

61983J0268

DOMSTOLENS DOM (ANDEN AFDELING) AF 14 FEBRUAR 1985. - D.A. ROMPELMAN OG E.A. ROMPELMAN-VAN DEELEN MOD MINISTER VAN FINANCIEN. - ANMODNING OM PRAEJUDICIEL AFGOERELSE INDGIVET AF HOGE RAAD DER NEDERLANDEN. - HARMONISERING AF MOMSREGLER - SJETTE DIREKTIV - BEGREBET AFGIFTSPLIGTIG PERSON. - SAG 268/83.

Samling af Afgørelser 1985 side 00655

svensk specialudgave side 00083

finsk specialudgave side 00085

Sammendrag

Dommens præmisser

Afgørelse om sagsomkostninger

Afgørelse

Nøgleord

Afgiftsbestemmelser _ harmonisering af lovgivninger _ omsætningsafgifter _ fælles merværdiafgiftssystem _ økonomisk virksomhed som omhandlet i sjette direktivs artikel 4 _ erhvervelse af driftsmidler

(Raadets direktiv 77/388 , art . 4 , stk . 1)

Sammendrag

OEkonomisk virksomhed som omhandlet i artikel 4 , stk . 1 , i sjette direktiv om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter kan bestaa i flere paa hinanden følgende handlinger . Af disse handlinger maa forberedende handlinger , saasom erhvervelse af driftsmidler , og saaledes ogsaa erhvervelse af en fast ejendom , vaere omfattet af begrebet økonomisk virksomhed .

Saaledes kan erhvervelsen af en fordring paa en senere overdragelse af ejendomsretten til en del af en fast ejendom , der foerst skal opfoeres , med henblik paa til sin tid at udleje denne , anses som en økonomisk virksomhed som omhandlet i artikel 4 , stk . 1 , i sjette direktiv , idet naevnte bestemmelse dog ikke er til hinder for , at den erklærede hensigt af afgiftsmyndighederne kaeves stoettet paa objektive momenter , saasom hvorvidt de projekterede lokaler egner sig til en erhvervsmaessig udnyttelse .

Dommens præmisser

1 Ved kendelse af 30 . november 1983 , indgaaet til Domstolen den 7 . december 1983 , har Nederlandenes Hoge Raad i medfør af EOEF-traktatens artikel 177 forelagt Domstolen et præjudicielt spørgsmål vedrørende fortolkningen af artikel 4 , stk . 2 , andet punktum , i Raadets 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 Spørgsmaalet er blevet rejst under en sag for Hoge Raad mellem ægtefællerne Rompelman , Amsterdam , og Minister van Financiën (finansministeriet) angaaende 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 , sagsoegerne i hovedsagen , erhvervet en fordring paa den fremtidige ejendomsret til to ejerlejligheder i en bygning , hvis opførelse var paabegyndt den 1 . september 1978 , samt en lejeret vedrørende det hertil hørende grundstykke . Paa bygningstegningerne er de paagaeldende to ejerlejligheder angivet som »udstillingslokaler« .

4 Ved skrivelse af 26 . juni 1979 til afgiftsmyndighederne meddelte sagsoegerne , 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 ansoegt om dispensation fra den afgiftsfritagelse , der gælder for udlejningsvirksomhed . Endvidere anmodede sagsoegerne om i medfør af lovens artikel 15 , stk . 3 , at maatte fradrage den indgaaende moms , der var indeholdt i de ratebetalinger , der forfaldt efterhaanden som byggeriet skred frem .

5 Den 18 . oktober 1979 afgav sagsoegerne afgiftsangivelse for de tre første kvartaler af 1979 , i hvilken de anmodede om tilbagebetaling af indgaaende moms for et beløb stort 14 186,46 HFL . Skoede for ejerlejlighederne blev først oprettet for notar den 31 . oktober 1979 , og udlejning havde endnu ikke fundet sted paa afgiftsangivelsens tidspunkt .

