

generaladvokat: P. Léger
justitssekretær: ekspeditionssekretær K. Sztranc-Sławiczek,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 30. marts 2006,

efter at der er afgivet indlæg af:

- Hausgemeinschaft Jörg und Stefanie Wollny ved J. Wollny og H. Wollny
- Finanzamt Landshut ved Regierungsdirektor D. Baumann
- den tyske regering ved U. Forsthoff, som befuldmægtiget
- Det Forenede Kongeriges regering ved barrister R. Hill
- Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved D. Triantafyllou, som befuldmægtiget,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 15. juni 2006,

afsagt følgende

Dom

- 1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af 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), som ændret ved Rådets direktiv 95/7/EF af 10. april 1995 (EFT L 102, s. 18, herefter »sjette direktiv«).

- 2 Anmodningen er indgivet inden for rammerne af en sag, der vedrører fastsættelsen af beskatningsgrundlaget for merværdiafgift (herefter »moms«) i forbindelse med en afgiftspligtig persons private anvendelse af en del af en bygning, der udelukkende er bestemt for hans virksomhed.

Retsforskrifter

Fællesskabsbestemmelser

- 3 Sjette direktivs artikel 2, nr. 1, bestemmer, at »levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab«, pålægges moms.

- 4 Sjette direktivs artikel 6, stk. 2, første afsnit, litra a), sidestiller en tjenesteydelse mod vederlag med »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 [moms]«.

- 5 Sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra c), bestemmer, at beskatningsgrundlaget er »ved de i artikel 6, stk. 2, omhandlede transaktioner, de udgifter, som den afgiftspligtige person har haft i forbindelse med tjenesteydelsen«.

- 6 Sjette direktivs artikel 17, stk. 2, fastsætter:

»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 følgende beløb:

- a) den [moms], 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

[...]

7 Sjette direktivs artikel 20 bestemmer:

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

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

- b) når der efter angivelsens udfærdigelse er sket ændringer af de elementer, som er taget i betragtning ved fastsættelsen af fradragsbeløbet, navnlig i tilfælde af annullation af køb eller opnåelse af rabatter [...]

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.

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.

For så vidt angår investeringsgoder i form af fast ejendom kan berigtigelsen finde sted over en periode på op til 20 år.

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.

[...]«

Den nationale lovgivning

- 8 Ifølge § 3, stk. 9a, nr. 1, i lov om omsætningsafgifter (Umsatzsteuergesetz, BGBl. 1993 I, s. 565, herefter »UStG«) sidestilles en afgiftspligtig persons anvendelse af et gode, der er bestemt for virksomheden, til et for virksomheden uvedkommende formål, med en tjenesteydelse mod vederlag, såfremt dette gode har givet ret til delvist eller fuldt fradrag af indgående moms.
- 9 Beskatningsgrundlaget for de ydelser, som er omhandlet i den nævnte § 3, stk. 9a, nr. 1, defineres i UStG's § 10. § 10 i den affattelse, som gjaldt indtil den 30. juni 2004, bestemte, at beskatningsgrundlaget for disse ydelser var »de udgifter, der er opstået ved udøvelsen af disse transaktioner, såfremt disse har givet ret til delvist eller fuldt fradrag af den indgående afgift«.

10 UStG's § 10, stk. 4, nr. 2, bestemmer i den affattelse, der gjaldt fra den 1. juli 2004:

»Omsætningen beregnes i forhold til de udgifter, der er opstået ved udøvelsen af disse transaktioner, såfremt disse har givet ret til fuldt eller delvist fradrag af merværdiafgiften. Til disse udgifter henhører også de omkostninger ved anskaffelse eller fremstilling af et økonomisk gode, såfremt det økonomiske gode er bestemt til virksomheden og anvendes til erlæggelse af den anden ydelse. Beløber anskaffelses- eller fremstillingsomkostningerne sig til mindst 500 EUR, skal de fordeles ligeligt over en periode, der svarer til den berigtigelsesperiode for det økonomiske gode, der gælder i henhold til § 15a.«

