

61992J0291

DOMSTOLENS DOM AF 4. OKTOBER 1995. - FINANZAMT UELZEN MOD DIETER ARMBRECHT. - ANMODNING OM PRAEJUDICIEL AFGOERELSE: BUNDESFINANZHOF - TYSKLAND. - MOMS - AFGIFTSPLIGTIGE TRANSAKTIONER. - SAG C-291/92.

Samling af Afgørelser 1995 side I-02775

Sammendrag

Dommens præmisser

Afgørelse om sagsomkostninger

Afgørelse

Nøgleord

++++

Fiskale bestemmelser ° harmonisering af lovgivningerne ° omsætningsafgifter ° fælles merværdiafgiftssystem ° sjette direktiv ° anvendelsesområde ° en afgiftspligtig persons salg af et gode, hvoraf en del benyttes til privat brug ° den til privat brug benyttede del ikke omfattet af afgiftssystemet ° fradragsretten begrænset til den erhvervsmaessigt benyttede del

(Raadets direktiv 77/388, art. 2, stk. 1, art. 17, stk. 2, og art. 20, stk. 2)

Sammendrag

Naar en afgiftspligtig person i den forstand, udtrykket er anvendt i artikel 2, stk. 1, i sjette direktiv 77/388 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter, sælger et gode, hvoraf han havde valgt ikke at benytte en del til sin virksomhed, idet den blev benyttet til privat brug, optræder han ikke med hensyn til salget af denne del som afgiftspligtig person. Foelgelig henhoerer en saadan transaktion ikke under merværdiafgiftens anvendelsesområde.

Direktivet indeholder i denne henseende ingen bestemmelse, der er til hinder for, at en afgiftspligtig person, der ønsker at bevare en del af et gode i sin private formue, kan udelukke den fra merværdiafgiftssystemet. I et saadant tilfælde skal fordelingen mellem den erhvervsmaessigt benyttede del og den del, der benyttes til privat brug, foretages paa grundlag af forholdet mellem erhvervsmaessig og privat brug i anskaffelsesaaret, og ikke paa grundlag af en arealfordeling. Den afgiftspligtige person skal desuden i hele den periode, hvor han er indehaver af det paagaeldende gode, give udtryk for sin hensigt om at beholde en del heraf i sin private formue.

Naar den afgiftspligtige person paa det tidspunkt, hvor godet anskaffes, foretager ovennaevnte valg, skal der i henhold til direktivets artikel 17, stk. 2, som vedroerer fradragsretten, kun tages hensyn til den del af godet, som benyttes til hans virksomhed, og berigtigelse af fradrag i henhold til artikel 20, stk. 2, skal begrænses til denne del.

Dommens præmisser

1 Ved kendelse af 28. april 1992 indgaaet til Domstolen den 1. juli 1992 har Bundesfinanzhof i medfør af EOEf-traktatens artikel 177 forelagt tre præjudicielle spoergsmaal vedroerende fortolkningen af artikel 5, stk. 1, artikel 17, stk. 2, og artikel 20, stk. 2, i Raadets sjette direktiv 77/388/EOEF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter ° Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1, herefter "direktivet").

2 Disse spoergsmaal er blevet rejst under en sag anlagt af Dieter Armbrecht til proeveelse af en afgørelse truffet af Finanzamt Uelzen (herefter "Finanzamt") om fastsættelse af den omsætningsafgift, der skal svares for regnskabsaaret 1981.

3 Dieter Armbrecht ejede som restauratoer en bebygget fast ejendom omfattende et pensionat, en restaurant og en privatbolig. I 1981 solgte han ejendommen for 1 150 000 DM "med tillæg af 13% merværdiafgift".

4 Ifølge § 4, stk. 9, litra a), i Umsatzsteuergesetz 1980 (den tyske lov om omsætningsafgift, herefter "UStG") er de i Grunderwerbsteuergesetz (den tyske lov om afgift ved overdragelse af fast ejendom) omhandlede transaktioner fritaget for omsætningsafgift. Ifølge § 9 i UStG kan afgiftspligtige personer dog behandle disse transaktioner som afgiftspligtige, naar de "udfoeres for en anden erhvervsdrivende til brug for dennes virksomhed". Dieter Armbrecht valgte i henhold til sidstnaevnte bestemmelse at lade salget af sin ejendom vaere afgiftspligtigt.

