

62000C0269

Forslag til afgørelse fra generaladvokat Jacobs fremsat den 16. maj 2002. - Wolfgang Seeling mod Finanzamt Starnberg. - Anmodning om præjudiciel afgørelse: Bundesfinanzhof - Tyskland. - Sjette momsdirektiv - artikel 6, stk.2, første afsnit, litra a), og artikel 13, punkt B, litra b) - anvendelse til privat brug for den afgiftspligtige person af en bolig i en bygning, der udelukkende er bestemt for virksomheden - ingen sidestilling af en sådan anvendelse med bortforpagtning eller udlejning af fast ejendom. - Sag C-269/00.

Samling af Afgørelser 2003 side I-04101

Generaladvokatens forslag til afgørelse

1. Denne sag vedrører et spørgsmål, som Bundesfinanzhof har forelagt Domstolen om, hvorvidt en medlemsstat kan behandle privat brug af en bolig i en bygning, der udelukkende er bestemt for en virksomhed, som afgiftsfri i henhold til sjette momsdirektivs artikel 13, punkt B, litra b), med den konsekvens, at fradrag for den moms, der er erlagt i forbindelse med opførelsen af bygningen, udelukkes.

De relevante bestemmelser i sjette direktiv

2. Ifølge sjette direktivs artikel 2, nr. 1, pålægges merværdiafgift:

»levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab«.

3. I henhold til artikel 6, stk. 2, litra a), sidestilles følgende med tjenesteydelser mod vederlag:

»anvendelsen af et gode, der er bestemt for virksomheden, til privat brug for den afgiftspligtige person selv eller for hans personale eller i øvrigt til virksomheden uvedkommende formål, såfremt dette gode har givet ret til fuldt eller delvis fradrag af merværdiafgiften«.

4. I henhold til artikel 11, punkt A, stk. 1, litra c), er beskatningsgrundlaget »ved de i artikel 6, stk. 2, omhandlede transaktioner, de udgifter, som den afgiftspligtige person har haft i forbindelse med tjenesteydelsen«.

5. Artikel 13, punkt B, fastsætter en række obligatoriske momsfritagelser. Artikel 13, punkt B, litra b), fritager, med nogle undtagelser, der ikke er relevante for denne sag:

»bortforpagtning og udlejning af fast ejendom [...]«

6. Artikel 13, punkt C, bestemmer:

»Medlemsstaterne kan indrømme afgiftspligtige personer ret til at vælge at erlægge afgift i tilfælde af:

a) bortforpagtning og udlejning af fast ejendom

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

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

7. Artikel 17 vedrører en afgiftspligtig persons ret til i den udgående moms, der påhviler ham af hans afgiftspligtige transaktioner, at fradrage den indgående moms, han har erlagt for de goder og tjenesteydelser, der er anvendt ved disse transaktioner. Denne fradragsordning sikrer, at de erhvervsdrivende ikke selv i sidste ende bærer den afgift, som de modtager ved at lægge den til salgsprisen for deres transaktioner. Moms bæres endeligt alene af den endelige forbruger, der ikke har fradragsret, idet han ikke er en afgiftspligtig person.

8. Artikel 17, stk. 2, bestemmer:

»I det omfang goder og tjenesteydelser anvendes i forbindelse med den afgiftspligtige persons afgiftspligtige transaktioner, er han berettiget til i den afgift, der påhviler ham, at fradrage følgende beløb:

a) den merværdiafgift, som skyldes eller er erlagt i indlandet for goder og tjenesteydelser, der er eller vil blive leveret til ham af en anden afgiftspligtig person.«

9. Det er imidlertid undertiden nødvendigt at berigtige det oprindelige fradrag. Artikel 20, stk. 2 og 3, fastsætter reglerne for berigtigelse vedrørende investeringsgoder, når omfanget af anvendelsen af sådanne goder for afgiftspligtige transaktioner ændrer sig over tiden:

»2. For så vidt angår investeringsgoder foretages en berigtigelse over en periode på fem år, heri medregnet det år i hvilket de blev erhvervet eller fremstillet. Hvert år omfatter denne berigtigelse kun en femtedel af den afgift, der er pålagt disse goder. Berigtigelsen finder sted i forhold til de ændringer i fradragsretten, som har fundet sted i de følgende år set i forhold til det år, hvor godet blev erhvervet eller fremstillet.