11 UStG's § 15a vedrører berigtigelse af fradragene. Det hedder i artiklens stk. 1:

»Sker der ved et økonomisk gode inden for en periode på fem år efter det tidspunkt, hvor godet anvendes første gang, en ændring af de forhold, der er afgørende for det oprindelige fradrag af merværdiafgiften, skal der for hvert kalenderår, i hvilket ændringen er relevant, foretages en udligning ved at berigtige fradraget af de momsbeløb, som påhviler anskaffelses- og fremstillingsomkostningerne. Ved fast ejendom, inklusive de væsentlige bestanddele heraf, ved berigtigelser, som er underlagt de civilretlige regler om fast ejendom, og ved fast ejendom på fremmed grund, gælder der i stedet for de fem år en periode på ti år.

[...]«

12 § 7, stk. 4, nr. 2, litra a), i lov om indkomstskat (Einkommensteuergesetz) bestemmer om bygninger, der anvendes til bolig, og som stod færdige efter den 1. januar 1925, at »den afskrivningssats, der finder anvendelse på bygninger indtil den endelige afskrivning, er på [...] 2% om året«.

Sagens faktiske omstændigheder og det præjudicielle spørgsmål

- 13 I løbet af 2003 opførte Hausgemeinschaft Jörg und Stefanie Wollny, som er en fælles husholdning, der udgøres af Jörg og Stefanie Wollny (herefter den »fælles husholdning«), en bygning, der udelukkende var bestemt for pågældendes virksomhed. Denne bygning omfattede den private bolig for de to medlemmer af fællesskabet og et revisionskontors lokaler, som var udlejet til det ene af de nævnte medlemmer. Den udlejede del udgjorde 20,33% af bygningen. Denne udlejning var momspligtig.
- 14 I sine foreløbige momsangivelser vedrørende december 2003 samt januar, februar og marts 2004 fradrog den fælles husholdning hele det momsbeløb, som var blevet opkrævet i forbindelse med bygningens opførelsesomkostninger. Den fælles husholdning angav med henvisning til den afskrivningsssats, som er fastsat i EStG's § 7, stk. 4, nr. 2, litra a), beskatningsgrundlaget for den private anvendelse af 79,67% af bygningen med et månedligt beløb på en tolvtedel af 2% af de opførelsesomkostninger, som kunne henføres til den privat benyttede del af bygningen.
- 15 Herimod antog Finanzamt Landshut under henvisning til en skrivelse af 13. april 2004 (BStBl. I 2004, s. 468) fra Bundesministerium für Finanzen (det tyske finansministerium), at det nævnte beskatningsgrundlag skulle fastsættes ud fra varigheden af fradragsberigtigelsesperioden for moms, som fastsat i UStG's § 15a, hvilket ville sige ti år. Finanzamt Landshut ændrede derfor den fælles husholdnings beregning og fastsatte det månedlige beskatningsgrundlag for moms ved privat anvendelse af en del af bygningen til en tolvtedel af 10% af de opførelsesomkostninger, der kunne henføres til denne del.

