FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT SIR GORDON SLYNN

fremsat den 15. november 1984 [1]

Høje Domstol.

Med to slutsedler dateret den 25. november 1978 erhvervede hr. og fru Rompelman ejendomsretten til to ejerlejligheder under opførelse, tillige med en lejeret vedrørende den hertil hørende grund. Den ejerlejlighed, hr. Rompelman købte, var nr. 100 og den, hans kone købte, var nr. 99. Den erhvervede ejendomsret er i begge tilfælde angivet som den »kommende medejendomsret«. Stueetagen i den pågældende bygning var bestemt til udstillings- eller forretningslokaler med beboelseslejligheder i de øvrige etager. De erhvervede ejerlejligheder var udstillingslokaler.

I en skrivelse af 26. juni 1979, der på hr. og fru Rompelman's vegne blev tilsendt afgiftsmyndighederne, anføres det, at ejerlejlighederne agtedes udlejet og at, når skøde var oprettet for notar, ville ejendomsretten til ejerlejlighederne tilkomme hr. og fru Rompelman i fællesskab, således at disse efter brevskriveren måtte betragtes sammen som en virksomhed med hensyn til omsætningsafgiften. Skøde blev oprettet for notar den 31. oktober 1979. Den 18. oktober blev der på vegne hr. og fru Rompelman indgivet afgiftsangivelse for de første tre kvartaler i 1979, hvori der anmodes om tilbagebetaling af et beløb på 14 186,46 HFL som indgående afgift. Det er ubestridt, at den pågældende indgående afgift er den, der blev afkrævet i forbindelse med ejendommens salg til ægtefællerne Rompelman. Købesummen synes at være erlagt i rater, efterhånden som byggeriet skred frem.

Afgiftsmyndigheden afslog at tilbagebetale det pågældende beløb med henvisning til, at udnyttelsen af den faste ejendom faktisk ikke var påbegyndt. Ægtefællerne Rompelman indbragte denne afgørelse for Gerechtshof. Det oplyses i forelæggelseskendelsen, at bygningen på dette tidspunkt var opført, men de pågældende ejerlejligheder endnu ikke udlejet. Gerechtshof opretholdt afgiftsmyndighedens afgørelse, idet retten fandt, at ægtefællerne Rompelman ikke efter den nederlandske lov om omsætningsafgift kunne anses som afgiftspligtige, da kun en person, der selvstændigt driver virksomhed, kan være afgiftspligtig. Driften af en virksomhed forudsætter udnyttelsen af et gode, dvs. den faktiske anvendelse i omsætningen af et gode, som faktisk findes; da det pågældende gode ikke fandtes (ægtefællerne Rompelman havde kun et krav på en fremtidig overdragelse), hvorfor de ikke kunne anses som afgiftspligtige. Ægtefællerne Rompelman ankede afgørelsen til Hoge Raad under påberåbelse af, at det var fejlagtigt, når Gerechtshof udtalte, at udnyttelsen af et gode betød den faktiske benyttelse af et bestående gode. Hoge Raad har forelagt følgende spørgsmål til præjudiciel afgørelse:

»Skal der allerede fra det tidspunkt, hvor en person køber et fremtidigt gode med henblik på til sin tid at udleje det, antages at foreligge en udnyttelse som omhandlet i artikel 4, stk. 2, 2. punktum, i sjette direktiv (dvs. Rådets direktiv 77/388 af 17. maj 1977, EFT L 145, s. 1)?«

1 — Oversat fra engelsk.

Direktivets artikel 2 bestemmer bl.a., at »levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab« pålægges merværdiafgift (moms). Den afgiftspligtige person er berettiget til i den afgift, han skal svare, at fradrage den afgift, som skyldes eller er erlagt af goder, der er eller vil blive leveret ham, og for tjenesteydelser, der er eller vil blive udført for ham af en anden afgiftspligtig person i det omfang, de pågældende goder eller tjenesteydelser anvendes i forbindelse med dennes afgiftspligtige transaktioner (se artikel 17, stk. 2). I artikel 4, stk. 1, defineres »afgiftspligtige personer« som enhver, »der selvstændigt og uanset stedet udøver en af de i stk. 2, nævnte former for økonomisk virksomhed uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed«. Bestemmelsens stk. 2 lyder: »De former for økonomisk virksomhed, der er omhandlet i stk. 1, er alle former for virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder, herunder minedrift og landbrug, samt virksomhed inden for liberale og dermed sidestillede erhverv. 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«.

