

DOMSTOLENS DOM (anden afdeling)
14. februar 1985 ¹

I sag 268/83

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

D. A. Rompelman og E. A. Rompelman-Van Deelen, Amsterdam,

mod

Minister van Financiën

at opnå en præjudiciel afgørelse vedrørende fortolkningen af artikel 4, stk. 2, andet punktum, i Rådets sjette direktiv 77/388 af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: Ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145 af 13. juni 1977, s. 1),

har

DOMSTOLEN (anden afdeling)

sammensat af afdelingsformanden O. Due, dommerne P. Pescatore og K. Bahlmann,

generaladvokat: Sir Gordon Slynn

justitssekretær: ekspeditionssekretær H. A. Rühl

*

¹ — Processprog: Nederlandsk.

* efter at der er afgivet indlæg af:

— sagsøgerne Rompelman ved advokat L. Wolfsbergen,

— den nederlandske regering ved I. Verkade som befuldmægtiget,

— Kommissionen for De europæiske Fællesskaber ved J. F. Buhl som befuldmægtiget, bistået af advokat F. W. G. M. van Brunshot, og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 15. november 1984,

afsagt følgende

DOM

(»Sagsfremstillingen« udelades)

Præmisser

1 Ved kendelse af 30. november 1983, indgået til Domstolen den 7. december 1983, har Nederlandenes Høge Raad i medfør af EØF-traktatens artikel 177 forelagt Domstolen et præjudicielt spørgsmål vedrørende fortolkningen af artikel 4, stk. 2, andet punktum, i Rådets sjette direktiv 77/388 af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: Ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1) — herefter benævnt: »sjette direktiv«.

2 Spørgsmålet er blevet rejst under en sag for Høge Raad mellem ægtefællerne Rompelman, Amsterdam, og Minister van Financiën (finansministeriet) angående retten til tilbagebetaling af erlagt merværdiafgift (herefter benævnt: »moms«) for perioden 1. — 3. kvartal 1979.

3 Med to slutsedler af 25. november 1978 havde ægtefællerne Rompelman, sagsøgerne i hovedsagen, erhvervet en fordring på den fremtidige ejendomsret til to ejerlejligheder i en bygning, hvis opførelse var påbegyndt den 1. september 1978, samt en lejeret vedrørende det hertil hørende grundstykke. På bygningstegningerne er de pågældende to ejerlejligheder angivet som »udstillingslokaler«.

4 Ved skrivelse af 26. juni 1979 til afgiftsmyndighederne meddelte sagsøgerne, at de nævnte udstillingslokaler agtedes udlejet til erhvervsdrivende, og at der for denne udlejning til sin tid af lejer og udlejer i medfør af artikel 11, stk. 1, litra b), nr. 5, i loven af 1978 om omsætningsafgift (Wet op de omzetbelasting af 28. december 1978, Staatsblad 677) — herefter benævnt: »loven« — ville blive ansøgt om dispensation fra den afgiftsfritagelse, der gælder for udlejningsvirksomhed. Endvidere anmodede sagsøgerne om i medfør af lovens artikel 15, stk. 3, at måtte fradrage den indgående moms, der var indeholdt i de ratebetalinger, der forfaldt efterhånden som byggeriet skred frem.

5 Den 18. oktober 1979 afgav sagsøgerne afgiftsangivelse for de tre første kvartaler af 1979, i hvilken de anmodede om tilbagebetaling af indgående moms for et beløb stort 14 186,46 HFL. Skøde for ejerlejlighederne blev først oprettet for notar den

31. oktober 1979, og udlejning havde endnu ikke fundet sted på afgiftsangivelsens tidspunkt.