Som undtagelse fra ovennævnte afsnit kan medlemsstaterne ved berigtigelsen lægge en periode på fem hele år til grund, fra det tidspunkt at regne, hvor godet blev taget i brug første gang.

For så vidt angår investeringsgoder i form af fast ejendom kan den periode, der lægges til grund ved berigtigelsen, forlænges med op til tyve år.

3. I tilfælde af levering i berigtigelsesperioden skal investeringsgoder betragtes, som om det af den afgiftspligtige person fortsat var blevet anvendt i forbindelse med økonomisk virksomhed indtil udløbet af berigtigelsesperioden. Denne økonomiske virksomhed anses for fuldt afgiftspligtig, såfremt leveringen af nævnte gode er afgiftspligtig; den anses for fuldstændig afgiftsfri, såfremt leveringen er afgiftsfri. Berigtigelsen foretages på én gang for hele den berigtigelsesperiode, der endnu ikke er forløbet.

[...]

De relevante nationale bestemmelser

10. § 1 i Umsatzsteuergesetz (den tyske momslov) 1993 i den affattelse, der var gældende i 1995 (herefter »loven«), har overskriften »Afgiftspligtige transaktioner« og opregner de transaktioner, der

pålægges moms. § 1, stk. 2, litra b), medtager i denne opregning »privat brug«, der defineres som omfattende tilfælde, hvor en erhvervsdrivende i forbindelse med sin virksomhed udfører transaktioner, som ikke er leveringer af goder, med henblik på virksomheden uvedkommende formål.

11. Lovens § 4 har overskriften »Leveringer af goder og tjenesteydelser, der er fritaget, og privat brug«. I henhold til § 4, stk. 12, litra a), er udlejning og forpagtning af fast ejendom afgiftsfri.

12. Lovens § 9, stk. 1, bestemmer, at den afgiftspligtige person kan give afkald på afgiftsfritagelsen i henhold til § 4, stk. 12, hvis transaktionen er gennemført for en anden erhvervsdrivendes virksomhed. § 9, stk. 2, bestemmer, at der for så vidt angår udlejning og forpagtning af fast ejendom kun kan gives afkald på fritagelsen, hvis lejerer udelukkende anvender eller har til hensigt at anvende ejendommen til transaktioner, der ikke er til hinder for fradrag af indgående moms.

13. Ifølge Bundesfinanzhofs praksis er anvendelse af fast ejendom, der er bestemt for virksomheden, til privat brug afgiftsfri i henhold til lovens § 4, stk. 12, litra a). Det kan derfor ikke tillades, at der gives afkald på afgiftsfritagelsen efter lovens § 9, da denne bestemmelse forudsætter en transaktion, der er udført for en anden erhvervsdrivende til brug for dennes virksomhed.

14. I henhold til lovens § 15, stk. 2, kan der ikke foretages fradrag for moms for leveringer, der anvendes med henblik på afgiftsfrie transaktioner.

