

61991C0020

Forslag til afgørelse fra generaladvokat Jacobs fremsat den 27. februar 1992. - P. DE JONG MOD STAATSSECRETARIS VAN FINANCIEN. - ANMODNING OM PRAEJUDICIEL AFGOERELSE: HOGE RAAD - NEDERLANDENE. - EFTEROPKRAEVNINGSAANSÆTTELSE AF OMSÆTNINGSAFGIFT - SJETTE MOMSDIREKTIV. - SAG C-20/91.

Samling af Afgørelser 1992 side I-02847

Generaladvokatens forslag til afgørelse

++++

Hr. afdelingsformand,

De herrer dommere,

1. Nederlandenes Hoge Raad anmoder Domstolen om en afgørelse vedrørende fortolkningen af det sjette momsdirektiv (Raadets direktiv 77/388/EOEF af 17.5.1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter ° Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, EFT L 145, s. 1), særlig bestemmelserne i artikel 5, stk. 6, og artikel 11, punkt A, stk. 1, litra b), vedrørende beskattningen af en virksomheds goder til privat brug. Det væsentligste punkt i sagen er, om en bygningsentreprenør, der til privat brug erhverver en grund, på hvilken han opfører en beboelsesejendom inden for rammerne af sin erhvervsvirksomhed, i betragtning af denne private brug skal svare en afgift, for hvilken beskattningsgrundlaget udgøres af værdien af grunden og bygningen, selv om han kun har fradraget den moms, som er betalt ved erhvervelsen af de goder og tjenesteydelser, der er medgået til opførelsen af beboelsesejendommen, men ikke momsen med hensyn til erhvervelsen af grunden.

Faktiske omstændigheder og de spørgsmål, der er forelagt af den nationale ret

2. De faktiske omstændigheder i hovedsagen er følgende: Den 15. august 1978 erhvervede entreprenør De Jong en byggegrund, på hvilken der fandtes en bygning. Han betalte ikke moms af købesummen for grunden. Han fik herefter meddelt byggetilladelse til opførelse af to beboelsesejendomme på denne grund. Den 30. juli 1979 solgte han cirka halvdelen af grunden til en tredjemand ved navn Dolfing. Han fakturerede ikke moms ved salget. Herefter nedrev De Jong den eksisterende bygning og opførte to beboelsesejendomme på hele grunden, nemlig en for Dolfing's regning og en til sig selv. De to beboelsesejendomme stod færdige i henholdsvis 1980 og 1981. Da De Jong havde fradraget momsen i forbindelse med erhvervelsen af de goder og tjenesteydelser, der var medgået til opførelsen af de to beboelsesejendomme, anførte han i sin momsangivelse som udgående moms et beløb, som var lig med den indgående moms, der var fradraget for de goder og tjenesteydelser, som var medgået til opførelsen af hans private beboelse. Momskontoret fandt imidlertid, at De Jong i medfør af de nederlandske bestemmelser

vedroerende beskatning af en virksomheds brug af goder til private formaal [artikel 3, stk. 1, litra g), i den nederlandske lov om merværdiafgift af 1968] var grund til at antage, at De Jong til sig selv havde foretaget én leverance af goder bestaaende af grunden og beboelsesejendommen. Kontoret krævede derfor værdien af grunden medtaget i beskatningsgrundlaget. Til støtte for sin anke har De Jong gjort gældende, at grunden aldrig var indgået i hans virksomhedsformue, idet han havde erhvervet den privat, og at den derfor ikke var overført fra hans virksomhed til privat brug i medfør af de nederlandske bestemmelser.

3. Efter at have tabt en sag ved Gerechtshof har De Jong appelleret afgørelsen til Hoge Raad. Sidstnævnte fandt, at de nederlandske bestemmelser tilsigtede at opnå samme resultat som de pågældende bestemmelser i det sjette direktiv, og har forelagt Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

"1) Skal det sjette direktivs artikel 5, stk. 6, fortolkes saaledes, 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 sidestille en udtagning med en levering, nemlig at godet eller de bestanddele, det er sammensat af, har givet ret til fuldt eller delvis fradrag af merværdiafgiften, fortolkes saaledes, at saafremt 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) Saafremt det andet spørgsmål skal besvares saaledes, 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 saaledes, at det deri omhandlede beskatningsgrundlag skal ansættes til kostprisen for den faste ejendom i sin helhed, altsaa 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?"

De fællesskabsretlige bestemmelser

4. Bestemmelserne i det sjette momsdirektiv om levering af goder og tjenesteydelser til privat brug indeholdes i artikel 5, stk. 6, og artikel 6, stk. 2, sammenholdt med artikel 11, punkt A, stk. 1, litra b) og c).