- 6 Afgiftsmyndighederne afviste denne anmodning med henvisning til, at den faktiske udnyttelse af ejerlejlighederne endnu ikke var påbegyndt, hvilken afgørelse sagsøgerne indbragte for Gerechtshof, Amsterdam.
- 7 Gerechtshof gav afgiftsmyndighederne medhold. Mod den af Gerechtshof afsagte dom indgav ægtefællerne Rompelman kassationsanke til Hoge Raad.
- 8 For Hoge Raad gjorde sagsøgerne gældende, at efter lovens artikel 15, stk. 1, kan en afgiftspligtig fradrage den afgift, der er faktureret til den pågældende af andre afgiftspligtige i den periode, afgiftsangivelsen omfatter, og at den, der først på et senere tidspunkt bliver afgiftspligtig, efter loven ikke kan fradrage den merværdiafgift, der er faktureret til ham, mens han ikke var afgiftspligtig. I det foreliggende tilfælde udelukkede loven således ikke fradrag for indgående afgift, såfremt det antoges, at afgiftspligtig virksomhed påbegyndtes med den første handling med henblik på udnyttelsen af godet.
- 9 Hoge Raad fandt, at Gerechtshof ikke havde anset sagsøgerne som afgiftspligtige, fordi, selv om afgiftspligtig virksomhed omfatter udnyttelse af et gode, må der ved udnyttelse af et gode som omhandlet i lovens artikel 7, stk. 2, litra b), forstås den faktiske udnyttelse af godet i omsætningen, hvilket forudsatte, at det pågældende gode bestod; i det foreliggende tilfælde havde sagsøgerne imidlertid alene erhvervet en fordring, og ikke nogen tinglig rettighed.
- 10 Hoge Raad fandt, at forståelsen af udtrykket udnyttelse af et gode som omhandlet i lovens artikel 7, stk. 2, litra b), i sidste ende måtte bero på en fortolkning af bestemmelsen i artikel 4, stk. 2, andet punktum, i sjette direktiv, og besluttede herefter at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Skal der allerede fra det tidspunkt, hvor en person køber et fremtidigt gode med henblik på til sin tid at udleje det, antages at foreligge en udnyttelse som omhandlet i artikel 4, stk. 2, andet punktum, i sjette direktiv?«

11 Sagsøgerne i hovedsagen er af den opfattelse, at der foreligger udnyttelse af et gode allerede fra erhvervelsen af en rettighed til det pågældende gode. En sådan forberedende handling må anses som et led i en erhvervsmæssig virksomhed, da den er nødvendig for sådan virksomheds iværksættelse.

12 Den nederlandske regering er af den opfattelse, at det tidspunkt, fra hvilket en økonomiske virksomhed må anses for påbegyndt, ligger forud for det tidspunkt, hvor det pågældende gode på varig måde begynder at afkaste indtægter. I den foreliggende sag indebærer dette, at den, som udlejer en fast ejendom, har påbegyndt udnyttelsen af dette gode på det tidspunkt, ejendommen er erhvervet i den fremtidige skikkelse. I det omfang en investering kan medføre, men ikke nødvendigvis, medfører udnyttelsen af et gode, kan det imidlertid først antages, at der foreligger udnyttelse af et gode, når hensigten hos den, der foretager investeringen, styrkes af yderligere omstændigheder, der kan fastlægges mere objektivt. Hensigten bør komme konkret til udtryk i andre faktiske omstændigheder og forhold.

13 Kommissionen er af den opfattelse, at udnyttelsen af en fast ejendom i almindelighed tager sin begyndelse med den første forberedende handling, dvs. på tidspunktet for den første handling, der i henhold til artikel 17, stk. 1, i sjette direktiv kan være afgiftsbelagt. De første handlinger, der udføres som led i en økonomisk virksomhed, består i erhvervelsen af driftsmidler og følgelig i køb af goder. Enhver anden opfattelse vil stride mod ånden i merværdiafgiftssystemet, idet der i tidsrummet mellem betalingen af moms på den første handling og fradraget herfor vil opstå en økonomisk byrde, der således belaster godet; merværdiafgiftssystemet tilsigter imidlertid fuldt ud at fritage virksomhederne for en sådan byrde.

14 Den nationale rets spørgsmål, går i det væsentlige ud på, om erhvervelsen af en fordring på senere overdragelse af ejendomsretten til en del af en fast ejendom, der først skal opføres, med henblik på til sin tid at udleje denne, kan anses som en økonomisk virksomhed som omhandlet i artikel 4, stk. 1, i sjette direktiv.