15. Den foreliggende sag er ikke den første, som Domstolen har fået forelagt vedrørende de tyske bestemmelser om den momsmæssige behandling af privat brug af formuegoder, der er bestemt for en virksomhed. Jeg har allerede forklaret denne ordning og virkningen af disse regler i mit forslag til afgørelse i Armbrecht-sagen, og det kan være nyttigt at gentage denne forklaring her:

»[...] det princip, der ligger til grund for de tyske gennemførelsesbestemmelser, er, at for at sikre afgiftsneutralitet mellem afgiftspligtige personer og privatpersoner, skal en afgiftspligtig person, som anvender goder eller tjenesteydelser til privat brug, have samme retsstilling med hensyn til merværdiafgift som en af sine kunder. De tyske bestemmelser kræver derfor, at en afgiftspligtig person skal henvise goder, som er erhvervet delvis til erhvervsmæssig brug og delvis til privat brug, til erhvervsvirksomheden. Den afgiftspligtige person anses for fuldt fradragsberettiget for goderne i henhold til direktivets artikel 17, stk. 2, men skal så betale en årlig afgift svarende til afskrivningen på goderne for den private brug af disse goder i henhold til artikel 6, stk. 2, litra a).

[...]

I overensstemmelse med logikken i den tyske ordning ligestilles privat brug af fast ejendom med erhvervsvirksomhedens fritagne boligudlejning. Med andre ord, den private brug anses for at være en levering foretaget af den afgiftspligtige person i henhold til artikel 6, stk. 2, litra a), men er fritaget i henhold til artikel 13, punkt B, litra b). Virkningen heraf er, at den afgiftspligtige person, i modsætning til hvad der gælder for andre goder, ved erhvervelsen af en fast ejendom ikke har ret til at fradrage merværdiafgiften på den del af ejendommen, der benyttes til privat brug, da denne andel vedrører en levering, der er fritaget for afgift. Han er imidlertid heller ikke forpligtet til at betale afgift for privat brug i henhold til artikel 6, stk. 2, litra a).«

Retsforhandlingerne i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

16. Wolfgang Seeling er indehaver af en træpleje- og gartnerivirksomhed, der er omfattet af den normale afgiftsordning. I 1995 lod han opføre en bygning, som han (udelukkende) bestemte for virksomheden. Siden færdiggørelsen benytter han bygningen dels erhvervsmæssigt, dels som privat bolig.

17. I sin momsangivelse for 1995 foretog Wolfgang Seeling fradrag for indgående moms af hele bygningen. Den private brug af bygningen opførte han som afgiftspligtigt privatforbrug. Finanzamt anså imidlertid den private brug af bygningen som et afgiftsfrit privatforbrug og tillod derfor ikke fradrag.

18. Finanzgericht fulgte Finanzamts opfattelse og frifandt dette for søgsmålet.

19. Wolfgang Seeling appellerede til Bundesfinanzhof. Han gjorde gældende, at det følger af fællesskabsretten, at hans private brug af boligen kan pålægges afgift og er afgiftspligtig, og at fradrag for indgående moms af den del af bygningen, der benyttes som bolig, derfor ikke er udelukket.

20. Bundesfinanzhof udtaler i forelæggelseskendelsen, at sjette direktivs artikel 6, stk. 2, litra a), ifølge EF-Domstolens praksis skal sikre ligebehandling af den afgiftspligtige person og den endelige forbruger ved at forhindre, at der ikke opkræves afgift af et virksomhedsgode, der anvendes til privat brug: Kühne , Mohsche og Fillibeck .

21. Bundesfinanzhof tilføjer imidlertid, at det er tvivlsomt, hvor langt denne sidestilling gælder, og især om den (delvise) anvendelse af et gode, der er bestemt for virksomheden, til privat brug for den afgiftspligtige person kan anses for en afgiftsfri »bortforpagtning eller udlejning af fast ejendom« i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i direktivets artikel 13, punkt B, litra b).

22. Bundesfinanzhof fandt ikke, at spørgsmålet er blevet endeligt afgjort ved Domstolens dom i Armbrucht-sagen . Bundesfinanzhof bemærkede, at jeg i mit forslag til afgørelse i sagen udtalte, at den tyske bestemmelse, der sidestiller en afgiftspligtig person, som benytter fast ejendom tilhørende erhvervsvirksomheden til privat beboelse, med en lejer i henhold til et afgiftsfrit lejemål, hviler på en opfattelse af begrebet afgiftsneutralitet, der står i modsætning til Domstolens praksis . Domstolen gentog imidlertid ikke disse udtalelser i dommen.