- 16 Da Finanzamt Landshut afviste den klage, som den fælles husholdning havde indgivet vedrørende de afgørelser om forudbetaling af moms, som blev truffet i overensstemmelse med beregningen som anført i den foregående præmis, anlagde den fælles husholdning sag ved Finanzgericht München.
- 17 Finanzgericht mener, at afgørelsen af den indbragte sag afhænger af beskatningsgrundlaget ved privat anvendelse af en bygning, der udelukkende er bestemt for den fælles husholdnings virksomhed. Retten anfører, at sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra c), ikke definerer begrebet »udgifter«, hvorfor den ønsker en afklaring af, hvilken betydning dette begreb skal tillægges.
- 18 Finanzgericht anfører, at Domstolens dom af 26. september 1996, Enkler (sag C-230/94, Sml. I, s. 4517), og af 8. maj 2003, Seeling (sag C-269/00, Sml. I, s. 4101, præmis 54), indeholder såvel elementer, der kan tale for sagsøgerens opfattelse, som elementer, der kan tale for den tyske afgiftsmyndigheds opfattelse.
- 19 Finanzgericht München har under disse omstændigheder besluttet at udsætte sagen og at forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Hvorledes skal udtrykket »udgifter« i artikel 11, punkt A, stk. 1, litra c), i [sjette direktiv] fortolkes? Omfatter udgifterne i forbindelse med en bolig, der anvendes privat, men indgår i en bygning, som udelukkende er bestemt for virksomheden, (ud over de løbende udgifter) også de årlige afskrivninger, i henhold til de relevante nationale bestemmelser, som følge af slitage på bygningerne, og/eller den årlige andel af de anskaffelses- og opførelsesomkostninger, som har givet ret til momsfradrag, og som er beregnet i overensstemmelse med den pågældende nationale fradragberigtigelsesperiode?«

Om det præjudicielle spørgsmål

- 20 Det bemærkes indledningsvis, at sjette direktiv bygger på den tanke, at afgift, som i tidligere led har været pålagt goder eller tjenesteydelser, der er anvendt af en afgiftspligtig person med henblik på den afgiftspligtige persons afgiftspligtige transaktioner, kan fradrages. Fradraget for indgående moms er knyttet til opkrævningen af udgående moms. I det omfang goder eller tjenesteydelser anvendes til transaktioner, der afgiftsbelægges i senere led, er det nødvendigt med et fradrag for den afgift, der har været pålagt transaktionerne i tidligere led, for at undgå dobbelt påligning af afgift. Når goder eller tjenesteydelser erhvervet af en afgiftspligtig person derimod anvendes i forbindelse med afgiftsfritagne transaktioner eller transaktioner, der ikke er omfattet af momsens anvendelsesområde, kan der hverken ske opkrævning af udgående afgift eller fradrag for indgående afgift (jf. dom af 30.3.2006, sag C-184/04, Uudenkaupungin kaupunki, Sml. I, s. 3039, præmis 24).
- 21 Den afgiftspligtige har i momsmæssig henseende valget, såfremt et investeringsgode anvendes til såvel erhvervsmæssige som til private formål, mellem at henføre dette gode til sin virksomhedsformue, at bevare godet fuldt ud i sin private formue og således holde det helt ude fra momssystemet, eller kun at lade godet indgå i virksomheden i det omfang, som det faktisk anvendes erhvervsmæssigt (dom af 14.7.2005, sag C-434/03, Charles og Charles-Tijmens, Sml. I, s. 7037, præmis 23).
- 22 Såfremt en afgiftspligtig vælger at behandle investeringsgoder, der anvendes til såvel erhvervsmæssige som til private formål, som goder, der er bestemt for virksomheden, kan den indgående moms, der skal erlægges ved erhvervelsen af disse goder, i princippet fradrages fuldt ud og øjeblikkeligt (Seeling-sagen, præmis 41, og Charles og Charles-Tijmens-sagen, præmis 24).
- 23 Det følger imidlertid af sjette direktivs artikel 6, stk. 2, første afsnit, litra a), at når et gode, som er henført til virksomheden, har givet ret til helt eller delvis fradrag af

indgående moms, sidestilles dets anvendelse til privat brug for den afgiftspligtige person, hans personale eller til andre formål, som er virksomheden uvedkommende, med en tjenesteydelse, som udføres mod vederlag. Denne anvendelse, som således udgør en afgiftspligtig transaktion, som omhandlet i direktivets artikel 17, stk. 2, beskattes i henhold til direktivets artikel 11, punkt A, stk. 1, litra c), på grundlag af de udgifter, som han har haft i forbindelse med tjenesteydelsen (Charles og Charles-Tijmens-sagen, præmis 25).

