



Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Tiende Afdeling)

19. december 2018*

»Præjudiciel forelæggelse – skatter og afgifter – merværdiafgift (moms) – direktiv 2006/112/EF – artikel 19 og 29 samt artikel 135, stk. 1, litra l) – hel eller delvis overdragelse af en samlet formuemasse – fritagelse for udlejning af fast ejendom – lejekontrakt vedrørende en fast ejendom anvendt til kommerciel udnyttelse og vedrørende løsørestande, der er nødvendige for denne udnyttelse – ydelser vedrørende fast ejendom, der har givet anledning til momsfradrag – berigtigelse«

I sag C-17/18,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Tribunalul Mureș (retten i første instans i Mureș, Rumænien) ved afgørelse af 20. december 2017, indgået til Domstolen den 9. januar 2018, i straffesagen mod

Virgil Mailat,

Delia Elena Mailat,

Apcom Select SA,

har

DOMSTOLEN (Tiende Afdeling),

sammensat af afdelingsformand F. Biltgen (refererende dommer), som fungerende formand for Tiende Afdeling, og dommerne E. Levits og M. Berger,

generaladvokat: E. Sharpston

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

- Virgil Mailat ved avocați L. Chiriac og O.D. Crăciun,
- Delia Elena Mailat ved avocați S. Bogdan og D.-S. Chertes,
- den rumænske regering først ved R.H. Radu, derefter ved C.-R. Canțâr, O.C.-M. Florescu og E. Gane, som befuldmægtigede,
- Europa-Kommissionen ved A. Armenia og R. Lyal, som befuldmægtigede,

* Processprog: rumænsk.

og idet Domstolen efter at have hørt generaladvokaten har besluttet, at sagen skal pådømmes uden forslag til afgørelse,

afsagt følgende

Dom

- 1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 19 og 29 samt artikel 135, stk. 1, litra l), i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1, herefter »momsdirektivet«).
- 2 Denne anmodning er indgivet i forbindelse med en straffesag anlagt mod Virgil Mailat og Delia Elena Mailat samt mod det erhvervsdrivende selskab, som de har været ledere af, Apcom Select SA, for skatteunddragelse med den begrundelse, at de, efter at have fradraget indgående merværdiafgift (moms) betalt for arbejde udført i en fast ejendom anvendt til deres erhvervmæssige virksomhed, ikke har berigtiget nævnte moms på det tidspunkt, hvor den omhandlede ejendom blev udlejet, samt de løsørestande, der var nødvendige for at forfølge denne virksomhed.

Retsforskrifter

EU-retten

- 3 Momsdirektivets artikel 19 har følgende ordlyd:

»Medlemsstaterne kan anlægge den betragtning, at der ved hel eller delvis overdragelse af en samlet formuemasse, mod eller uden vederlag eller i form af indskud i et selskab, ikke er sket nogen levering af varer, og at modtageren træder i overdragerens sted.

Medlemsstaterne kan træffe de nødvendige foranstaltninger for at undgå konkurrenceforvridning, når modtageren ikke er en fuldt afgiftspligtig person. De kan også træffe de nødvendige foranstaltninger for at forebygge momssvig eller momsunddragelse ved anvendelsen af denne artikel.«

- 4 Dette direktivs artikel 29 fastsætter:

»Artikel 19 finder tilsvarende anvendelse på levering af ydelser.«

- 5 Nævnte direktivs artikel 135, stk. 1, litra l), bestemmer:

»Medlemsstaterne fritager følgende transaktioner:

[...]

l) bortforpagtning og udlejning af fast ejendom.«

Rumænsk ret

- 6 Artikel 149 i Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (lov nr. 571/2003 om skat), af 23. december 2003 (*Monitorul Oficial al României*, del I, nr. 927 af 23.12.2003), i den affattelse, der var gældende i december 2007, bestemmer:

»(1) Med henblik på denne artikel:

[...]

- d) den fradragsberettigede afgift, der vedrører investeringsgoder er den afgift, som er betalt eller skal betales af enhver transaktion knyttet til erhvervelse, fremstilling, opførelse, ombygning eller renovering af disse goder, med undtagelse af den afgift, som er betalt eller skal betales af reparation eller vedligeholdelse af disse goder, eller afgiften af erhvervelsen af reservedele til reparation eller vedligeholdelse af investeringsgoder.

[...]

