

61991J0020

DOMSTOLENS DOM (TREDJE AFDELING) AF 6. MAJ 1992. - P. DE JONG MOD
STAATSSECRETARIS VAN FINANCIEN. - ANMODNING OM PRAEJUDICIEL AFGOERELSE:
HOGE RAAD - NEDERLANDENE. - EFTEROPKRAEVNINGSSANSÆTTELSE AF
OMSAETNINGSAFGIFT - SJETTE MOMSDIREKTIV. - SAG C-20/91.

Samling af Afgørelser 1992 side I-02847

Sammendrag

Dommens præmisser

Afgørelse om sagsomkostninger

Afgørelse

Nøgleord

++++

*Afgiftsbestemmelser ° harmonisering af lovgivningerne ° omsætningsafgift ° fælles
merværdiafgiftssystem ° afgiftspligtige transaktioner ° udtagelse af et gode fra virksomheden til
den afgiftspligtige persons private brug ° opførelse som led i erhvervsvirksomhed og til privat
beboelse af en beboelsesejendom på en privat erhverv og ejet grund ° beskatningsgrundlaget
omfatter alene bygningen*

[Raadets direktiv 77/388, art. 5, stk. 6, og art. 11, punkt A, stk. 1, litra b)]

Sammendrag

*Artikel 5, stk. 6, i det sjette direktiv 77/388 ° hvorefter det forhold sidestilles med levering, at en
afgiftspligtig person fra sin egen virksomhed udtager et gode til privat brug, saafremt dette gode
har givet ret til fuldt eller delvis fradrag af merværdiafgiften ° skal fortolkes saaledes, at naar en
afgiftspligtig person ° en bygningsentreprenør ° erhverver en grund alene med det formaal 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. Beskatningsgrundlaget vil derfor i overensstemmelse med artikel 11, punkt A, stk. 1, litra b),
udelukkende være den opførte bygnings værdi, men ikke grundens værdi.*

Dommens præmisser

1 Ved dom af 19. december 1990, indgaaet til Domstolen den 23. januar 1991, har Nederlandenes Hoge Raad i medfør af EOEf-traktatens artikel 177 forelagt tre præjudicielle spørgsmål vedrørende fortolkningen af artikel 5, stk. 6, og artikel 11, punkt A, stk. 1, litra b), 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 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 fradragte 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 maatte 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 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 således, at saafremt en fast ejendom, der

bestaar 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) Saaframt 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?"

10 Hvad nærmere angaar de faktiske omstændigheder og de relevante retsregler i hovedsagen, retsforhandlingernes forløb samt de skriftlige indlæg, der er indgivet til Domstolen, henvises til retsmoder rapporten. 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 ..., saafremt 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 paa 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 paa 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 paa 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 saadan resulterede af den afgiftspligtige persons udøvelse af erhvervsvirksomhed, som denne person havde udtaget til privat brug.

14 Den tyske regering og Kommissionen, som gaar ud fra den antagelse, at den afgiftspligtige person har erhvervet grunden for at bruge den til private formaal, og at han ikke har anvendt den til erhvervsformaal, er derimod af den opfattelse, at grunden aldrig har hoert til virksomhedsformuen, og at den foelgelig ikke kan vaere udtaget. Den omstaendighed, at en entreprenoer, der handler som afgiftspligtig person, opfoerer en beboelsesejendom til privat brug paa en grund, der tilhoerer ham personligt, bevirker ikke, at grunden omdannes til et virksomhedsgode.

15 Herom bemaerkes, at formaalet 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 koeber et gode af samme art. For at naa dette maal hindrer denne bestemmelse, at en afgiftspligtig person, som har kunnet fradrage momsen paa koebet af et gode, der er tilknyttet hans virksomhed, fritages for at betale moms, naar han udtager godet af sin virksomhedsformue til privat brug, og at han dermed nyder uberettigede fordele i forhold til den almindelige forbruger, som koeber godet og herved betaler moms.

16 Disse krav ved anvendelsen af det sjette momsdirektivs artikel 5, stk. 6, er ikke opfyldt, naar der er tale om en grund, som en bygningsentreprenoer som her ejer privat, og paa hvilken han som led i sin erhvervsvirksomhed bygger en beboelsesejendom til sig selv.

17 Naar 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 vedroerende en virksomheds erhvervelse af goder, navnlig artikel 17, stk. 2, som giver afgiftspligtige personer ret til at fradrage momsen, samt de administrative og regnskabsmaessige 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 foerste praedjudicielle spoergsmaal beskrevet ikke i overensstemmelse med formaalet med det sjette momsdirektivs artikel 5, stk. 6, nemlig ligebehandling, da den foerer til, at afgiftsbyrden varierer, alt efter om entreprenoeren 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 paa sin grund. I sidstnaevnte tilfaelde kan der nemlig kun opkraeves moms i henhold til det sjette momsdirektivs bestemmelser for den pris, der er betalt for huset, men ikke for grunden.

19 Heraf foelger, at der, uafhaengigt af spoergsmaalet, om grunden og bygningen er uadskillelige i henhold til national lovgivning, og i modsætning til hvad den nederlandske regering har anfoert i sit skriftlige indlaeg, med henblik paa anvendelsen af det sjette momsdirektivs artikel 5, stk. 6, maa sondres mellem afgiftsbelastning af en grund, som en afgiftspligtig ejer som privatperson, og afgiftsbelastning af en bygning, som den afgiftspligtige har opfoert paa denne grund som led i sin erhvervsvirksomhed.

20 Med hensyn til beskatningen af en grund, som en bygningsentreprenoer ejer privat, og paa hvilken han som led i sin erhvervsvirksomhed opfoerer en beboelsesejendom til sig selv, foelger det af det foregaaende, at denne grund aldrig har hoert til virksomhedsformuen, og at den foelgelig ikke kan have vaeret 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 vaere den opfoerte bygnings vaerdi, men ikke grundens vaerdi.

21 Det foerste spoergsmaal vil derfor vaere at besvare saaledes, at det sjette momsdirektivs artikel 5, stk. 6, skal fortolkes saaledes, at naar en afgiftspligtig person ° en bygningsentreprenoer ° erhverver en grund uden andet formaal end at anvende den til privat brug, men paa denne grund som led i udoevelsen af sit erhverv opfoerer en beboelsesejendom 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 spoergsmaal

22 Som det udtrykkeligt fremgaar af praemisserne til forelaeggelsesdommen, har Hoge Raad kun forelagt det andet og det tredje spoergsmaal for det tilfaelde, at det foerste spoergsmaal besvares bekræftende. Da svaret paa det foerste spoergsmaal er benægtende, er det ikke fornoedent at besvare det andet og det tredje spoergsmaal.

Afgørelse om sagsomkostninger

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.

Afgørelse

Paa grundlag af disse praemisser

kender

DOMSTOLEN (Tredje Afdeling)

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

Artikel 5, stk. 6, i Raadets sjette direktiv 77/388/EOEF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter ° Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, skal fortolkes saaledes, at naar en afgiftspligtig person ° en bygningsentreprenoer ° erhverver en grund uden andet formaal end at anvende den til privat brug, men paa denne grund som led i udøvelsen af sit erhverv opfoerer en beboelsesejendom for selv at bo deri, skal kun huset og ikke grunden anses for udtaget til privat brug som omhandlet i denne bestemmelse.