- 24 En afgiftspligtig person, der vælger at bestemme en hel bygning til sin virksomhed, og som anvender en del af denne bygning til privat brug, er berettiget til fradrag af den indgående moms, der er erlagt af de fulde omkostninger ved opførelsen af bygningen, og således tilsvarende forpligtet til at betale moms af de udgifter, der har været afholdt i forbindelse med denne anvendelse (Seeling-sagen, præmis 43).
- 25 Det spørgsmål, som er stillet af den forelæggende ret, har i denne sammenhæng til formål at fastslå, hvordan begrebet »de udgifter, som den afgiftspligtige person har haft i forbindelse med tjenesteydelsen«, som omhandlet i sjette direktivets artikel 11, punkt A, stk. 1, litra c), skal fortolkes. Retten ønsker nærmere bestemt oplyst, om dette beløb skal fastsættes ud fra de nationale regler for afskrivninger som følge af slitage på bygninger eller ud fra varigheden af fradragsberigtigelsesperioden for moms, som fastsat i national ret i overensstemmelse med sjette direktivets artikel 20.
- 26 Det omhandlede begreb optræder i en fællesskabsretlig bestemmelse, der ikke henviser til medlemsstaternes ret med henblik på afgørelsen af sin betydning og omfang. Det følger heraf, at fortolkningen af dette begreb i sin almindelige betydning ikke kan overlades til hvert medlemsstats skøn (jf. i denne retning dom af 1.2.1977, sag 51/76, Verbond van Nederlandse Ondernemingen, Sml. s. 113, præmis 10 og 11).

- 27 Begrebet svarer generelt set til de udgifter, der er forbundet med selve godet (jf. Enkler-dommen, præmis 36). Det omfatter udgifter, f.eks. anskaffelses- eller opførelsesomkostninger vedrørende det nævnte gode, som har givet ret til fradrag af moms, og uden hvilken den omhandlede private anvendelse ikke havde kunnet finde sted.
- 28 Da sjette direktiv imidlertid ikke indeholder de nødvendige oplysninger for en ensartet og præcis definition af reglerne til fastsættelse af de omhandlede udgifter, må det anerkendes, at medlemsstaterne har en vis skønsfrihed med hensyn til disse regler, under betingelse af, at de tager hensyn til den omhandlede bestemmelses formål og placering i opbygningen af sjette direktiv (jf. i denne retning Verbond van Nederlandse Ondernemingen-dommen, præmis 16 og 17).
- 29 Det må derfor i nærværende sag undersøges, om den nationale lovgivnings henvisning til varigheden af fradragsberigtigelsesperioden, som er fastsat i henhold til sjette direktivs artikel 20, med henblik på at fastsætte de nævnte udgifter, er forenelig med formålet med direktivets artikel 11, punkt A, stk. 1, litra c), og bestemmelsens placering i direktivet.
- 30 Formålet med den sidstnævnte bestemmelse er at fastsætte beskatningsgrundlaget for privat anvendelse — eller mere generelt anvendelsen til et for virksomheden uvedkommende formål — af et gode, der af den afgiftspligtige er bestemt for virksomheden, og som, idet direktivets artikel 6, stk. 2, første afsnit, litra a), sidestiller en sådan anvendelse med en tjenesteydelse mod vederlag, derfor er momspålagt.
- 31 Formålet med denne sidestilling er at forhindre, at en afgiftspligtig, som har kunnet fratække moms pålagt anskaffelse og opførelse af et gode, der er bestemt for pågældendes virksomhed, kan unddrage sig momsbetaling, når han anvender godet eller en del heraf til private formål (jf. dom af 27.6.1989, sag 50/88, Kühne, Sml. s. 1925, præmis 8).