6 Afgiftsmyndighederne afviste denne anmodning med henvisning til , at den faktiske udnyttelse af ejerlejlighederne endnu ikke var paabegyndt , hvilken afgørelse sagsoegerne 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 sagsoegerne gældende , at efter lovens artikel 15 , stk . 1 , kan en afgiftspligtig fradrage den afgift , der er faktureret til den paagaeldende af andre afgiftspligtige i den periode , afgiftsangivelsen omfatter , og at den , der først paa 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 saaledes ikke fradrag for indgaaende afgift , saafremt det antoges , at afgiftspligtig virksomhed paabegyndtes med den første handling med henblik paa udnyttelsen af godet .

9 Hoge Raad fandt , at Gerechtshof ikke havde anset sagsoegerne som afgiftspligtige , fordi , selv om afgiftspligtig virksomhed omfatter udnyttelse af et gode , maa der ved udnyttelse af et gode som omhandlet i lovens artikel 7 , stk . 2 , litra b) , forstaas den faktiske udnyttelse af godet i omsaetningen , hvilket forudsatte , at det paagaeldende gode bestod ; i det foreliggende tilfaelde havde sagsoegerne imidlertid alene erhvervet en fordring , og ikke nogen tinglig rettighed .

10 Hoge Raad fandt , at forstaaelsen af udtrykket udnyttelse af et gode som omhandlet i lovens artikel 7 , stk . 2 , litra b) , i sidste ende maatte bero paa en fortolkning af bestemmelsen i artikel 4 , stk . 2 , andet punktum , i sjette direktiv , og besluttede herefter at udsaette sagen og forelaegge Domstolen foelgende praejudicielle spoergsmaal :

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

11 Sagsoegerne i hovedsagen er af den opfattelse , at der foreligger udnyttelse af et gode allerede fra erhvervelsen af en rettighed til det paagaeldende gode . En saadan forberedende handling maa anses som et led i en erhvervsmaessig virksomhed , da den er noedvendig for saadan virksomheds ivaerksaettelse .

12 Den nederlandske regering er af den opfattelse , at det tidspunkt , fra hvilket en oekonomiske virksomhed maa anses for paabegyndt , ligger forud for det tidspunkt , hvor det paagaeldende gode paa varig maade begynder at afkaste indtaegter . I den foreliggende sag indebaerer dette , at den , som udlejer en fast ejendom , har paabegyndt udnyttelsen af dette gode paa det tidspunkt , ejendommen er erhvervet i den fremtidige skikkelse . I det omfang en investering kan medfoere , men ikke noedvendigvis , medfoerer udnyttelsen af et gode , kan det imidlertid foerst antages , at der foreligger udnyttelse af et gode , naar hensigten hos den , der foretager investeringen , styrkes af yderligere omstaendigheder , der kan fastlaegges mere objektivt . Hensigten boer komme konkret til udtryk i andre faktiske omstaendigheder og forhold .

13 Kommissionen er af den opfattelse , at udnyttelsen af en fast ejendom i almindelighed tager sin begyndelse med den foerste forberedende handling , dvs . paa tidspunktet for den foerste handling , der i henhold til artikel 17 , stk . 1 , i sjette direktiv kan vaere afgiftsbelagt . De foerste handlinger , der udfoeres som led i en oekonomisk virksomhed , bestaar i erhvervelsen af driftsmidler og foelgelig i koeb af goder . Enhver anden opfattelse vil stride mod aanden i merværdiafgiftssystemet , idet der i tidsrummet mellem betalingen af moms paa den foerste handling og fradraget herfor vil opstaa en oekonomisk byrde , der saaledes belaster godet ; merværdiafgiftssystemet tilsigter imidlertid fuldt ud at fritage virksomhederne for en saadan byrde .

14 Den nationale rets spoergsmaal , gaar i det vaesentlige ud paa , om erhvervelsen af en fordring paa senere overdragelse af ejendomsretten til en del af en fast ejendom , der foerst skal opfoeres , med henblik paa til sin tid at udleje denne , kan anses som en oekonomisk virksomhed som omhandlet i artikel 4 , stk . 1 , i sjette direktiv .

15 Forinden spoergsmaalet besvares , skal der i korthed redegøres for de i det foreliggende tilfaelde relevante momenter og saereghederne ved merværdiafgiftssystemet , for saa vidt angaar 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 omsætningsstrin .