I artikel 5, stk. 6, hedder det:

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

I artikel 6, stk. 2, sidestilles med tjenesteydelser mod vederlag:

"a) anvendelsen af et gode, der er bestemt for virksomheden, til privat brug for den afgiftspligtige person selv ..., saafremt dette gode har givet ret til fuldt eller delvis fradrag af merværdiafgiften

b) vederlagsfrie tjenesteydelser, som af den afgiftspligtige person udfoeres til eget brug ...".

Ifoelge artikel 11, punkt A, stk. 1, litra b), er beskatningsgrundlaget for saa vidt angaar de transaktioner, der er omhandlet i artikel 5, stk. 6, "koebsprisen for goderne eller for tilsvarende goder eller i mangel af en koebspris, kostprisen; begge disse priser bestemt paa det tidspunkt, hvor transaktionen finder sted".

Paa samme maade bestemmer artikel 11, punkt A, stk. 1, litra c), at beskatningsgrundlaget for de i artikel 6, stk. 2, omhandlede transaktioner er "de udgifter, som den afgiftspligtige person har haft i forbindelse med tjenesteydelsen".

5. Ifoelge disse bestemmelser betragtes derfor en afgiftspligtig person, som benytter et gode, der tilhoerer hans virksomhed, til privat formaal, som om han udfoerte en levering af goder eller en tjenesteydelse mod vederlag, idet beskatningsgrundlaget er koebsprisen eller kostprisen for goderne eller de udgifter, han har haft i forbindelse med tjenesteydelsen. Med disse bestemmelser tilsigtes det at undgaa, at virksomhedsgoder, der benyttes privat af en afgiftspligtig person, undgaar at blive belagt med moms paa grundlag af reglerne i direktivets artikel 17, hvorefter afgiftspligtige personer har ret til at fradrage den moms, som skyldes eller er erlagt for disse goder (dvs. at opnaa tilbagebetaling af denne moms ved fradrag i den moms, som de skal svare af deres transaktioner). Ved artikel 5, stk. 6, indfoeres en transaktion, der sidestilles med en levering af goder, mens der ved artikel 6, stk. 2, litra a), indfoeres en transaktion, der sidestilles med en tjenesteydelse. Artikel 5, stk. 6, synes saaledes at omhandle en endelig udtagelse af goder af virksomheden, mens artikel 6, stk. 2, litra a), vedroerer privat brug af goder, som fortsat tilhoerer virksomheden. I oevrigt synes disse bestemmelser at vaere stort set identiske i henseende til deres ordlyd og retsvirkninger.

6. Ifoelge artikel 5, stk. 1, i direktivet forstaas ved "levering af et gode" overdragelse af retten til som ejer at raade over et "materielt gode". Som et materielt gode hoerer grunden saaledes under "goder" i medfoer af artikel 5 og kan vaere genstand for en transaktion, der sidestilles med en levering i medfoer af artikel 5, stk. 6.

Det foerste spoergsmaal

7. Med sit foerste spoergsmaal oensker Hoge Raad i det vaesentlige oplyst, om en afgiftspligtig person (en entreprenoer), der erhverver en grund alene med det formaal at benytte den privat, men paa denne som led i sin erhvervsvirksomhed opfoerer en bygning (en beboelsesejendom) med henblik paa selv at bebo denne, udtager grunden af sin virksomhedsformue til privat brug i medfoer af artikel 5, stk. 6.

8. Det er efter min opfattelse klart, at artikel 5, stk. 6, ikke finder anvendelse i dette tilfaelde, eftersom grunden ejes privat og ikke er et gode, der indgaar i den afgiftspligtige persons virksomhed i medfoer af denne artikel. Dette synspunkt er i samklang med direktivets oevrige bestemmelser og Domstolens dom i sag C-97/90, Lennartz (saerlig praemis 8-12 i dommen og punkt 23 og 24 i mit forslag til afgoerelse i denne sag). Naar en afgiftspligtig person udelukkende til privat brug erhverver goder, handler han som privatperson og ikke som afgiftspligtig person i medfoer af det sjette momsdirektiv. Som foelge heraf finder de forskellige bestemmelser i direktivet om en virksomheds erhvervelse af goder ikke anvendelse. Saerlig er hverken forskriften i artikel 17, stk. 2, der giver afgiftspligtige personer ret til fradrag af momsen i anledning af koebet, eller de administrative eller regnskabsmaessige regler i direktivets artikel 18 og 22 anvendelige paa erhvervelse af saadanne goder. Da goderne i disse tilfaelde ikke indgaar i den afgiftspligtige persons virksomhed, er det klart, at man ikke kan anse ham for at levere disse goder i medfoer af artikel 5, stk. 6.

