DOMSTOLENS DOM (Anden Afdeling)

21. april 2005 *

I sag C-25/03,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 234 EF, indgivet af Bundesfinanzhof (Tyskland) ved afgørelse af 29. august 2002, indgået til Domstolen den 23. januar 2003, i sagen:

Finanzamt Bergisch Gladbach

mod

HE,

har

DOMSTOLEN (Anden Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, C.W.A. Timmermans, og dommerne R. Silva de Lapuerta, R. Schintgen (refererende dommer), G. Arestis og J. Klučka,

* Processprog: tysk.

generaladvokat: A. Tizzano
justitssekretær: ekspeditionssekretær K. Sztranc,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 23. september 2004,

efter at der er afgivet indlæg af:

— Finanzamt Bergisch Gladbach ved A. Eich, som befuldmægtiget

— HE ved Rechtsanwalt C. Fuhrmann og Steuerberater K. Korn

— Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved E. Traversa og K. Gross, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 11. november 2004,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 2, 4, 17, 18 og 22 i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgifts-

system: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1), som oprindeligt affattet og som affattet ved Rådets direktiv 91/680/EØF af 16. december 1991 om tilføjelse til det fælles merværdiafgiftssystem og om ændring, med henblik på afskaffelse af de fiskale grænser, af direktiv 77/388 (EFT L 376, s. 1, herefter »sjette direktiv«).

2 Anmodningen er blevet forelagt under en sag mellem Finanzamt Bergisch Gladbach (herefter »Finanzamt«) og HE angående spørgsmålet om, og i givet fald i hvilket omfang HE, der sammen med sin ægtefælle er medejer af et hus, hvori han er ene om at anvende et værelse til udelukkende erhvervsmæssige formål, har ret til fradrag for den merværdiafgift (herefter »moms«), der er pålagt opførelsen af dette hus.

Retsforskrifter

Fællesskabsbestemmelser

3 Sjette direktivs artikel 2, der udgør afsnit II, som har overskriften »Anvendelsesområde«, har følgende ordlyd:

»Merværdiafgift pålægges:

1. Levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab.

2. Indførsel af goder.«

4 Sjette direktivs artikel 4, der udgør afsnit IV, som har overskriften »Afgiftspligtige personer«, bestemmer:

»1. Som afgiftspligtig person anses 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.

2. 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.

[...]«

5 Sjette direktivs artikel 5, »Levering af goder«, i afsnit V, som har overskriften »Afgiftspligtige transaktioner«, bestemmer:

»Ved »levering af et gode« forstås overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode.«

6 Sjette direktivs artikel 17, »Fradragsrettens indtræden og omfang«, som er indsat i afsnit XI, der har overskriften »Fradrag«, har følgende ordlyd:

»1. Fradragsretten indtræder samtidig med, at den fradragsberettigede afgift forfalder.

2. 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 for goder, der er eller vil blive leveret ham, og for tjenesteydelser, der er eller vil blive udført for ham af en anden afgiftspligtig person

[...]

6. Senest inden udløbet af en periode på fire år fra datoen for dette direktivs ikrafttræden fastsætter Rådet med enstemmighed på forslag af Kommissionen de udgifter, der ikke giver ret til fradrag i merværdiafgiften. Under alle omstændigheder giver udgifter, der ikke er af streng, erhvervsmæssig karakter, som f.eks. udgifter til luksusforbrug, underholdning eller repræsentation, ikke adgang til fradrag.

Indtil de ovenfor omhandlede regler træder i kraft, kan medlemsstaterne opretholde alle de undtagelser, som på tidspunktet for dette direktivs ikrafttræden var gældende i henhold til deres nationale lovgivning.

[...]«

7 I løbet af den i hovedsagen omhandlede periode blev direktiv 91/680 udstedt, hvorved medlemsstaterne i artikel 3 pålægges at tilpasse deres momsordning til de bestemmelser, der er fastsat i direktivet, og at træffe de foranstaltninger, der er nødvendige for, at disse tilpasninger er trådt i kraft den 1. januar 1993. Artikel 17, stk. 2, som affattet ved direktiv 91/680, bestemmer:

»2. 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 for 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 indlandet

[...]«

8 Artikel 18, der har overskriften »Fremgangsmåde for udøvelse af fradragsretten« og er en del af samme afsnit XI i sjette direktiv, har følgende ordlyd:

»1. For at kunne udøve sin fradragsret skal den afgiftspligtige person:

a) for det i artikel 17, stk. 2, litra a), omhandlede fradrag være i besiddelse af en faktura, der er udfærdiget i overensstemmelse med artikel 22, stk. 3

[...]«

9 I artikel 22, »Forpligtelser ved indenlandsk virksomhed«, som er indsat i afsnit XIII, der har overskriften »Forpligtelser for betalingspligtige personer«, foreskrives:

»[...]

3 a) Enhver afgiftspligtig person skal udstede en faktura eller et andet tilsvarende dokument for levering af goder og tjenesteydelser foretaget for andre afgiftspligtige og opbevare en kopi af samtlige udstedte dokumenter.

[...]

b) Fakturaen skal indeholde tydelig angivelse af prisen uden afgift, afgiften svarende til de forskellige afgiftssatser samt eventuelle fritagelser.

c) Medlemsstaterne fastsætter de kriterier, ifølge hvilke et dokument kan anses for at svare til en faktura.