23. Bundesfinanzhof har derfor forelagt Domstolen følgende spørgsmål:

»Kan en medlemsstat behandle anvendelsen af en bolig til privat brug som afgiftsfritaget [jf. artikel 13, punkt B, litra b), i direktiv 77/388/EØF, men uden mulighed for at give afkald på afgiftsfritagelsen] med den følge, at der i henhold til artikel 17, stk. 2, litra a), i direktiv 77/388/EØF ikke er mulighed for fradrag som indgående afgift af den merværdiafgift, der er erlagt i forbindelse med bygningens opførelse, når den nævnte anvendelse i henhold til artikel 6, stk. 2, litra a), i direktiv 77/388/EØF sidestilles med en tjenesteydelse mod vederlag, og boligen er en del af en forretningsbygning, der udelukkende er bestemt for virksomheden?«

24. Wolfgang Seeling, den tyske regering og Kommissionen har indgivet skriftlige indlæg og var repræsenteret under retsmødet.

Vurdering

25. Wolfgang Seeling og Kommissionen har i modsætning til den tyske regering gjort gældende, at det præjudicielle spørgsmål skal besvares benægtende. Jeg er enig.

26. Udgangspunktet må være det princip, der er anerkendt i Domstolens praksis , hvorefter en afgiftspligtig person med henblik på anvendelsen af direktivet kan vælge, om han vil lade den del af et gode, der benyttes til privat brug, indgå i sin virksomhed. Når en afgiftspligtig person har valgt

at behandle goder, der anvendes til såvel erhvervsmæssige som private formål, som goder, der er bestemt for virksomheden, kan momsen af disse goder i princippet fradrages fuldt ud . Det er klart, at Domstolen med udtrykket »i princippet« blot mente i mangel af nogen relevant undtagelse i sjette direktiv: Domstolen har understreget, at medmindre der er en sådan undtagelse, er fradragsretten absolut, selv om anvendelsen af goder til brug for virksomheden er meget begrænset .

27. Formålet med artikel 6, stk. 2, litra a) - som kvalificerer privat brug af sådanne goder som levering af tjenesteydelser - er, når en afgiftspligtig person har benyttet denne mulighed og har foretaget fuldt fradrag af moms, at sikre ligebehandling af den afgiftspligtige person og den endelige forbruger ved at forhindre, at der ikke opkræves afgift af et virksomhedsgode, der anvendes til privat brug; der skal derfor opkræves afgift af privat brug af dette gode, såfremt det har givet ret til fradrag af den moms, som belastede det ved erhvervelsen .

28. Det kan umiddelbart virke overraskende, at et gode, som benyttes delvis til private formål, kan anses for fuldt ud at være henført til virksomheden. En sådan opfattelse kan imidlertid under nogle omstændigheder fremme afgiftens neutralitet ved at give mulighed for, at der tages behørigt hensyn til ændringer i en afgiftspligtig persons grad af privat brug i løbet af godets levetid eller i forholdet mellem en afgiftspligtig sælger og en afgiftspligtig køber .

29. I henhold til Domstolens praksis er der derfor to alternative metoder vedrørende behandlingen af goder, der delvist anvendes til privat brug: Den afgiftspligtige person kan enten holde goderne helt uden for momssystemet eller lade dem indgå i sin virksomhed, foretage fradrag af den indgående moms af goderne og betale afgift for privat brug i henhold til artikel 6, stk. 2, litra a). De tyske bestemmelser tillader imidlertid en tredje metode for goder i form af fast ejendom: Bestemmelserne sidestiller i dette tilfælde den tjenesteydelse, der anses for at være leveret i medfør af artikel 6, stk. 2, litra a), med udlejning og behandler den som afgiftsfri i henhold til den fritagelse, der i medfør af direktivets artikel 13, punkt B, litra b), ville gælde i tilfælde af et virkeligt udlejningsforhold . Da udlejning er fritaget, er fradrag af indgående moms udelukket.