9. Kommissionen og den tyske regering er enige i det anførte synspunkt. Derimod har den nederlandske regering i sit skriftlige indlæg hævdet, at opførelse af en beboelsesejendom paa en grund, der er stillet til rådighed af virksomheden med dette formål, i momsmaessig henseende har bevirket, at der er opstaaet en ny fast ejendom bestaaende af bygningen og den dertil hørende grund. Dette nye gode er skabt ved den afgiftspligtige persons erhvervsaktivitet. Den nederlandske regering har som følge heraf konkluderet, at det første spørgsmål maa besvares bekræftende, saaledes at forstå, at den afgiftspligtige person i den af den forelaeggende ret beskrevne situation har udtaget grunden og bygningen til privat brug. Under retsmoedet ændrede regeringen opfattelse. Den erkendte, at det første spørgsmål, saaledes som det er forelagt af den nationale ret, forudsætter, at grunden blev benyttet til privat formål, idet den dog tilføjede, at det ikke er klart, om dette blev bevist under hovedsagen (se punkt 16 nedenfor).

10. I Høje Raad's første spørgsmål anføres det udtrykkeligt, at grunden alene er erhvervet med henblik paa privat brug, og der er ikke søgt nogen form for afklaring paa dette punkt. Det forekommer mig ° og paa det punkt er jeg enig med Kommissionen i dens opfattelse ° at det forhold, at en entreprenør, der handler som afgiftspligtig person, opfører en beboelsesejendom til privat brug paa en grund, som tilhører ham personligt, ikke medfører, at grunden overgaar til at tilhøre virksomheden. Bortset fra spørgsmålet om, hvorvidt grunden og bygningen kan adskilles i medfør af den nationale lov, der finder anvendelse paa fast ejendom, synes det mig med henblik paa artikel 5, stk. 6, uomgængeligt nødvendigt at sondre mellem beskatning af en grund, som en afgiftspligtig person ejer privat, og beskatning af en bygning, som den afgiftspligtige person har opført paa denne grund som led i sin erhvervsvirksomhed. En modsat løsning ville gaa ud over, hvad der er nødvendigt for at naa formaålet med nævnte bestemmelse, der er at hindre, en skattepligtig persons private forbrug ikke belægges med moms. Saafremt De Jong havde overladt det til tredjemand at opføre en bygning paa sin grund, ville spørgsmålet om, hvorvidt den paagældende tredjemand havde leveret baade grunden og bygningen, ikke opstaa. Der skulle da alene betales moms af koebesummen for bygningen. Under de omstændigheder, der er tale om i den foreliggende sag, ville beskatning i anledning af privat brug for saa vidt angaar grunden som følge heraf føre til en hårdere beskatning, end hvis De Jong havde handlet som almindelig forbruger.

11. At det synspunkt, som den nederlandske regering har givet udtryk i sit skriftlige indlæg, ikke kan forsvares, kan vises ved, at man som eksempel tager en mekaniker, hvis private bil reparerer i hans virksomhed. I saa tilfælde bliver bilen ikke nogen integrerende bestanddel af hans virksomheds formue. Man kan betragte forholdet saaledes, at mekanikeren udfører en tjenesteydelse for sig selv i medfør af direktivets artikel 6, stk. 2, litra b), eller benytter goder, der tilhører virksomheden (dvs. værkstedet og dets installationer, men ikke bilen), privat i medfør af artikel 6, stk. 2, litra a), og at han udfører en levering til sig selv i medfør af artikel 5, stk. 6, af de reservedele, som han eventuelt udtager af sin virksomhed til reparationen. Men det ville være absurd at hævde, at han leverer vognen til sig selv. Han udfører simpelt hen tjenesteydelser paa et gode, der tilhører ham selv, og tilfører dette andre goder inden for rammerne af sin virksomhed.

12. I det foreliggende tilfælde kan man spørge, om det er rigtigt at betragte forholdet saaledes, at den afgiftspligtige person udfører en levering af goder bestaaende i den færdige ejendom. En entreprenørs opførelse af en beboelsesejendom paa en grund tilhørende en kunde kan ligeledes betragtes som udførelse af en tjenesteydelse bestaaende i udførelsen af byggearbejderne paa kundens grund eller som en sammensat leverance af arbejder, udstyr og materialer. En afgiftspligtig persons opførelse af en bygning til privat brug paa en grund, der tilhører ham selv, boer tilsvarende beskattes i medfør af artikel 6, stk. 2, samt artikel 5, stk. 6. Dersom forholdet betragtes saaledes, opstaar der ikke spørgsmaal om én og kun én levering af en fast ejendom bestaaende af grunden og den færdige bygning.