Hensigten med det forelagte spørgsmål er at afgøre, hvorvidt ægtefællerne Rompelman på det tidspunkt, tilbagebetalingen krævedes, kunne anses som afgiftspligtige personer, selv om de endnu ikke havde udført nogen afgiftspligtig transaktion og således faktisk i afgiften på kommende afgiftspligtige transaktioner (lokalernes udlejning) krævede fradrag for den afgift, der var erlagt vedrørende levering af goder (salget til dem af den pågældende faste ejendom), der skulle benyttes i forbindelse med den kommende afgiftspligtige transaktion.

Det er ubestridt, at salget af lokalerne til hr. og fru Rompelman var afgiftspligtigt, at afgiftspligten var indtrådt i overensstemmelse med direktivets artikel 10, samt at afgiften på behørig måde blev erlagt i denne forbindelse.

Som hovedregel er udlejning af fast ejendom fritaget for afgift efter direktivets artikel 13B (b), men medlemsstaterne kan efter artikel 13C indrømme afgiftspligtige personer ret til at vælge at erlægge afgift. I Nederlandene synes denne valgmulighed at være hjemlet, og for at kunne benyttes af udlejer og lejer i fællesskab. I forelæggelseskendelsen synes det forudsat, at, såfremt valgmuligheden udnyttes, skal udlejningen anses som en afgiftspligtig transaktion i henseende til fradrag, og at det er muligt i en afgiftsperiode at fradrage fradragsberettiget afgift, der forfaldt i en anden afgiftsperiode. Intet er i sagen blevet anført herimod. Selv om det er usikkert, hvilke kommende transaktioner vedrørende levering af investeringsgoder der vil være afgiftspligtige, lægges det til grund, a) at retten til fradrag indtræder, når den fradragsberettigede afgift forfalder, dvs. når det pågældende investeringsgode leveres (artikel 17, stk. 1); b) at retten til fradrag kan udøves, når det pågældende gode anvendes i forbindelse med afgiftspligtige transaktioner (artikel 17, stk. 2, og artikel 18, stk. 2) med forbehold af eventuelle berigtigelser efter artikel 18, stk. 4, og artikel 20. For fast ejendoms vedkommende kan berigtigelsesperioden forlænges fra den normale periode for investeringsgoder, der er fem år, til ti år.

På vegne hr. og fru Rompelman, der har fundet støtte hos Kommissionen, er det gjort gældende, at erhvervelsen af de til en økonomisk virksomhed nødvendige driftsmidler (her købet af ejerlejlighederne), er den første handling, der udføres som led i en sådan virksomhed, og at en person følgelig må anses for afgiftspligtig efter artikel 4, stk. 1, fra tidspunktet for en sådan forberedende handling. Den nederlandske regering har tiltrådt, at driften af en virk-

somhed normalt påbegyndes, før indtægter oppebæres, og kan anses for påbegyndt, når en person køber et gode, der endnu ikke findes. Den nederlandske regerings opfattelse er dog forskellig fra de øvrige parters, idet den gør gældende, at fordi en forberedende handling ikke nødvendigvis fører til en udnyttelse af godet, må det på tilstrækkelig objektiv måde godtgøres, at dette faktisk vil være tilfældet. Den pågældendes erklærede hensigt er ikke tilstrækkelig.

Efter direktivet er en person afgiftspligtig, såfremt han selvstændigt udøver »en af de i stk. 2 nævnte former for økonomisk virksomhed uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed«, idet sådan virksomhed, så vidt jeg kan se, ikke kan begrænses til de i direktivets artikler 5 og 6 omhandlede.