- 32 Som den tyske regering og Det Forenede Kongeriges regering har gjort gældende under retsmødet, er formålet med denne mekanisme for det første at sikre ligebehandling af den afgiftspligtige og den endelige forbruger ved at forhindre, at førstnævnte opnår en uberettiget fordel i forhold til sidstnævnte, som køber godet og i den forbindelse betaler moms (jf. i denne retning Enkler-dommen, præmis 33 og 35, og dom af 20.1.2005, sag C-412/03, Hotel Scandic Gåsabäck, Sml. I, s. 743, præmis 23).
- 33 For det andet skal den ordning, som følger af sjette direktiv (jf. præmis 20 i nærværende dom), garantere en overensstemmelse mellem fradrag af indgående moms og opkrævning af udgående afgift (jf. i denne retning forslag til afgørelse fra generaladvokat Jacobs i Charles og Charles-Tijmens-sagen, punkt 60).
- 34 Selv om anvendelsesområdet for artikel 20 ikke fuldt ud er sammenfaldende med anvendelsesområdet for direktivets artikel 6, stk. 2, første afsnit, litra a), skal det ved direktivets artikel 20 indførte system med berigtigelse af fradrag, såvel som den førnævnte bestemmelse, finde anvendelse på situationer, hvor et gode, hvis anvendelse giver ret til fradrag, efterfølgende anvendes til en brug, som ikke giver ret til fradrag (jf. Uudenkaupungin kaupunki-dommen, præmis 30). Som anført af generaladvokaten i punkt 98 i forslaget til afgørelse, vedrører både sjette direktivs artikel 6, stk. 2, og artikel 20 de situationer, hvor et gode samtidigt anvendes til erhvervsmæssigt og til privat formål.
- 35 Formålet med berigtigelsesordningen svarer desuden til formålet med opkrævningen af moms ved privat anvendelse af et investeringsgode. Det skal nemlig undgås, at den afgiftspligtige opnår en uberettiget økonomisk fordel i forhold til en endelig forbruger ved at tvinge denne til at betale et beløb, der svarer til fradrag, som han ikke er berettiget til (jf. i denne retning dom af 29.4.2004, forenede sager C-487/01 og C-7/02, Gemeente Leusden og Holin Groep, Sml. I, s. 5337, præmis 90, og Uudenkaupungin kaupunki-dommen, præmis 30).

- 36 Det skal videre garanteres, at der er overensstemmelse mellem fradrag af indgående moms og opkrævning af udgående afgift (jf. forslag til afgørelse fra generaladvokat Jacobs i Charles og Charles-Tijmens-sagen, punkt 60).
- 37 I betragtning af det fælles formål såvel som det forhold, at bestemmelserne i artikel 6 og artikel 20 supplerer hinanden i opbygningen af sjette direktiv, tilsidesætter en medlemsstat ikke sin skønsfrihed ved at foreskrive anvendelsen af reglerne for fradragsberigtigelse med henblik på fastsættelse af beskatningsgrundlaget for privat anvendelse af et virksomhedsgode.
- 38 Som den tyske regering har gjort gældende under retsmødet, og som anført af generaladvokaten i punkt 95 i forslaget til afgørelse, bidrager denne løsning i øvrigt til at mindske den likviditetsmæssige fordel, som en trinvis momsafgiftsbelastning giver en afgiftspligtig, der anvender en virksomheds faste ejendom til privat formål, i forhold til den endelige forbruger, som er forpligtet til at betale den fulde momsbyrde ved anskaffelsen eller opførelsen af en sådan bygning.
- 39 Som den samme regering, og som Det Forenede Kongeriges regering desuden har gjort gældende under retsmødet, gør denne løsning det muligt at forhindre et afgiftsfrit endeligt forbrug ved en momsfri afhændelse af bygningen ved udløbet af fradragsberigtigelsesperioden. Ved at fordele opkrævningen af moms for den private anvendelse af den omhandlede bygning over den nævnte periode, garanterer denne løsning nemlig, for så vidt angår anvendelsen, at der sker opkrævning af det fulde afgiftsbeløb svarende til det fradrag, der er foretaget forud, før et eventuelt videresalg af den momsfritagede bygning ved udløbet af denne periode.
- 40 Det følger af det ovenstående, at det resultat, som følger af den omhandlede nationale lovgivning, er i overensstemmelse med formålet i sjette direktivs artikel 6, stk. 2.

