

DOMSTOLENS DOM (Tredje Afdeling)  
6. maj 1992 \*

I sag C-20/91,

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

**Pieter de Jong**

mod

**Staatssecretaris van Financiën,**

at opnå en præjudiciel afgørelse vedrørende fortolkningen af artikel 5, stk. 6, og artikel 11, punkt A, stk. 1, litra b), i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1),

har

DOMSTOLEN (Tredje Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, F. Grévisse, og dommerne J. C. Moitinho de Almeida og M. Zuleeg,

generaladvokat: F. G. Jacobs

justitssekretær: assisterende justitssekretær J. A. Pompe,

efter at der er indgivet skriftlige indlæg af:

— den nederlandske regering ved secretaris-generaal B. R. Bot, Udenrigsministeriet

\* Processprog: nederlandsk.

— den tyske regering ved E. Röder, som befuldmægtiget

— Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved juridisk konsulent J. Føns Buhl og ved B.-J. Drijber, Kommissionens Juridiske Tjeneste, som befuldmægtigede,

på grundlag af retsmøderapporten,

efter at den nederlandske regering ved J. W. de Zwaan, som befuldmægtiget, den tyske regering ved C.-D. Quassowski, som befuldmægtiget, og Kommissionen har afgivet mundtlige indlæg i retsmødet den 24. januar 1992,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 27. februar 1992,

afsagt følgende

### Dom

- 1 Ved dom af 19. december 1990, indgået til Domstolen den 23. januar 1991, har Nederlandenes Hoge Raad i medfør af EØF-traktatens artikel 177 forelagt tre præjudicielle spørgsmål vedrørende fortolkningen af artikel 5, stk. 6, og artikel 11, punkt A, stk. 1, litra b), i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1, herefter benævnt »sjette momsdirektiv«).
- 2 Disse spørgsmål er blevet rejst under en tvist mellem De Jong og statssekretæren ved det nederlandske Finansministerium som følge af en efteropkrævning af omsætningsafgift.

- 3 Den 15. august 1978 købte De Jong, som er bygningsentreprenør, med fritagelse for omsætningsafgift en grund, på hvilken der stod en bygning.
- 4 Den 30. juli 1979 solgte han ca. halvdelen af grunden til en tredjemand uden at fakturere omsætningsafgift. Han nedrev dernæst den bestående bygning og byggede to beboelsesejendomme, den ene — der blev færdigbygget i 1980 — for regning af køberen af den del af grunden, som han havde solgt, den anden — som blev færdigbygget i 1981 — til sig selv på den anden del af grunden.
- 5 De Jong fradrog som indgående afgift den omsætningsafgift, som blev faktureret ham for de goder og tjenesteydelser, der blev leveret i forbindelse med opførelsen af ejendommene. Da han havde bygget den ene af disse to beboelsesejendomme til private formål, opførte han dernæst på sin momsangivelse som forfalden afgift (afgift i senere omsætningsled) et beløb svarende til den fradragne afgift (indgående afgift) for de goder og tjenesteydelser, der var blevet leveret ved opførelsen af den beboelsesejendom, som blev benyttet til private formål.
- 6 De nederlandske skatte- og afgiftsmyndigheder fandt imidlertid, at beskatningsgrundlaget i henhold til artikel 3, stk. 1, litra g), i den nederlandske lov om omsætningsafgift ikke blot skulle omfatte værdien af huset, men også værdien af den grund, som det var bygget på, da huset og den dertil hørende grund måtte anses for én og samme levering af goder. De efteropkrævede derfor et beløb på 26 168 HFL i omsætningsafgift, svarende til 18% af grundens værdi.
- 7 Gerechtshof, Amsterdam, som tvisten blev indbragt for, opretholdt efteropkrævningen og forkastede De Jong's argument om, at grunden altid havde været en del af hans privatformue og ikke var overgået til hans erhvervsformue ved opførelsen af huset.