(4) Berigtigelse af den i stk. 1, litra d), omhandlede fradragsberettigede foretages:

- a) såfremt investeringsgodet anvendes af den afgiftspligtige person
1. helt eller delvist til andre formål end økonomisk virksomhed
 2. til at gennemføre transaktioner uden ret til fradrag af momsen
 3. til at gennemføre transaktioner, som giver ret til et ændret momsfradrag end det oprindeligt foretagne fradrag

[...]«

Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

- 7 Apcom Select, ledet af Virgil og Delia Elena Mailat, fik i løbet af maj 2007 leveret og godkendte investeringsarbejder, der blev udført i perioden 2006-2007 på en ejendom, hvor selskabet drev en restaurant. Nævnte selskab fik momsfradrag for disse arbejder samt for de anlægsaktiver og den formuemasse, der var knyttet til udnyttelsen af nævnte restaurant.
- 8 I december 2007 indgik samme selskab i forbindelse med ordningen om fritagelse for momsbetaling en lejekontrakt med et andet kommercielt selskab vedrørende den omhandlede ejendom samt de anlægsaktiver og den formuemasse, der var knyttet til driften af restauranten. Lejeren fortsatte den kommercielle drift af restauranten under samme navn. I forbindelse med nævnte kontrakts indgåelse foretog Virgil og Delia Elena Mailat ikke berigtigelse af momsen i forhold til den moms, der var fradraget for de udførte arbejder samt for de anlægsaktiver og den formuemasse, der var knyttet til driften af restauranten, selv om de i medfør af den nationale lovgivning havde pligt hertil.
- 9 Det er på denne baggrund, at Virgil og Delia Elena Mailat samt Apcom Select strafforfølges for skatteunddragelse ved den forelæggende ret på foranledning af det nationale direktorat til bekæmpelse af korruption.
- 10 I den foreliggende sag har Virgil og Delia Elena Mailat gjort gældende, at det forhold, at de via Apsom Select har udlejet den ejendom, hvori de driver en restaurant, herunder dens blivende investeringsgoder og inventar, der er knyttet til restaurantens drift, til et andet kommercielt selskab, udgør en virksomhedsoverdragelse som omhandlet i momsdirektivets artikel 19 og 29, og at Apcom

Select dermed havde ret til at fradrage momsen vedrørende de moderniseringsarbejder, der blev udført i perioden 2006-2007, uden at være forpligtet til at berigtige momsen til statens fordel på tidspunktet for lejekontraktens indgåelse.

- 11 På denne baggrund har Tribunalul Mureş (retten i første instans i Mureş, Rumænien) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:
- »1) Udgør indgåelsen af en aftale, hvorefter et selskab til et andet selskab udlejer en fast ejendom, hvori der tidligere blev udøvet særlig restaurantvirksomhed, idet aftalen også omfatter samtlige investeringsgoder og inventar, og det lejende selskab fortsætter samme restaurantvirksomhed under samme navn som tidligere, virksomhedsoverdragelse i medfør af artikel 19 og 29 i [momsdirektivet]?
 - 2) Såfremt det første spørgsmål besvares benægtende, udgør den omhandlede transaktion da levering af tjenesteydelser, som kan opfattes som »udlejning af fast ejendom« i overensstemmelse med momsdirektivets artikel 135, stk. 1, litra l), eller en sammensat levering af tjenesteydelser, som ikke kan kvalificeres som »udlejning af fast ejendom« og derfor er momspligtig i henhold til loven?»