- 41 Som den fælles husholdning ganske rigtigt har gjort gældende, henviste Domstolen i præmis 36 i Enkler-dommen, som anført ovenfor, inden for rammerne af artikel 6, stk. 2, og artikel 11, punkt A, stk. 1, litra c), til udgifter »som f.eks. afskrivninger som følge af godets værdiforringelse«.
- 42 Denne henvisning kan imidlertid ikke, uden at man tilsidesætter den skønsfrihed, som medlemsstaterne har i denne forbindelse, fortolkes således, at medlemsstaterne ved fastsættelsen af beskatningsgrundlaget for moms for privat anvendelse af en virksomheds faste ejendom ikke skulle have andre muligheder end at anvende de nationale regler om afskrivning som følge af slitage på bygninger, med udelukkelse af enhver anden metode, som også er i overensstemmelse med formålet i sjette direktivs artikel 6, stk. 2, således som det er tilfældet med den metode, der følger af den omhandlede nationale lovgivning.
- 43 I modsætning til hvad den fælles husholdning har gjort gældende, kan Seeling-dommen ikke rejse tvivl om denne bedømmelse.
- 44 I Seeling-sagen, som ligeledes omhandlede et tilfælde af blandet anvendelse af en bygning, som den afgiftspligtige havde bestemt for virksomheden, argumenterede den tyske regering for, at den private anvendelse af bygningen skulle sidestilles med udlejning af fast ejendom, der var momsfritaget i henhold til sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), og følgelig ikke gav ret til fradrag for den erlagte indgåede moms. Til støtte for dette synspunkt gjorde den tyske regering bl.a. gældende, at modsat løsninger, som gav fradrag for den afgift, der var erlagt af de fulde omkostninger ved opførelsen af bygningen og forholdsvist at afgiftsbelaste den private anvendelse af bygningen, forhindrede den tyske regerings foretrukne løsning et slutforbrug uden afgift i tilfælde af videresalg af en momsfritaget bygning efter udløbet af den berigtigelsesperiode, som var fastsat i sjette direktivs artikel 20.

- 45 Domstolen fastslog imidlertid, at en sådan privat anvendelse ikke udgjorde udlejning i den forstand, hvori begrebet er anvendt i sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b) (præmis 49 og 52 i Seeling-dommen).
- 46 Det var i denne sammenhæng, at Domstolen i Seeling-dommens præmis 54 fastslog, at såfremt den omstændighed, at en afgiftspligtig person gives mulighed for at bestemme en bygning udelukkende for sin virksomhed, og følgelig mulighed for at fradrage den indgående moms, der skal erlægges af de fulde byggeomkostninger, kan have som konsekvens, at endeligt forbrug er afgiftsfrit, fordi den berigtigelsesperiode, der er fastsat i sjette direktivs artikel 20, stk. 2, kun delvist kan korrigere det fradrag af indgående moms, der blev foretaget ved opførelsen af bygningen, er dette en følge af et bevidst valg fra fællesskabslovgivers side, som ikke kan føre til en udvidende fortolkning af en anden af direktivets artikler.
- 47 Domstolen fastslog herved, at berigtigelsesperioden i henhold til sjette direktivs artikel 20 på grund af sin varighed kun i begrænset omfang kan forhindre ubegrænset endeligt forbrug i tilfælde, hvor opkrævningen af moms for privat anvendelse af en virksomheds faste ejendom fordeles ud over en periode, der er længere end berigtigelsesperioden.
- 48 Som den tyske regering har gjort gældende, og som generaladvokaten har anført i punkt 90 i forslaget til afgørelse, kan denne konstatering imidlertid ikke forstås som en hindring for medlemsstaternes adgang til at anvende en metode til fastsættelse af beskatningsgrundlaget for en sådan privat anvendelse som den, der består i at fordele den nævnte afgiftsbeslutning over en periode svarende til fradragsberigtigelsesperioden, og som så vidt muligt for at sikre ligebehandling af de afgiftspligtige og de endelige forbrugere gør det muligt at undgå, at endeligt forbrug bliver afgiftsfrit i tilfælde af, at den afgiftspligtige overdrager det momsfrittede gode.