13. Dette spørgsmaal behøver imidlertid ikke at løses med henblik paa den konkrete sag. Efter min opfattelse boer det første spørgsmaal under alle omstaendigheder besvares benægtende, saaledes at forstaa, at den afgiftspligtige ikke i den beskrevne situation udtager grunden fra sin virksomhed til privat brug i medfør af artikel 5, stk. 6.

Det andet spørgsmaal

14. Hoge Raad's andet spørgsmaal gaar i det væsentlige ud paa, om artikel 5, stk. 6 ° i den situation, at en virksomheds dele, bestaaende af en grund og en bygning, er udtaget til privat brug ° med betingelsen om, at dette gode eller de bestanddele, det er sammensat af, skal have givet ret til fuldt eller delvis fradrag af merværdiafgiften, betyder, at der ikke er tale om levering af hverken den faste ejendom som helhed eller bygningen, naar erhvervelsen af grunden ikke har givet ret til fradrag af moms.

15. I konklusionen i sin afgørelse anfører Hoge Raad ikke udtrykkeligt, at det andet spørgsmaal kun forelægges med henblik paa det tilfælde, at det første spørgsmaal besvares bekræftende. Det er ikke desto mindre klart, at dette er tilfældet. Det andet spørgsmaal er helt klart en logisk følge af det første, idet det udtrykkeligt gaar ud fra, at grunden er udtaget fra virksomheden til privat brug ° hvilket netop er det punkt, som søges afgjort af Domstolen ifølge det første spørgsmaal ° hvorefter der herefter særskilt spørges om retsvirkningen af betingelsen om fradragsret i artikel 5, stk. 6. At det andet spørgsmaal afhaenger af et bekræftende svar paa det første spørgsmaal, bekræftes endvidere i præmisserne til forelæggelsesdommen (særlig punkt 4.3-4.7), hvori Hoge Raad naermere redegøer for de problemer, der er omhandlet i det andet og det tredje spørgsmaal, paa følgende maade: "Dersom det første spørgsmaal besvares bekræftende" (punkt 4.3). Da det første spørgsmaal efter min opfattelse maa besvares benægtende, er der ikke grund til at gaa ind paa det andet spørgsmaal.

16. Jeg indtager dette standpunkt paa trods af den holdning, som den nederlandske regering synes at have givet udtryk for i retsmoedet. Selv under forudsætning af, at det første spørgsmaal besvares benægtende, synes den nederlandske regering at have foreslaaet, at Domstolen i betragtning af usikkerheden omkring de faktiske omstaendigheder i sagen, boer besvare det andet spørgsmaal, og som følge heraf tage stilling til den mulighed, at grunden er erhvervet privat, men senere er "overgaaet til virksomhedsformaal". Jeg finder ikke dette noedvendigt. En gennemlaesning af forelæggelsesdommen viser, at det andet spørgsmaal ikke er affødt af nogen form for usikkerhed vedrørende de faktiske forhold, men tværtimod er forelagt ud fra det synspunkt, at en entreprenør retligt omdanner en privatejet grund til et gode tilhørende hans virksomhed ved paa denne grund at opføre en bygning til privat brug, hvilket synspunkt jeg allerede har forkastet (se punkt 10, 11 og 12 ovenfor). Yderligere bemærkes, at det andet spørgsmaal rejser nogle mere omfattende problemer vedrørende formaalet med og retsvirkningerne af bestemmelserne om beskatning af privat brug, herunder visse punkter, der synes mere umiddelbart relevante i en anden sag, som i øjeblikket verserer for Domstolen, nemlig sag C-193/91, Mohsche.

Det tredje spoergsmaal

17. Ved den forelaeggende rets tredje spoergsmaal oenskes det oplyst, om beskatningsgrundlaget i medfoer af artikel 11, punkt A, stk. 1, litra b), hvis der er tale om levering af en fast ejendom som en helhed, skal ansaettes til kostprisen for den faste ejendom i sin helhed, eller begrænses til den del af kostprisen, med hensyn til hvilken der er stiftet ret til fradrag af merværdiafgiften. Dette spoergsmaal opstaar imidlertid ikke, fordi jeg finder, at der ikke er sket levering af grunden i den beskrevne situation.

Forslag til afgørelse

18. Paa grundlag af det anførte er jeg saaledes af den opfattelse, at Domstolen bør give nedenstaaende svar paa det første spoergsmaal, der er forelagt af Høje Raad:

"Det sjette direktivs artikel 5, stk. 6, skal fortolkes saaledes, at naar en afgiftspligtig person (en entreprenør) erhverver en grund udelukkende med det formaal at benytte den privat og paa denne inden for rammerne af sin erhvervsvirksomhed opfoerer en bygning til privat brug, skal alene bygningen, men ikke grunden, betragtes som udtaget til privat brug i medfoer af denne bestemmelse."

() Originalsprog: engelsk.*