30. Den tyske regering har til støtte for sin opfattelse gjort gældende, at det følger af ordlyden af artikel 6, stk. 2, litra a), at alle direktivets bestemmelser om tjenesteydelser i princippet også finder anvendelse på privat brug af goder, der er bestemt for virksomheden. I denne sag indebærer den omstændighed, at den private brug af den faste ejendom i medfør af direktivets artikel 6, stk. 2, sidestilles med tjenesteydelser mod vederlag, at artikel 13, punkt B, litra b), finder anvendelse ved analogi. Den omstændighed, at der ikke finder nogen anvendelse sted ved tredjemand, udelukker efter den tyske regerings opfattelse ikke denne fortolkning: At artikel 6, stk. 2, litra a), sidestiller privat brug med tjenesteydelser viser, at tilknytning til en tredjemand ikke er afgørende.

31. Efter min opfattelse, og som Wolfgang Seeling og Kommissionen har gjort gældende, kan direktivets artikel 13, punkt B, litra b), ikke bære denne fortolkning.

32. Ifølge fast retspraksis udgør fritagelserne i direktivets artikel 13 selvstændige fællesskabsretlige begreber, således at beregningsgrundlaget for momsen kan fastsættes på ensartet vis og efter fællesskabsretlige regler . De udtryk, der anvendes til at betegne fritagelserne, skal endvidere fortolkes strengt, da de er undtagelser fra det almindelige princip i direktivets artikel 2 om, at der opkræves moms af enhver tjenesteydelse, der udføres mod vederlag af en afgiftspligtig person . Selv om dette krav om streng fortolkning ikke betyder, at de udtryk, der anvendes til at betegne fritagelserne, skal fortolkes snævert eller indskrænkende, således at fritagelserne fratages deres virkning , er det åbenbart, at fritagelserne ikke under nogen omstændigheder kan udvides ved analogi, som den tyske regerings argument synes at kræve.

33. Domstolen har særligt med hensyn til fortolkningen af direktivets artikel 13, punkt B, litra b), i en række sager for nylig givet vejledning vedrørende rækkevidden af begreberne »bortforpagtning og udlejning«. Den udtalte først, at aftaler, der er karakteriseret ved, at der ikke er taget hensyn til varigheden af benyttelsen af en fast ejendom, som er et afgørende forhold i en lejeaftale, ikke kan

være omfattet af begrebet »udlejning af fast ejendom« . Den fastslog herefter, at udlejning af fast ejendom i sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b)'s forstand grundlæggende består i, at ejeren af en fast ejendom mod betaling af leje og for en aftalt periode overlader lejerens brugsretten til sin ejendom og retten til at udelukke andre herfra . Fritagelsen i artikel 13, punkt B, litra b), kan derfor ikke efter min opfattelse gælde for en afgiftspligtig persons fiktive udlejning til sig selv, hvor der per definition ikke kan være nogen virkelig aftale om lejen eller varigheden (eller om noget som helst andet).

34. Desuden, hvis lovgiver havde haft til hensigt, at artikel 6, stk. 2, litra a), skulle ses i sammenhæng med artikel 13, punkt B, litra b), måtte man have forventet, at artikel 6, stk. 2, litra a), indeholdt en udtrykkelig henvisning til artikel 13, punkt B, litra b) : Virkningen af denne sammenhæng ville trods alt være at ændre en afgiftspligtig transaktion til en afgiftsfri transaktion.