15 Forinden spørgsmålet besvares, skal der i korthed redegøres for de i det foreliggende tilfælde relevante momenter og særegenhederne ved merværdiafgiftssystemet, for så vidt angår dettes princip, fradragsordningen og begrebet afgiftspligtig.

16 Som anført i Domstolens dom af 5. maj 1982 (Schul, 15/81, Sml. s. 1409) er det et grundlæggende princip i merværdiafgiftssystemet, at der for hver transaktion kun svares moms med fradrag af det momsbeløb, der direkte er blevet svaret af priserne på de forskellige elementer, der indgår i prisen på goder og tjenesteydelser, samt at fradragsmekanismen er således udformet, at kun afgiftspligtige personer i den

- moms, de skal betale, kan fradrage den moms, der er blevet pålagt varerne og tjenesteydelserne i det foregående omsætningstrin.
- 17 Inden for nævnte almindelige rammer bestemmes det for det første i direktivets artikel 4, stk. 1, at som afgiftspligtig person »anses enhver, der selvstændigt og uanset stedet udøver en af de i stk. 2 nævnte former for økonomisk virksomhed uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed«. Stk. 2 bestemmer, at »de former for økonomisk virksomhed, der er omhandlet i stk. 1, er alle former for virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder«. Som økonomisk virksomhed anses bl.a. »transaktioner, der omfatter udnyttelse af materielle eller immaterielle goder med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter«.
- 18 For det andet bestemmes det i sjette direktivs artikel 17, stk. 1, at »fradragsretten indtræder samtidig med, at den fradragsberettigede afgift forfalder«, og i bestemmelsens stk. 2, at den afgiftspligtige, i det omfang goder og tjenesteydelser anvendes i forbindelse med dennes afgiftspligtige transaktioner, er berettiget til »i den afgift, der påhviler ham, at fradrage følgende beløb: ... 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«.
- 19 Det kan af de anførte særegenheder i merværdiafgiftssystemet udledes, at fradragsordningen tilsigter helt at aflaste den afgiftspligtige for den afgift, denne skylder eller har erlagt i forbindelse med al økonomisk virksomhed. Det fælles merværdiafgiftssystem sikrer således, at afgiftsbyrden er fuldstændig neutral over for enhver økonomisk virksomhed, uanset denne virksomheds formål eller resultater, forudsat sådan virksomhed i sig selv er momspligtig.
- 20 På grundlag af det anførte må det undersøges, hvorvidt erhvervelsen af en fordring på senere overdragelse af ejendomsretten til en fast ejendom, der først skal opføres, mod betaling af købesummen i rater efterhånden som byggeriet skrider frem, allerede skal anses som påbegyndelsen af udnyttelsen af et materielt gode og hermed som et gode eller en tjenesteydelse, som benyttes til afgiftspligtige transaktioner, dvs. udlejning.
- 21 Hvad angår afgift på udlejning af fast ejendom bemærkes, at artikel 13, B, litra b), i sjette direktiv som hovedregel fritager en sådan transaktion fra momspligten. Da sagsøgerne i hovedsagen imidlertid synes at have gjort brug af den i artikel 13, C, hjemlede ret til at vælge at erlægge afgift af udlejning af fast ejendom, må udlejningen af den faste ejendom i nærværende tilfælde betragtes som en afgiftspligtig transaktion.

22 For så vidt angår spørgsmålet om det tidspunkt, hvor udnyttelsen af en fast ejendom må anses for påbegyndt, bemærkes for det første, at økonomisk virksomhed som omhandlet i artikel 4, stk. 1, kan bestå i flere på hinanden følgende handlinger, således som dette synes at være lagt til grund i samme bestemmelses stk. 2, der henviser til »alle former for virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder«. Af disse handlinger må forberedende handlinger, såsom erhvervelsen af driftsmidler, og således også erhvervelse af en fast ejendom, være omfattet af begrebet økonomisk virksomhed.