- 8 De Jong indgav kassationsanke mod Gerechtshof's dom ved Nederlandenes Hoge Raad og gjorde gældende, at Gerechtshof havde fastsat det i artikel 8, stk. 4, i den nederlandske lov om omsætningsafgift omhandlede beskatningsgrundlag urigtigt.
- 9 Hoge Raad, som fandt, at anvendelsen af de nederlandske regler om omsætningsafgift skulle være i overensstemmelse med det sjette momsdirektivs regler, har besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:
- »1) Skal det sjette direktivs artikel 5, stk. 6, fortolkes således, at en afgiftspligtig — en bygningsentreprenør — som erhverver en grund uden andet formål end at anvende den til privat brug, og dernæst på denne grund som led i udøvelsen af sit erhverv opfører en bygning — nemlig en beboelsesejendom — samt endelig anvender bygningen med undergrunden og eventuelt den i øvrigt tilhørende grund til privat brug, ikke kun har udtaget bygningen, men bygningen sammen med undergrunden og eventuelt den i øvrigt tilhørende grund fra sin virksomhed som omhandlet i den nævnte direktivbestemmelse?
- 2) Skal den i det sjette direktivs artikel 5, stk. 6, fastsatte betingelse for at side-stille en udtagning med en levering, nemlig at godet eller de bestanddele, der er sammensat af, har givet ret til fuldt eller delvis fradrag af merværdiafgiften, fortolkes således, at såfremt en fast ejendom, der består af en bygning med undergrunden og eventuelt den i øvrigt tilhørende grund, er udtaget af en virksomhed, mens grunden ikke har givet ret til fradrag, er der ikke tale om en levering, hverken med hensyn til den faste ejendom i sin helhed eller med hensyn til en del deraf, nemlig bygningen?
- 3) Såfremt det andet spørgsmål skal besvares således, at der har fundet en levering sted som omhandlet i det sjette direktivs artikel 5, stk. 6, med hensyn til hele den faste ejendom, skal det sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra b), da fortolkes således, at det deri omhandlede beskatningsgrundlag skal ansættes til kostprisen for den faste ejendom i sin helhed, altså indbefattet

kostprisen for grunden, eller skal dette beskatningsgrundlag begrænses til den del af kostprisen, med hensyn til hvilken der er opstået ret til fradrag af merværdiafgiften?»

- 10 Hvad nærmere angår de faktiske omstændigheder og de relevante retsregler i hovedsagen, retsforhandlingernes forløb samt de skriftlige indlæg, der er indgivet til Domstolen, henvises til retsmøderapporten. Disse omstændigheder omtales derfor kun i det følgende i det omfang, det er nødvendigt for forståelsen af Domstolens argumentation.
- 11 Sagen drejer sig i det væsentlige om to bestemmelser:

— Artikel 5, stk. 6, i det sjette momsdirektiv, som bestemmer følgende:

»Med levering mod vederlag sidestilles det forhold, at en afgiftspligtig person fra sin egen virksomhed udtager et gode, som han anvender til privat brug ..., såfremt dette gode eller de bestanddele, det er sammensat af, har givet ret til fuldt eller delvis fradrag af merværdiafgiften ...«

samt

— artikel 11, punkt A, stk. 1, litra b), i det sjette momsdirektiv, som bestemmer, at beskatningsgrundlaget ved de i artikel 5, stk. 6, omhandlede transaktioner er

»købsprisen for goderne eller for tilsvarende goder eller i mangel af en købspris, kostprisen; begge disse priser bestemt på det tidspunkt, hvor transaktionerne finder sted«.

## Det første spørgsmål

- 12 Den nationale rets første spørgsmål er i det væsentlige, om en afgiftspligtig person — en bygningsentreprenør — der erhverver en grund uden andet formål end at anvende den til privat brug, men som på grunden, som led i sin erhvervsvirksomhed, opfører en beboelsesejendom for selv at bo deri, udtager grunden af sin virksomheds goder til privat brug som omhandlet i det sjette momsdirektivs artikel 5, stk. 6.
- 13 I sit skriftlige indlæg har den nederlandske regering anført, at opførelse af en beboelsesejendom på en grund, der er stillet til rådighed af virksomheden til dette formål, med hensyn til omsætningsafgift havde medført, at der opstod en ny fast ejendom, som udgjordes af bygningen og den dertil hørende grund. Det er følgelig denne enhed, der som sådan resulterede af den afgiftspligtige persons udøvelse af erhvervsvirksomhed, som denne person havde udtaget til privat brug.
- 14 Den tyske regering og Kommissionen, som går ud fra den antagelse, at den afgiftspligtige person har erhvervet grunden for at bruge den til private formål, og at han ikke har anvendt den til erhvervsformål, er derimod af den opfattelse, at grunden aldrig har hørt til virksomhedsformuen, og at den følgelig ikke kan være udtaget. Den omstændighed, at en entreprenør, der handler som afgiftspligtig person, opfører en beboelsesejendom til privat brug på en grund, der tilhører ham personligt, bevirker ikke, at grunden omdannes til et virksomhedsgode.
- 15 Herom bemærkes, at formålet med det sjette momsdirektivs artikel 5, stk. 6, er at sikre ligebehandling af den afgiftspligtige person, som udtager et gode af sin virksomhed, og en almindelig forbruger, der køber et gode af samme art. For at nå dette mål hindrer denne bestemmelse, at en afgiftspligtig person, som har kunnet fradrage moms på købet af et gode, der er tilknyttet hans virksomhed, fritages

for at betale moms, når han udtager godet af sin virksomhedsformue til privat brug, og at han dermed nyder uberettigede fordele i forhold til den almindelige forbruger, som køber godet og herved betaler moms.