35. Endvidere indebærer den tyske regerings opfattelse en selvmodsigende fortolkning af artikel 6, stk. 2, litra a). Det fremgår udtrykkeligt af bestemmelsen, at de regler, der er fastsat deri vedrørende privat brug af et gode, skal gælde, »såfremt [godet] har givet ret til fuldt eller delvis fradrag af merværdiafgiften«. De tyske regler, der hævdes at gennemføre artikel 6, stk. 2, litra a), tillader imidlertid ikke fradrag af momsen af disse goder, når goderne er fast ejendom.

36. Kommissionen har endelig anført, at Domstolen har fastslået, at en borger kan påberåbe sig både artikel 6, stk. 2, litra a), og artikel 13, punkt B, litra b), over for en medlemsstat ved en national domstol . Det ville måske være overraskende, hvis to bestemmelser, der hver for sig er blevet anset for at være tilstrækkeligt klare, præcise og ubetingede til at have direkte virkning, skulle fortolkes således, at de skulle sammenholdes, uanset at der hverken er nogen udtrykkelig eller stiltiende henvisning.

37. Da jeg ikke godtager den tyske regerings argument om, at artikel 13, punkt B, litra b), finder anvendelse ved analogi på privat brug af fast ejendom, der er bestemt for den afgiftspligtige persons virksomhed, er det ufornuddigt at tage stilling til regeringens anbringender vedrørende relevansen og virkningen af artikel 13, punkt C, hvorefter medlemsstaterne kan indrømme afgiftspligtige personer ret til at vælge at erlægge afgift i tilfælde af bortforpagtning og udlejning af fast ejendom.

38. Jeg mener derfor, at de tyske regler om den momsmæssige behandling af en afgiftspligtig persons private brug af fast ejendom, der er bestemt for virksomheden, er i strid med opbygningen af sjette direktiv. Wolfgang Seeling er derfor berettiget til at foretage fuldt fradrag af den indgående moms, der erlagt for hele bygningen, og vil skulle betale en årlig afgift i henhold til direktivets artikel 6, stk. 2, litra a).

39. Den tyske regering har imidlertid gjort gældende, at denne fremgangsmåde ville gøre det muligt for en afgiftspligtig person i Wolfgang Seelings situation at opnå en likviditetsfordel og en afgiftsfordel, der ikke ville være mulig efter tyske regler.

40. Den afgiftspligtige person ville for det første opnå en likviditetsfordel, idet han ville have fuld ret til fradrag i starten, hvorimod afgiften i henhold til artikel 6, stk. 2, litra a), der faktisk skal udligne fradraget, er forskudt over perioden for den private brug.

41. Denne fordel er imidlertid efter min opfattelse, og som Wolfgang Seelings repræsentant har anført under retsmødet, indbygget i artikel 6, stk. 2, litra a), og synes at blive anset af Domstolen - der aldrig i de talrige sager om artikel 6, stk. 2, litra a), har antydnet, at bestemmelsen er behæftet med en fejl - som en acceptabel konsekvens af den ordning, der finder anvendelse på privat brug. Der kunne ligeledes have været taget hensyn til privat brug ved at berigtige det oprindelige fradrag, der er foretaget af den afgiftspligtige person. Det fremgår imidlertid af begrundelsen til Kommissionens forslag til det sjette direktiv , at det var accepteret, at det samme formål kunne være nået ved hjælp af andre metoder (specifikt ved berigtigelser af allerede foretagne fradrag),

men at »man valgte den teknik at behandle disse transaktioner som afgiftspligtige leveringer af hensyn til upartiskhed og forenkling«. Man valgte således specifikt at pålægge afgift i senere omsætningsled i medfør af artikel 6, stk. 2, litra a), som et alternativ til en begrænsning af retten til at fradrage indgående afgift.

42. Den tyske regering har for det andet gjort gældende, at en afgiftspligtig person i Wolfgang Seelings situation ville opnå en afgiftsfordel, hvis han solgte bygningen mere end ti år efter erhvervelsen og det fulde fradrag af den indgående afgift. En analyse af dette argument nødvendiggør en kort forklaring af den ordning, der er anvendt i sjette direktiv for berigtigelse af fradrag.