23 Der er herved ingen anledning til at sondre efter de forskellige retlige former for forberedende handlinger, herunder mellem på den ene side erhvervelsen af en fordring på den kommende ejendomsret og på den anden side erhvervelsen af selve ejendomsretten. Hertil kommer, at princippet om momsens neutralitet som afgiftsbyrde på virksomhederne nødvendiggør, at de første investeringsomkostninger, der afholdes til brug for og med henblik på en virksomhed, betragtes som led i den økonomiske virksomhed. Det vil stride mod nævnte princip, at antage, at en økonomisk virksomhed først begynder på det tidspunkt, hvor en fast ejendom faktisk udnyttes, dvs. en afgiftspligtig indtægt opstår. En hvilken som helst anden fortolkning af artikel 4 i sjette direktiv vil medføre, at den erhvervsdrivende må bære merværdiafgiften i forbindelse med økonomisk virksomhed uden nogen mulighed for at fradrage denne i overensstemmelse med artikel 17, og vil på vilkårlig måde gøre forskel på investeringsomkostningerne før og under den faktiske udnyttelse af den faste ejendom. Selv for det tilfælde, der er hjemmel til, efter iværksættelsen af den faktiske udnyttelse af en fast ejendom, at yde fradrag for den i forbindelse med forberedende handlinger erlagte indgående afgift, vil en økonomisk byrde belaste godet i det undertiden betragtelige tidsrum mellem de første investeringsomkostningers afholdelse og den faktiske udnyttelse. Enhver, der foretager sådanne investeringshandling, der er snævert forbundet med og nødvendige for en senere udnyttelse af en fast ejendom, må følgelig anses som afgiftspligtig person, jfr. i artikel 4.

24 Hvad angår spørgsmålet om, hvorvidt artikel 4 skal fortolkes således, at den erklærede hensigt om at ville udleje et kommende gode er tilstrækkelig til, at det erhvervede gode må anses som bestemt til brug i en afgiftspligtig transaktion, således at den, der foretager en sådan investering, må anses som afgiftspligtig, bemærkes for det første, at det påhviler den, der anmoder om momsfradrag, at godtgøre, at betingelserne herfor er opfyldte, herunder at den pågældende opfylder betingelserne for at anses som afgiftspligtig. Artikel 4 er således ikke til hinder for, at afgiftsmyndighederne kræver den erklærede hensigt bestyrket af objektive momenter, såsom hvorvidt de projekterede lokaler egner sig til en erhvervsmæssig udnyttelse.

- 25 Det stillede spørgsmål må derfor besvares med, at erhvervelsen af en fordring på en senere overdragelse af ejendomsretten til en del af en fast ejendom, der først skal opføres, med henblik på til sin tid at udleje denne, kan anses som en økonomisk virksomhed som omhandlet i artikel 4, stk. 1, i sjette direktiv, idet nævnte bestemmelse dog ikke er til hinder for, at den erklærede hensigt af afgiftsmyndighederne kræves støttet på objektive momenter, såsom hvorvidt de projekterede lokaler egner sig til en erhvervmæssig udnyttelse.

Sagens omkostninger

- 26 De udgifter, der er afholdt af den nederlandske regering og Kommissionen for De europæiske Fællesskaber, som har afgivet indlæg for Domstolen, kan ikke godtgøres. 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 (anden afdeling)

vedrørende det spørgsmål, der er forelagt den af Nederlandenes Hoge Raad ved kendelse af 30. november 1983, for ret:

Erhvervelsen af en fordring på en senere overdragelse af ejendomsretten til en del af en fast ejendom, der først skal opføres, med henblik på til sin tid at udleje denne, kan anses som en økonomisk virksomhed som omhandlet i artikel 4, stk. 1, i sjette direktiv, idet nævnte bestemmelse dog ikke er til hinder for, at den erklærede hensigt af afgiftsmyndighederne kræves støttet på objektive momenter, såsom hvorvidt de projekterede lokaler egner sig til en erhvervmæssig udnyttelse.

Due

Pescatore

Bahlmann

Afsagt i offentligt retsmøde i Luxembourg den 14. februar 1985.

P. Heim

O. Due

Justitssekretær

Formand for anden afdeling