Om de præjudicielle spørgsmål

Det første spørgsmål

- 12 Med det første spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om begrebet »hel eller delvis overdragelse af en samlet formuemasse« som omhandlet i momsdirektivets artikel 19 skal fortolkes således, at det dækker en transaktion, hvorved en fast ejendom, som anvendes til kommerciel udnyttelse, udlejes med samtlige investeringsgoder og inventar, der vedrører denne udnyttelse, når lejerer viderefører denne under samme navn.
- 13 Med henblik på besvarelsen af dette spørgsmål skal det bemærkes, at ordlyden af momsdirektivets artikel 19, stk. 1, er identisk med den i artikel 5, stk. 8, i Rådets sjette direktiv 77/388/EF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT 1977, L 145, s. 1) nævnte, og at Domstolens praksis vedrørende denne sidstnævnte bestemmelse finder tilsvarende anvendelse på momsdirektivets artikel 19, stk. 1. I overensstemmelse med denne retspraksis er formålet med denne bestemmelse at lette overdragelse af virksomheder ved at gøre overdragelserne enklere og ved at undgå at belaste modtagerens likviditet med en betydelig udgift, som denne under alle omstændigheder senere ville have fået tilbage i kraft af fradrag for indgående moms (jf. i denne retning dom af 27.11.2003, Zita Modes, C-497/01, EU:C:2003:644, præmis 39, og af 10.11.2011, Schriever, C-444/10, EU:C:2011:724, præmis 23).
- 14 Hvad angår begrebet »hel eller delvis overdragelse af en samlet formuemasse« har Domstolen fastslået, at dette begreb skal fortolkes således, at det omfatter overdragelse af en forretning eller en selvstændig del af en virksomhed, som omfatter materielle aktiver og eventuelt immaterielle aktiver, som tilsammen udgør en virksomhed eller en del af en virksomhed, der kan fortsætte med at drive en selvstændig økonomisk virksomhed, men at begrebet ikke omfatter en ren overdragelse af goder, såsom salg af en varebeholdning (jf. i denne retning dom af 27.11.2003, Zita Modes, C-497/01, EU:C:2003:644, præmis 40, og af 10.11.2011, Schriever, C-444/10, EU:C:2011:724, præmis 24).
- 15 Det fremgår af samme retspraksis, at Domstolen har fastslået, at det, for at der er tale om en overdragelse af en forretning eller en selvstændig del af en virksomhed, kræves, at de overtagne elementer tilsammen følgerig skal udgøre en helhed, der er tilstrækkelig til at muliggøre, at der fortsat kan drives selvstændig økonomisk virksomhed, og at spørgsmålet om, hvorvidt disse elementer

tilsammen skal indeholde såvel fast ejendom som løsøre, skal vurderes i forhold til den omhandlede økonomiske virksomhed (jf. i denne retning dom af 10.11.2011, Schrievers, C-444/10, EU:C:2011:724, præmis 25 og 26).

- 16 Domstolen har desuden fastslået, at der skal lægges særlig vægt på arten af den økonomiske virksomhed, som søges videreført i forbindelse med den samlede vurdering af de faktiske omstændigheder, der skal foretages for at fastlægge, om den omhandlede transaktion er omfattet af begrebet »overdragelse af en samlet formuemasse« som omhandlet i momsdirektivet (jf. i denne retning dom af 10.11.2011, Schrievers, C-444/10, EU:C:2011:724, præmis 32).
- 17 Såfremt en økonomisk virksomhed ikke forudsætter brugen af særlige lokaler eller lokaler, der er udstyret med faste installationer, som er uundværlige for videreførelsen af den økonomiske virksomhed, kan der, selv uden overførslen af ejendomsretten til en fast ejendom, foreligge en overdragelse af en samlet formuemasse som omhandlet i momsdirektivets artikel 19, stk. 1 (jf. i denne retning dom af 10.11.2011, Schrievers, C-444/10, EU:C:2011:724, præmis 27).
- 18 Hvad angår den økonomiske virksomhed, der består i udnyttelsen af en uadskillelig helhed bestående af løsøre og fast ejendom, har Domstolen desuden fastslået, at der ikke foreligger en overdragelse af en samlet formuemasse som omhandlet i momsdirektivets artikel 19, stk. 1, når lokalerne ikke stilles til erhververens rådighed. Navnlig såfremt erhvervslokalerne er udstyret med faste installationer, som er nødvendige for videreførelsen af den økonomiske virksomhed, skal denne faste ejendom være en del af de overdragne elementer, før der er tale om en hel eller delvis overdragelse af en samlet formuemasse i momsdirektivets forstand (jf. i denne retning dom af 10.11.2011, Schrievers, C-444/10, EU:C:2011:724, præmis 28).
- 19 Hvad angår den i hovedsagen omhandlede virksomhed, nemlig driften af en restaurant, skal det fastslås, at det drejer sig om en virksomhed, som i princippet ikke kan udøves uden at råde over et erhvervslokale. Bortset fra en restaurant uden fast forretningssted forudsætter restaurationsvirksomhed således, at driftslederen har et lokale, der kan anvendes som køkken og rumme udstyr, installationer og nødvendige råvarer til tilberedning af retter. Den i hovedsagen omhandlede sag vedrører imidlertid ikke en restaurationsvirksomhed uden fast forretningssted, men driften af et etablissement på en fast adresse, der råder over såvel et køkken som et restaurationslokale.
- 20 Det bemærkes, at selv om der er tale om en økonomisk virksomhed, som ikke kan udøves uden at råde over erhvervslokaler, er det for at sikre videreførelsen af visse overdragne detailforretninger ikke nødvendigt, at ejeren af forretningen også er ejeren af den ejendom, hvorfra forretningen drives (jf. i denne retning dom af 10.11.2011, Schrievers, C-444/10, EU:C:2011:724, præmis 34). Som Domstolen har fastslået, er der, når det viser sig, at videreførelsen af den omhandlede økonomiske virksomhed forudsætter, at erhververen anvender de samme lokaler, som sælgeren rådede over, i øvrigt i princippet intet til hinder for, at denne besiddelse overdrages i forbindelse med indgåelsen af en lejekontrakt (dom af 10.11.2011, Schrievers, C-444/10, EU:C:2011:724, præmis 36).
- 21 Det skal imidlertid præciseres, at den sag, der gav anledning til dom af 10. november 2011, Schrievers (C-444/10, EU:C:2011:724), inden for rammerne af hvilken Domstolen anførte disse betragtninger, vedrørte overdragelsen af ejendomsretten til denne virksomheds varebeholdning og inventar til den nye driftsleder af den i denne sag omhandlede erhvervsmæssige virksomhed, hvorom det var blevet fastslået, at de udgjorde en helhed af løsøre, der var tilstrækkelig til at sikre videreførelsen af nævnte virksomhed.
- 22 I den foreliggende sag fremgår det derimod af anmodningen om præjudiciel afgørelse, at alle de elementer, der var nødvendige for udøvelsen af den i hovedsagen omhandlede økonomiske virksomhed, kun var genstand for leje, og at der ikke forelå en overdragelse af de dertil hørende ejendomsrettigheder.