- 16 Disse krav ved anvendelsen af det sjette momsdirektivs artikel 5, stk. 6, er ikke opfyldt, når der er tale om en grund, som en bygningsentreprenør som her ejer privat, og på hvilken han som led i sin erhvervsvirksomhed bygger en beboelses-ejendom til sig selv.
- 17 Når en afgiftspligtig person nemlig erhverver et gode udelukkende til privat brug, handler han som privatperson og ikke som afgiftspligtig person efter betydningen i det sjette momsdirektiv. Direktivets forskellige bestemmelser vedrørende en virksomheds erhvervelse af goder, navnlig artikel 17, stk. 2, som giver afgiftspligtige personer ret til at fradrage momsen, samt de administrative og regnskabsmæssige regler i det sjette momsdirektivs artikel 18 og 22, finder derfor ikke anvendelse.
- 18 Desuden er beskatning af en grund i en situation som den i det første præjudicielle spørgsmål beskrevne ikke i overensstemmelse med formålet med det sjette momsdirektivs artikel 5, stk. 6, nemlig ligebehandling, da den fører til, at afgiftsbyrden varierer, alt efter om entreprenøren bygger huset som led i sin erhvervsvirksomhed og i egenskab af afgiftspligtig person, eller om han handler som almindelig forbruger ved at overdrage en tredjemand at bygge et hus på sin grund. I sidstnævnte tilfælde kan der nemlig kun opkræves moms i henhold til det sjette momsdirektivs bestemmelser for den pris, der er betalt for huset, men ikke for grunden.
- 19 Heraf følger, at der, uafhængigt af spørgsmålet, om grunden og bygningen er uadskillelige i henhold til national lovgivning, og i modsætning til hvad den nederlandske regering har anført i sit skriftlige indlæg, med henblik på anvendelsen af det sjette momsdirektivs artikel 5, stk. 6, må sondres mellem afgiftsbelastning af en grund, som en afgiftspligtig ejer som privatperson, og afgiftsbelastning af en bygning, som den afgiftspligtige har opført på denne grund som led i sin erhvervsvirksomhed.

- 20 Med hensyn til beskatningen af en grund, som en bygningsentreprenør ejer privat, og på hvilken han som led i sin erhvervsvirksomhed opfører en beboelsejendom til sig selv, følger det af det foregående, at denne grund aldrig har hørt til virksomhedsformuen, og at den følgelig ikke kan have været udtaget som omhandlet i det sjette momsdirektivs artikel 5, stk. 6. Beskatningsgrundlaget vil derfor i overensstemmelse med det sjette momsdirektivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra b), udelukkende være den opførte bygnings værdi, men ikke grundens værdi.
- 21 Det første spørgsmål vil derfor være at besvare således, at det sjette momsdirektivs artikel 5, stk. 6, skal fortolkes således, at når en afgiftspligtig person — en bygningsentreprenør — erhverver en grund uden andet formål end at anvende den til privat brug, men på denne grund som led i udøvelsen af sit erhverv opfører en beboelsejendom for selv at bo deri, skal kun huset og ikke grunden anses for udtaget til privat brug som omhandlet i denne bestemmelse.

### Det andet og det tredje spørgsmål

- 22 Som det udtrykkeligt fremgår af præmisserne til forelæggelsesdommen, har Hoge Raad kun forelagt det andet og det tredje spørgsmål for det tilfælde, at det første spørgsmål besvares bekræftende. Da svaret på det første spørgsmål er benægtende, er det ikke fornødent at besvare det andet og det tredje spørgsmål.

### Sagens omkostninger

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



På grundlag af disse præmisser

kender

DOMSTOLEN (Tredje Afdeling)

vedrørende de spørgsmål, der er forelagt af Nederlandenes Hoge Raad ved dom af 19. december 1990, for ret:

Artikel 5, stk. 6, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, skal fortolkes således, at når en afgiftspligtig person — en bygningsentreprenør — erhverver en grund uden andet formål end at anvende den til privat brug, men på denne grund som led i udøvelsen af sit erhverv opfører en beboelsesejendom for selv at bo deri, skal kun huset og ikke grunden anses for udtaget til privat brug som omhandlet i denne bestemmelse.

Grévisse

Moitinho de Almeida

Zuleeg

Afsagt i offentligt retsmøde i Luxembourg den 6. maj 1992.

J.-G. Giraud

F. Grévisse

Justitssekretær

Formand for Tredje Afdeling