5 I sin omsætningsafgiftsangivelse for 1981 behandlede Dieter Armbrecht kun salget af den erhvervsmaessigt benyttede del af ejendommen som omsætningsafgiftspligtigt. Derimod betragtede han den del af salgssummen, 157 705 DM, der vedroerte privatboligen, som fritaget for omsætningsafgift. Han fakturerede i overensstemmelse hermed kun koeberen omsætningsafgift af den foerstnaevnte del af ejendommen.

6 Efter et kontrolbesoeg bestemte Finanzamt, at der skulle betales omsætningsafgift af salget af privatboligen. Dieter Armbrecht anlagde sag til proeveelse af denne afgørelse for Finanzgericht Niedersachsen, som fandt, at naar en bebygget fast ejendom dels benyttes erhvervsmaessigt, dels til privat beboelse, er der tale om to selvstaendige formuegoder i henhold til momslovgivningen. Da Dieter Armbrecht ikke havde faktureret koeberen merværdiafgift af privatboligen, skulle han ifølge Finanzgericht ikke betale afgift af dette salg.

7 Finanzamt indgav revisionsanke mod denne afgørelse. Da Bundesfinanzhof naerede tvivl med hensyn til fortolkningen af direktivet, ikke blot hvad angaar anvendelsen heraf paa den af Dieter

Armbrecht solgte ejendom, men ogsaa hvad angaar rækkevidden af den fradragsret, som direktivet hjemler, udsatte den sagen paa Domstolens afgørelse af følgende præjudicielle spørgsmål:

"1) Er den erhvervsmaessigt benyttede del af en fast ejendom ved afhaendelse af ejendommen selvstaendigt genstand for en levering i henhold til artikel 5, stk. 1, i sjette direktiv (77/388/EOEF)?"

2) Anvendes en fast ejendom, der i adskilte rum benyttes dels privat, dels erhvervsmaessigt, fuldt ud i forbindelse med virksomhedens afgiftspligtige transaktioner i henhold til artikel 17, stk. 2, i sjette direktiv (77/388/EOEF), eller kan ogsaa kun den erhvervsmaessigt benyttede del henfoeres til virksomheden?

3) Kan berigtigelse af fradrag i henhold til artikel 20, stk. 2, i sjette direktiv (77/388/EOEF) begrænses til den erhvervsmaessigt benyttede del af en fast ejendom?"

8 Ifølge direktivets artikel 2, stk. 1, lægges merværdiafgift paa levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optraeder i denne egenskab.

9 Ifølge direktivets artikel 5, stk. 1, forstås "ved 'levering af et gode' ... overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode".

10 Direktivets artikel 13, punkt B, fastsætter en række afgiftsfritagelser for transaktioner, der angaar fast ejendom, herunder:

"g) levering af bygninger eller dele heraf med tilhørende jord, med undtagelse af de i artikel 4, stk. 3, litra a), nævnte

h) levering af fast ejendom bortset fra bygninger, med undtagelse af de i artikel 4, stk. 3, litra b), nævnte byggegrunde".

11 Direktivets artikel 13, punkt C, supplerer disse afgiftsfritagelser med følgende forbehold:

"Medlemsstaterne kan indroemme afgiftspligtige personer ret til at vælge at erlægge afgift i tilfælde af:

a) ...

b) transaktioner omhandlet under punkt B, litra ... g) og h).

Medlemsstaterne kan begrænse omfanget af denne valgfrihed; de fastsætter de nærmere bestemmelser for dens udøvelse."

Det første spørgsmål

12 Med hensyn til det første spørgsmål har den tyske regering anført, at Dieter Armbrecht's ejendom udgør én genstand efter tysk borgerlig ret og er indført som én ejendom i grundbogen. Den skal derfor anses for et gode ved anvendelsen af direktivet.

13 Direktivets artikel 5, stk. 1, afgrænser ganske vist ikke omfanget af overdragne ejendomsrettigheder, idet dette skal afgøres efter gældende national ret, men Domstolen har fastslået, at formålet med direktivet, nemlig at sikre, at det fælles merværdiafgiftssystem hviler på en ensartet definition af afgiftspligtige transaktioner, ikke vil kunne opfyldes, hvis levering af goder, som er en af de tre afgiftspligtige transaktioner, undergives betingelser, som er forskellige fra medlemsstat til medlemsstat (dom af 8.2.1990, sag C-320/88, *Shipping and Forwarding Enterprise Safe*, Sml. I, s. 285).