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 udoever 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 efterhaanden 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 sagsoegerne 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 nødvendigvis , at de

foerste investeringsomkostninger , der afholdes til brug for og med henblik paa en virksomhed , betragtes som led i den oekonomiske virksomhed . Det vil stride mod naevnte princip , at antage , at en oekonomisk virksomhed foerst begynder paa det tidspunkt , hvor en fast ejendom faktisk udnyttes , dvs . en afgiftspligtig indtaegt opstaar . En hvilken som helst anden fortolkning af artikel 4 i sjette direktiv vil medfoere , at den erhvervsdrivende maa baere merværdiafgiften i forbindelse med oekonomisk virksomhed uden nogen mulighed for at fradrage denne i overensstemmelse med artikel 17 , og vil paa vilkaarlig maade goere forskel paa investeringsomkostningerne foer og under den faktiske udnyttelse af den faste ejendom . Selv for det tilfaelde , der er hjemmel til , efter ivaerksaettelsen af den faktiske udnyttelse af en fast ejendom , at yde fradrag for den i forbindelse med forberedende handlinger erlagte indgaaende afgift , vil en oekonomisk byrde belaste godet i det undertiden betragtelige tidsrum mellem de foerste investeringsomkostningers afholdelse og den faktiske udnyttelse . Enhver , der foretager saadanne investeringshandling , der er snaevent forbundet med og noedvendige for en senere udnyttelse af en fast ejendom , maa foelgelig anses som afgiftspligtig person , jfr . i artikel 4 .

24 Hvad angaar spoergsmaalet om , hvorvidt artikel 4 skal fortolkes saaledes , at den erklærede hensigt om at ville udleje et kommende gode er tilstraekkelig til , at det erhvervede gode maa anses som bestemt til brug i en afgiftspligtig transaktion , saaledes at den , der foretager en saadan investering , maa anses som afgiftspligtig , bemaerkes for det foerste , at det paahviler den , der anmoder om momsfradrag , at godtgoere , at betingelserne herfor er opfyldte , herunder at den paagaeldende opfylder betingelserne for at anses som afgiftspligtig . Artikel 4 er saaledes ikke til hinder for , at afgiftsmyndighederne kraever den erklærede hensigt bestyrket af objektive momenter , saasom hvorvidt de projekterede lokaler egner sig til en erhvervsmaessig udnyttelse .

25 Det stillede spoergsmaal maa derfor besvares med , at erhvervelsen af en fordring paa en senere overdragelse af ejendomsretten til en del af en fast ejendom , der foerst skal opfoeres , med henblik paa til sin tid at udleje denne , kan anses som en oekonomisk virksomhed som omhandlet i artikel 4 , stk . 1 , i sjette direktiv , idet naevnte bestemmelse dog ikke er til hinder for , at den erklærede hensigt af afgiftsmyndighederne kraeves stoettet paa objektive momenter , saasom hvorvidt de projekterede lokaler egner sig til en erhvervsmaessig udnyttelse .

Afgørelse om sagsomkostninger

Sagens omkostninger

26 De udgifter , der er afholdt af den nederlandske regering og Kommissionen for De europæiske Faelllesskaber , som har afgivet indlaeg for Domstolen , kan ikke godtgoeres . Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgoer et led i den sag , der verserer for den nationale ret , tilkommer det denne at traeffe afgørelse om sagens omkostninger .

Afgørelse

Paa grundlag af disse praemisser

kender

DOMSTOLEN (anden afdeling)

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

Erhvervelsen af en fordring paa en senere overdragelse af ejendomsretten til en del af en fast ejendom , der foerst skal opfoeres , med henblik paa til sin tid at udleje denne , kan anses som en oekonomisk virksomhed som omhandlet i artikel 4 , stk . 1 , i sjette direktiv , idet naevnte bestemmelse dog ikke er til hinder for , at den erklærede hensigt af afgiftsmyndighederne kaeves stoettet paa objektive momenter , saasom hvorvidt de projekterede lokaler egner sig til en erhvervsmaessig udnyttelse .