- 23 En sådan tilrådighedsstillelse af samtlige disse elementer udgør ikke en hel eller delvis overdragelse af en samlet formuemasse som omhandlet i momsdirektivets artikel 19, stk. 1.
- 24 Med henblik på at give den forelæggende ret et fyldestgørende svar, bemærkes imidlertid, at det fremgår af de indlæg, der er indgivet for Domstolen, at et vist antal løsøregenstande ikke var blevet lejet, men solgt til erhververen. Det tilkommer i sidste ende den nationale ret at fastslå, om disse genstande i sig selv gjorde det muligt for erhververen at videreføre den omhandlede økonomiske virksomhed selvstændigt, eller om den faste ejendom, der var genstand for den i hovedsagen omhandlede lejekontrakt, var udstyret med de installationer, som er nødvendige for videreførelsen af denne økonomiske virksomhed.
- 25 Det skal desuden for det første tilføjes, at for at begrebet »hel eller delvis overdragelse af en samlet formuemasse« som omhandlet i momsdirektivets artikel 19, stk. 1, kan finde anvendelse, skal erhververen desuden have haft til hensigt at drive den overdragne forretning eller den overdragne virksomhedsdel, og ikke blot øjeblikkeligt at likvidere den pågældende virksomhed eller eventuelt at sælge lagerbeholdningen (jf. i denne retning dom af 27.11.2003, Zita Modes, C-497/01, EU:C:2003:644, præmis 44).
- 26 I denne henseende fremgår det af Domstolens praksis, at erhververens hensigter kan, og i visse tilfælde skal, tages i betragtning i forbindelse med en samlet vurdering af en transaktions omstændigheder, under forudsætning af, at de understøttes ved objektive beviselementer (dom af 10.11.2011, Schriever, C-444/10, EU:C:2011:724, præmis 38).
- 27 Selv om det i hovedsagen er korrekt, at det er ubestridt, at lejereren i mere end to år har videreført den selvstændige økonomiske virksomhed, der tidligere blev udøvet af udlejereren, og at lejereren har overtaget de ansatte, beholdt de samme leverandører og opfyldt de af udlejereren allerede indgåede handelsforpligtelser over for sidstnævntes kunder, forholder det sig ikke desto mindre således, at denne lejer aldrig som sådan har været i stand til at likvidere den omhandlede virksomhed, for så vidt som lejereren, da han ikke var ejer af en stor del af de elementer, der var nødvendige for at videreføre den nævnte virksomhed, ikke havde mulighed for at anvende den.
- 28 Selv om det er korrekt, at elementer som den indgåede lejekontrakts løbetid og den aftalte fremgangsmåde for at opsiges den skal tages i betragtning i forbindelse med den samlede vurdering af den transaktion, der består i overdragelsen af en samlet formuemasse som omhandlet i momsdirektivets artikel 19, stk. 1, forholder det sig for det andet ikke desto mindre således, at hverken lejekontrakts løbetid eller muligheden for med kort varsel at opsiges sidstnævnte i sig selv er afgørende for at fastslå, om erhververen havde til hensigt øjeblikkeligt at likvidere den overdragne forretning eller den overdragne virksomhedsdel (jf. i denne retning dom af 10.11.2011, Schriever, C-444/10, EU:C:2011:724, præmis 42 og 43). Eftersom Apcom Selects lejer i den foreliggende sag, som det fremgår af ovenstående præmis, ikke på nogen måde kunne foretage likvidation af den omhandlede erhvervsvirksomhed, er den omstændighed, at anvendelsen af momsdirektivets artikel 19, stk. 1, ikke kan afslås alene på dette grundlag (jf. i denne retning dom af 10.11.2011, Schriever, C-444/10, EU:C:2011:724, præmis 42-44), uden betydning for kvalificeringen af den i hovedsagen omhandlede transaktion i forhold til denne bestemmelse.
- 29 Det bemærkes i øvrigt, at den omstændighed, at momsdirektivets artikel 19, stk. 1, fastsætter, at modtageren træder i overdragerens sted, ikke betyder, at denne indtræden udgør en betingelse for anvendelsen af bestemmelsen (jf. i denne retning dom af 27.11.2003, Zita Modes, C-497/01, EU:C:2003:644, præmis 43). Den omstændighed, at modtageren i den foreliggende sag har fortsat driften af virksomheden under samme navn som overdrageren, er ligeledes uden betydning for fastlæggelsen af, om den i hovedsagen omhandlede transaktion er omfattet af momsdirektivets artikel 19, stk. 1.