14 Det følger heraf, at svaret på det forelagte spørgsmål, som ikke angår de civilretlige bestemmelser om levering, men afgiftspligten, ikke kan søges i de for hovedsagen gældende nationale retsfor skrifter.

15 Det første spørgsmål skal derfor forstås således, at det hermed ønskes oplyst, om en afgiftspligtig person, naar han sælger et gode, hvoraf han havde valgt at benytte en del til privat brug, med hensyn til salget af denne del optræder som afgiftspligtig person i den forstand, udtrykket er anvendt i direktivets artikel 2, stk. 1.

16 Det fremgaar af ordlyden af direktivets artikel 2, stk. 1, at en afgiftspligtig person skal optræde "i denne egenskab", for at en transaktion kan pålægges merværdiafgift.

17 En afgiftspligtig person, der udfører en privat transaktion, optræder ikke i egenskab af afgiftspligtig person.

18 Foelgelig henhoerer en transaktion, der udfoeres af en afgiftspligtig person som privatperson, ikke under merværdiafgiftens anvendelsesomraade.

19 Direktivet indeholder i oevrigt ingen bestemmelse, der er til hinder for, at en afgiftspligtig person, der ønsker at bevare en del af et gode i sin private formue, kan udelukke den fra merværdiafgiftssystemet.

20 Denne fortolkning giver en afgiftspligtig person mulighed for med henblik på anvendelsen af direktivet at vælge, om han vil lade den del af et gode, som benyttes til privat brug, indgaa i sin virksomhed. Dette er i overensstemmelse med et af direktivets grundlaeggende principper, hvorefter en afgiftspligtig person kun skal svare merværdiafgift, naar afgiften vedroerer goder eller tjenesteydelser, som han anvender til sit private forbrug og ikke til sin afgiftspligtige erhvervsvirksomhed. Denne valgmulighed er heller ikke til hinder for anvendelsen af en anden regel, som Domstolen har fastslået i dom af 11. juli 1991 (sag C-97/90, *Lennartz*, Sml. I, s. 3795), hvorefter investeringsgoder, der baade anvendes til erhvervsmaessige og private formaal, ikke desto mindre kan behandles som goder, der er bestemt for virksomheden, for hvilke der i princippet fuldt ud kan fradrages merværdiafgift.

21 Som generaladvokat Jacobs har fremfoert i punkt 50 i sit forslag til afgørelse skal fordelingen mellem den erhvervsmaessigt benyttede del og den del, der benyttes til privat brug, foretages på grundlag af forholdet mellem erhvervsmaessig og privat brug i anskaffelsesaaret, og ikke på grundlag af en arealfordeling. Den afgiftspligtige person skal desuden i hele den periode, hvor han er indehaver af det pågældende gode, give udtryk for sin hensigt om at beholde en del heraf i sin private formue.

22 Den tyske regering kan ikke over for det ovenfor anførte gøre gældende, at direktivets artikel 13, punkt C ° ved at tillade medlemsstaterne at begrænse rækkevidden og fastsætte betingelser for udøvelsen af den ret, som de kan indrømme afgiftspligtige personer til at vælge at erlægge afgift af transaktioner, som er afgiftsfritagne i medfør af samme artikels punkt B, litra g) og h) ° giver den tyske lovgiver kompetence til i et tilfælde som det foreliggende at pålægge en afgiftspligtig person at svare afgift af hele den faste ejendom.

23 Denne opfattelse er nemlig uforenelig med direktivet. Selv om den valgfrihed, der er indrømmet i direktivets artikel 13, punkt C, gør det muligt at omdanne en afgiftsfri levering til en afgiftspligtig levering og giver den afgiftspligtige person en fradragsret, gør den det ikke muligt at omdanne en levering, der ikke henholder under afgiftens anvendelsesområde, således som dette er defineret ved direktivet, til en afgiftspligtig levering.

24 Det første spørgsmål skal derfor besvares med, at når en afgiftspligtig person sælger et gode, hvorefter han havde valgt at benytte en del til privat brug, optræder han ikke med hensyn til salget af denne del som afgiftspligtig person i den forstand udtrykket er anvendt i direktivets artikel 2, stk. 1.

Det andet spørgsmål

25 Den forelæggende ret ønsker med sit andet spørgsmål i det væsentlige oplyst, om en afgiftspligtig person, når han sælger et gode, hvorefter han på anskaffelsestidspunktet havde valgt ikke at benytte en del til sin virksomhed, i den periode, hvor han drev virksomheden, i den afgift, der påhvilede ham, kunne fradrage den merværdiafgift, der skyldtes eller var erlagt for hele godet i overensstemmelse med direktivets artikel 17, stk. 2, eller om der i henhold til denne bestemmelse kun skulle tages hensyn til den del af godet, som blev benyttet til hans virksomhed.