- 49 Med henblik på at give den forelæggende ret et brugbart svar vedrørende et forhold, som er blevet behandlet i visse af de skriftlige indlæg og under retsmødet, skal det, som Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber samt den tyske regering og Det Forenede Kongeriges regering har gjort gældende, desuden præciseres, at i det tilfælde, hvor omkostningerne ved anskaffelse af den grund, hvorpå bygningen, som delvist anvendes til privat formål, er opført, er blevet pålagt moms, og hvor den afgiftspligtige har opnået fradrag for denne afgift ved at bestemme grunden for virksomheden, skal disse omkostninger indgå i beskatningsgrundlaget for moms af den private anvendelse.
- 50 For det første må begrebet udgifter, som den afgiftspligtige person har haft i forbindelse med tjenesteydelsen, som omhandlet i sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra c), nemlig forstås således, at det omfatter alle udgifter, som er påløbet i denne forbindelse, herunder udgifterne til anskaffelse af grunden, uden hvilken den omhandlede private anvendelse ikke havde kunnet finde sted.
- 51 For det andet ville der opstå en manglende overensstemmelse mellem fradrag af indgående moms og opkrævning af udgående afgift, hvis omkostningerne ved anskaffelse af grunden, som gav ret til fradrag af moms, ikke blev medtaget i beskatningsgrundlaget.
- 52 I det foreliggende tilfælde tilkommer det den forelæggende ret at fastslå, om sagsøgerens anskaffelse af den grund, hvorpå den omhandlede bygning er blevet opført, er blevet pålagt moms, og om sagsøgeren har opnået fradrag for denne afgift.
- 53 På baggrund af ovenstående skal det forelagte spørgsmål besvares med, at sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra c), skal fortolkes således, at bestemmelsen ikke er til hinder for, at beskatningsgrundlaget for moms af privat anvendelse af en del af en bygning, som af den afgiftspligtige udelukkende er bestemt for virksomheden, fastsættes til en andel af bygningens anskaffelses- eller opførelsesomkostninger, som er opgjort ud fra varigheden af fradragsberigtigelsesperioden for

moms i overensstemmelse med direktivets artikel 20. Beskatningsgrundlaget skal omfatte omkostningerne ved anskaffelse af grunden, hvorpå bygningen er opført, når anskaffelsen er blevet pålagt afgift, og den afgiftspligtige har opnået fradrag herfor.

Sagens omkostninger

- 54 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelser af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Første Afdeling) for ret:

Artikel 11, punkt A, stk. 1, litra c), i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, som ændret ved Rådets direktiv 95/7/EF af 10. april 1995, skal fortolkes således, at denne bestemmelse ikke er til hinder for, at beskatningsgrundlaget for merværdiafgiften af privat anvendelse af en del af en bygning, som af den afgiftspligtige udelukkende er bestemt for virksomheden, fastsættes til en andel af bygningens anskaffelses- eller opførelsesomkostninger, som er opgjort ud fra varigheden af berigtigelsesperioden for merværdifradraget i overensstemmelse med det nævnte direktivs artikel 20.

Beskatningsgrundlaget skal omfatte omkostningerne ved anskaffelse af grunden, hvorpå bygningen er opført, når anskaffelsen er blevet pålagt afgift, og den afgiftspligtige har opnået fradrag herfor.

Underskrifter