43. Direktivets artikel 20 bestemmer, at der kan foretages efterfølgende berigtigelse af det fradrag, der oprindeligt er foretaget ved erhvervelsen af et investeringsgode med henblik på at tage hensyn til efterfølgende ændringer i brugen heraf. Artikel 20, stk. 2, fastsætter en berigtigelsesperiode på fem år; berigtigelsen kan for fast ejendom finde sted i op til 20 år (oprindeligt ti år). Artikel 20, stk. 3, vedrører situationer, hvor investeringsgoder afhændes i berigtigelsesperioden: Hvis en afgiftspligtig person foretager en levering af investeringsgoder i løbet af berigtigelsesperioden, anses goderne for fuldt afgiftspligtige eller fuldstændig afgiftsfri indtil udløbet af perioden (afhængig af, om leveringen er afgiftspligtig eller afgiftsfri). Det forekommer, at Forbundsrepublikken Tyskland har forlænget den periode på fem år, der er fastsat i artikel 20, stk. 2, til ti år for fast ejendom i overensstemmelse med den oprindelige mulighed.

44. Den tyske regering har anført, at beskatningsgrundlaget i overensstemmelse med artikel 11, punkt A, stk. 1, litra c), for de i artikel 6, stk. 2, omhandlede transaktioner er de udgifter, som den afgiftspligtige person har haft i forbindelse med levering af tjenesteydelsen. Når tjenesteydelsen består i privat brug af fast ejendom, vil udgifterne hovedsageligt bestå i afskrivningen af ejendommen eller den del deraf, der anvendes til privat brug. Det er usandsynligt, at fast ejendom inden for ti år fra erhvervelsen vil være afskrevet fuldstændigt, eller at den indgående moms, der er fradraget, vil være blevet fuldstændigt udlignet af den årlige afgift, der er betalt. Hvis den afgiftspligtige person derfor sælger ejendommen efter tiårsperioden, uden at der erlægges moms af denne levering, vil han have haft fuldt fradrag for indgående moms, uden at der er andre muligheder for at berigtige dette fradrag. Dette resultat ville efter den tyske regerings opfattelse være i strid med princippet om afgiftsneutralitet.

45. Selv om den tyske regerings bekymringer måske kan have nogen berettigelse, kan de nu i det mindste delvist blive lettet ved at vælge at tillade berigtigelse inden for en periode på 20 år. Wolfgang Seeling har desuden anført, at der er en anden anomali ved de tyske bestemmelser om privat brug af fast ejendom. Hvis der er foretaget fuldt fradrag for den indgående moms af en fast ejendom, der er bestemt for virksomheden, og som i ti år efter erhvervelsen fuldt ud anvendes til erhvervsmæssige formål, er der ingen mekanisme til berigtigelse af fradraget for at afspejle efterfølgende privat brug af ejendommen, hvis denne private brug først starter ti år efter erhvervelsen. Selv hvor - som i denne sag - den private brug starter ved erhvervelsen af ejendommen, er der ingen mulighed for at berigtige den del af den indgående moms, der kunne fradrages, med henblik på at afspejle ændringer i forholdet mellem den private- og den erhvervsmæssige brug efter udløbet af tiårsperioden. Der kan kun opnås afgiftsneutralitet, hvis det er tilladt at foretage fuldt fradrag i starten, da den private brug i dette tilfælde afgiftspålægges gennem hele forbrugets varighed i overensstemmelse med artikel 6, stk. 2, litra a).

Forslag til afgørelse

46. På grundlag af det ovenfor anførte foreslår jeg Domstolen at besvare det af Bundesfinanzhof forelagte spørgsmål således:

En medlemsstat kan ikke behandle anvendelsen af en bolig til privat brug som afgiftsfritaget i henhold til artikel 13, punkt B, 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, når boligen er en del af en forretningssejendom, der udelukkende er bestemt for virksomheden.