26 Det bestemmes i direktivets artikel 17, stk. 2, litra a), at 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 den merværdiafgift, som skyldes eller er erlagt for goder, der er eller vil blive leveret ham.

27 Det er kun for så vidt som et gode benyttes til afgiftspligtige transaktioner, at en afgiftspligtig person i den afgift, der påhviler ham, kan fradrage den merværdiafgift, der skyldes eller er erlagt for dette gode.

28 Det står fast, at såfremt den afgiftspligtige person vælger at holde en del af et gode uden for sin erhvervsformue, er denne del på intet tidspunkt en del af de goder, der er bestemt for virksomheden. Folgelig kan den afgiftspligtige person ikke anses for at anvende goder, der er bestemt for virksomheden, til privat brug med henblik på direktivets artikel 5, stk. 6, og artikel 6, stk. 2, litra a). Det følger heraf, at denne del, der ikke anvendes til at foretage erhvervsmaessige afgiftspligtige ydelser eller leveringer, ikke henholder under merværdiafgiftssystemets anvendelsesområde og derfor ikke skal tages i betragtning ved anvendelsen af direktivets artikel 17, stk. 2, litra a).

29 Det andet spørgsmål skal derfor besvares med, at når en afgiftspligtig person sælger et gode, hvorefter han på anskaffelsestidspunktet havde valgt ikke at benytte en del til sin virksomhed, skal der i henhold til direktivets artikel 17, stk. 2, kun tages hensyn til den del af godet, som blev benyttet til hans virksomhed.

Det tredje spørgsmål

30 Den forelæggende ret ønsker med det tredje spørgsmål oplyst, om berigtigelse af fradrag, som foretages i henhold til direktivets artikel 20, stk. 2, kan begrænses til den del af ejendommen,

som benyttes erhvervsmaessigt.

31 Direktivets artikel 20, stk. 2, bestemmer:

"For saa vidt angaar investeringsgoder foretages en berigtigelse over en periode paa fem aar, heri medregnet det aar i hvilket de blev erhvervet eller fremstillet. Hvert aar omfatter denne berigtigelse kun en femtedel af den afgift, der er paalagt disse goder. Berigtigelsen finder sted i forhold til de aendringer i fradragsretten, som har fundet sted i de foelgende aar set i forhold til det aar, hvor godet blev erhvervet eller fremstillet."

32 Da den fradragsret, der er fastsat ved direktivets artikel 17, stk. 2 ° saaledes som det fremgaar af besvarelsen af det andet spoergsmaal ° kun gaelder for den erhvervsmaessigt benyttede del af det paagaeldende gode, maa berigtigelse af et saadant fradrag ligeledes begrænses til denne del af godet.

33 Det tredje spoergsmaal skal derfor besvares med, at berigtigelse af fradrag i henhold til direktivets artikel 20, stk. 2, skal begrænses til den erhvervsmaessigt benyttede del af den faste ejendom.

Afgørelse om sagsomkostninger

Sagens omkostninger

34 De udgifter, der er afholdt af den tyske, franske og portugisiske regering, af Det Forenede Kongerige og 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.

Afgørelse

Paa grundlag af disse præmisser

kender

DOMSTOLEN

vedroerende de spoergsmaal, som Bundesfinanzhof har forelagt ved kendelse af 28. april 1992, for ret:

1) Naar en afgiftspligtig person sælger et gode, hvoraf han havde valgt at benytte en del til privat brug, optraeder han ikke med hensyn til salget af denne del som afgiftspligtig person i den forstand udtrykket er anvendt i artikel 2, stk. 1, i Raadets direktiv 77/388/EOEF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter ° Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag.

2) Naar en afgiftspligtig person sælger et gode, hvoraf han paa anskaffelsestidspunktet havde valgt ikke at benytte en del til sin virksomhed, skal der i henhold til ovennaevnte direktivs artikel 17, stk. 2, kun tages hensyn til den del af godet, som blev benyttet til hans virksomhed.

3) Berigtigelse af fradrag i henhold til ovennævnte direktivs artikel 20, stk. 2, skal begrænses til den erhvervsmaessigt benyttede del af den faste ejendom.