- 30 Henset til de ovenstående betragtninger skal det første spørgsmål besvares med, at begrebet »hel eller delvis overdragelse af en samlet formuemasse« som omhandlet i momsdirektivets artikel 19, skal fortolkes således, at det ikke dækker en transaktion, hvorved en fast ejendom, som anvendes til kommerciel udnyttelse, udlejes med samtlige investeringsgoder og inventar, der er nødvendige for denne udnyttelse, selv om lejerens viderefører udlejerens virksomhed under samme navn.

Det andet spørgsmål

- 31 Med det andet spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivets artikel 135, stk. 1, litra l), skal fortolkes således, at en lejekontrakt vedrørende en fast ejendom, der anvendes til kommerciel udnyttelse, og samtlige investeringsgoder og inventar, der er nødvendige for denne udnyttelse, udgør »udlejning af fast ejendom« som omhandlet i denne bestemmelse, eller om en sådan kontrakt skal anses for at være en kompleks tjenesteydelse.
- 32 Med henblik på at besvare dette spørgsmål bemærkes, at det af Domstolens praksis fremgår, at en række ydelser, der formelt set er særskilte og kan leveres enkeltvis, og som dermed kan danne grundlag for særskilt afgiftspålæggelse eller afgiftsfritagelse, under visse omstændigheder skal anses for at udgøre én enkelt transaktion, når de ikke er uafhængige af hinanden (dom af 27.6.2013, RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland, C-155/12, EU:C:2013:434, præmis 20 og den deri nævnte retspraksis).
- 33 I denne henseende har Domstolen fastslået, at en ydelse skal anses for én enkelt ydelse, når to eller flere elementer eller handlinger, der leveres eller udføres af en afgiftspligtig person, er så nært forbundet, at de objektivt set udgør en enkelt udelelig økonomisk ydelse, som det ville være kunstigt at opdele (dom af 27.6.2013, RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland, C-155/12, EU:C:2013:434, præmis 21 og den deri nævnte retspraksis).
- 34 Dette er desuden tilfældet, når en eller flere ydelser udgør en hovedydelse, og den eller de øvrige ydelser udgør en eller flere sekundære ydelser, der afgiftsmæssigt følger hovedydelsen. En ydelse skal navnlig anses for sekundær i forhold til en hovedydelse, når den ikke for kunderne udgør et mål i sig selv, men et middel til at udnytte tjenesteyderens hovedydelse på de bedst mulige betingelser (dom af 27.6.2013, RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland, C-155/12, EU:C:2013:434, præmis 22 og den deri nævnte retspraksis).
- 35 Selv om det tilkommer den nationale ret at fastlægge, om den afgiftspligtige person leverer én enkelt ydelse i et bestemt tilfælde, og foretage alle endelige vurderinger af de faktiske omstændigheder i denne henseende, kan Domstolen imidlertid forsyne den med alle fortolkningslementer, som kan komme den til nytte ved afgørelsen af tvisten (dom af 27.6.2013, RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland, C-155/12, EU:C:2013:434, præmis 23).
- 36 Hvad angår begreberne »bortforpagtning« og »udlejning«, der findes i momsdirektivets artikel 135, stk. 1, bemærkes således, at Domstolen i mangel af en definition af disse begreber i nævnte bestemmelse har defineret »udlejning af fast ejendom« som omhandlet i dette bestemmelse, som værende den ret, udlejerens af en ejendom indrømmer lejerens til mod vederlag og for en aftalt periode at bruge denne ejendom og at udelukke alle andre fra at udnytte en sådan ret (jf. bl.a. dom af 4.10.2001, »Goed Wonen«, C-326/99, EU:C:2001:506, præmis 55, og af 6.12.2007, Walderdorff, C-451/06, EU:C:2007:761, præmis 17).
- 37 Ifølge Domstolens praksis skal de udtryk, der anvendes til at betegne de fritagelser, som er fastsat i momsdirektivets artikel 135, stk. 1, herunder begreberne »bortforpagtning« og »udlejning af fast ejendom«, desuden fortolkes indskrænkende, da disse sidstnævnte er undtagelser fra det almindelige