Køb af fast ejendom er efter min opfattelse »en økonomisk virksomhed«. Spørgsmålet er således, om denne er omfattet af artikel 4, stk. 2. Da overladelsen af brugsretten til lokalerne ikke indebærer en overdragelse af retten til som ejer at råde herover, jfr. artikel 5, eller i hvert fald når dette ikke er tilfældet, forekommer det mig, at udlejning af fast ejendom udgør en tjenesteydelse i direktivets forstand. Erhvervelse af fast ejendom med udlejning for øje indgår, så vidt jeg kan se, i virksomheden som tjenesteyder som omhandlet i artikel 4, stk. 2, 1. punktum. Efter min opfattelse udelukker 1. punktum ikke forberedende handlinger til den faktiske levering af tjenesteydelser. Bestemmelsen omfatter »alle former for virksomhed som ... tjenesteyder« og erhvervelsen af fast ejendom med udlejning for øje omfattes efter min opfattelse af sådan virksomhed. Uanset den engelsksprogede udgave benytter ordet »also« og det tilsvarende udtryk i den tyske udgave, forstår jeg 2. punktum i bestemmelsen som udtryk for et eksempel på en af de former for virksomhed, der omfattes af 1. punktum, og ikke for nogen udvidelse heraf. I den nederlandsksprogede og den danskprogede udgave tales, så vidt jeg har forstået, om transaktioner omfattende udnyttelse af materielle eller immaterielle goder, der »bl.a.« skal anses som »økonomisk virksomhed«, og den franske og italienske udgave forekommer mig ved benyttelsen af udtrykkene »notamment« og »in particolare« at støtte denne forståelse. Under alle omstændigheder forekommer det mig ikke, at være naturligt sprogbrug at anse erhvervelsen af et gode som en »udnyttelse« af godet. Det er den efterfølgende brug af godet, som her udlejningen, der udgør udnyttelsen af godet eller nyttiggørelsen heraf.

Herefter er erhvervelsen af et gode med levering af tjenesteydelser for øje en økonomisk virksomhed som omhandlet i artikel 4, stk. 2, endskønt omfattet af 1. punktum og ikke 2. punktum som anført i det forelagte spørgsmål. En person, der selvstændigt udøver sådan virksomhed, er afgiftspligtig, jfr. artikel 4, stk. 1.

Det er efter min opfattelse klart med rette, at den nederlandske regering gør gældende, at det skal være godtgjort, at det erhvervede gode skal benyttes til levering af tjenesteydelser. Med andre ord må det godtgøres, at det, der påstås at være en forberedende handling forud for en yderligere økonomisk virksomhed, virkeligt også er »forberedende« for sådan virksomhed. Den blotte erhvervelse af en fast ejendom er ikke i sig selv en sådan forberedende handling, da erhvervelsen f.eks. kan foretages til personlig beboelse og ikke med udlejning eller anden økonomisk virksomhed for øje.

Hvorvidt købet er en sådan forberedende handling, er imidlertid fuldt ud et bevisspørgsmål og efter min opfattelse kan erhververens erklærede hensigt, såfremt den godtages, udgøre tilstrækkeligt bevis. Hvorvidt den erklærede hensigt skal godtages må afhænge af lokalernes indretning og det erhvervede godes egnethed for den pågældende erklærede brug. Det er her anført, at den erhvervede ejendom var såvel indrettet til og erhvervet med henblik på benyttelse som udstillingslokaler.

Følgelig bør det forelagte spørgsmål efter min opfattelse besvares på følgende måde:

»Økonomisk virksomhed som omhandlet i artikel 4, stk. 2, i direktiv 77/388 omfatter indgåelsen af en aftale om køb af fast ejendom, der skal opføres, for så vidt det på tilstrækkelig måde godtgøres, at godet skal benyttes i forbindelse med virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder. Udlejning af fast ejendom udgør i den forbindelse levering af en tjenesteydelse«.

Det tilkommer den forelæggende ret at træffe afgørelse om sagsomkostningerne for parterne i den for denne ret verserende sag. Der skal ingen afgørelse træffes om Kommissionen eller den nederlandske regerings sagsomkostninger.