princip, hvorefter moms opkræves af enhver levering af goder og tjenesteydelser, der udføres mod vederlag af en afgiftspligtig person (dom af 6.12.2007, Walderdorff, C-451/06, EU:C:2007:761, præmis 18 og den deri nævnte retspraksis).

- 38 I den foreliggende sag skal det derfor undersøges, om den i hovedsagen omhandlede transaktion, nemlig udlejningen af en fast ejendom, som anvendes til kommerciel udnyttelse samtidig med udlejning af investeringsgoder og inventar, som er nødvendige for denne udnyttelse, skal anses for én enkelt ydelse eller for flere særskilte og uafhængige ydelser, som skal vurderes separat for så vidt angår moms.
- 39 I denne henseende fremgår det af de sagsakter, der er fremlagt for Domstolen, at udlejning af løsørengenstande, der er genstand for en lejekontrakt, ikke synes at kunne adskilles fra den i hovedsagen omhandlede udlejning af den faste ejendom. Det er desuden ubestridt, at visse af disse løsørengenstande, såsom køkkenudstyr og -maskiner, er indbygget i den faste ejendom og på nuværende tidspunkt skal anses for at udgøre en integrerende del heraf. For så vidt som det inventar, der er blevet udlejet eller, til dels, overdraget, samtidig med at den faste ejendom vedrørte restaurantdriften på samme måde som sidstnævnte ejendom, kan denne udlejning/overdragelse heller ikke anses for at videreføre et selvstændigt formål, men skal anses for et middel til at udnytte den hovedydelse, som udlejningen af den faste ejendom er, på de bedst mulige betingelser.
- 40 Udlejningen af den faste ejendom skal derfor anses for at udgøre hovedydelsen i forhold til de andre ydelser, dvs. udlejningen af investeringsgoder og inventar, som ikke er accessoriske.
- 41 Henset til disse betragtninger skal det andet spørgsmål besvares med, at momsdirektivets artikel 135, stk. 1, litra l), skal fortolkes således, at en lejekontrakt vedrørende en fast ejendom, der anvendes til kommerciel udnyttelse, og samtlige investeringsgoder og inventar, som er nødvendige for denne udnyttelse, udgør én enkelt ydelse, hvori udlejningen af den faste ejendom er hovedydelsen.

Sagsomkostninger

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

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

- 1) **Begrebet »hel eller delvis overdragelse af en samlet formuemasse« som omhandlet i artikel 19 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem skal fortolkes således, at det dækker en transaktion, hvorved en fast ejendom, der anvendes til kommerciel udnyttelse, udlejes med samtlige investeringsgoder og inventar, som er nødvendige for denne udnyttelse, når lejerer fortsætter denne udnyttelse under samme navn.**
- 2) **Artikel 135, stk. 1, litra l), i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at en lejekontrakt vedrørende en fast ejendom, der anvendes til kommerciel udnyttelse, og samtlige blivende investeringsgoder og inventar, som er nødvendige for denne udnyttelse, udgør én enkelt ydelse, hvori udlejningen af den faste ejendom er hovedydelsen.**

Underskrifter