[...]

8. [...] medlemsstaterne [kan] fastsætte andre forpligtelser, som de skønner nødvendige for at sikre en nøjagtig opkrævning af afgiften og for at undgå svig.

[...]«

10 Artikel 22 er ændret som følger ved direktiv 91/680:

»[...]

3. a) Enhver afgiftspligtig person skal udstede en faktura eller et andet tilsvarende dokument for levering af goder og tjenesteydelser til andre afgiftspligtige personer eller til ikke-afgiftspligtige juridiske personer. [...] Den afgiftspligtige person skal opbevare en genpart af alle de dokumenter, der er udstedt.

[...]

b) Fakturaen skal indeholde tydelig angivelse af prisen uden afgift, afgiften svarende til de forskellige afgiftssatser samt eventuelle fritagelser.

[...]

c) Medlemsstaterne fastsætter kriterierne for, at et dokument kan anses for at svare til en faktura.

[...]

8. Medlemsstaterne kan fastsætte andre forpligtelser, som de skønner nødvendige for at sikre en korrekt opkrævning af afgiften og for at undgå svig, forudsat at der sker ligebehandling af indenlandske transaktioner og transaktioner mellem medlemsstaterne foretaget af afgiftspligtige personer, og såfremt disse forpligtelser ikke i samhandelen mellem medlemsstaterne giver anledning til formaliteter ved grænsepassagen.

[...]«

De nationale bestemmelser

11 De relevante bestemmelser i den tyske lov om omsætningsafgift (Umsatzsteuergesetz, herefter »UStG«) i de affattelser, der fandt anvendelse i afgiftsårene 1991 til 1993 (jf. henholdsvis BGBl. 1991 I, s. 351, og BGBl. 1993 I, s. 566), der er omhandlet i hovedsagen, havde følgende ordlyd:

»§ 14 Udstedelse af fakturaer

1) Når en afgiftspligtig person foretager afgiftspligtige leveringer af goder eller tjenesteydelser i henhold til § 1, stk. 1, nr. 1 og 3, er han berettiget til, og i det omfang han udfører transaktionen for en anden afgiftspligtig persons virksomhed, og sidstnævnte anmoder herom, forpligtiget til at udstede en faktura, hvoraf afgiften specifikt fremgår. Fakturaen skal indeholde følgende oplysninger:

1. navn og adresse på den afgiftspligtige person, der foretager leveringen

2. navn og adresse på modtageren af leveringen

3. mængden og den normale handelsbetegnelse for det leverede gode eller arten og omfanget af tjenesteydelsen

4. datoen for leveringen af godet eller tjenesteydelsen

5. vederlaget for leveringen af godet eller tjenesteydelsen (§ 10) og

6. den til vederlaget (nr. 5) svarende afgift.

[...]

§ 15 Fradrag af indgående afgift

1) Den afgiftspligtige person kan fradrage følgende indgående afgifter:

1. indgående afgift på varer og andre ydelser til brug for virksomheden, som er leveret af andre afgiftspligtige personer, og som er særskilt angivet i en faktura, jf. § 14. Når den afgift, der er særskilt angivet, vedrører transaktioner

af en sådan art, der er betalt, men endnu ikke gennemført, kan den fradrages, når fakturaen er udstedt, og betalingen er blevet gennemført

[...]«

12 Da Bundesfinanzhof i forelæggelseskendelsen har henvist til retstilstanden på området i Republikken Østrig, bemærkes det, at § 12, stk. 2, nr. 2, i lov af 1994 om merværdiafgift (Umsatzsteuergesetz, BGBl. 663/1994), i denne medlemsstat, bestemmer følgende:

»Som foretaget til brug for virksomheden anses ikke leveringer af goder eller tjenesteydelser eller indførsler

a) for hvilke vederlagene ikke hovedsageligt er fradragsberettigede udgifter som omhandlet i § 20, stk. 1, nr. 1-5, i lov af 1988 om indkomstskat (Einkommensteuergesetz, BGBl. 100/1988)

[...]«

13 Sidstnævnte bestemmelse har følgende ordlyd:

»Følgende kan ikke fradrages i de forskellige indtægter:

[...]

2. [...]

d) omkostninger eller udgifter vedrørende et arbejdsværelse i boligen og dertil hørende udstyr, samt vedrørende udstyr til boligen. Hvis et arbejdsværelse i boligen er centrum for hele den afgiftspligtige persons driftsmæssige og erhvervsmæssige virksomhed, kan omkostningerne og udgifterne i forbindelse hermed, herunder udgifterne til udstyr, fradrages.«

Tvisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

14 Det fremgår af akterne i hovedsagen, at HE sammen med sin hustru i løbet af 1990 erhvervede en byggegrund. Mandens ejerandel var en fjerdedel og hustruens tre fjerdedele. Ægtefællerne gav forskellige virksomheder til opgave at opføre et beboelseshus på grunden. HE's repræsentant har under retsmødet for Domstolen præciseret, at ægtefællernes ejerandele med hensyn til ejendommen ligeledes var på en fjerdedel for manden og tre fjerdedele for hustruen. Alle fakturaerne vedrørende opførelsen lød på hr. og fru HE, uden at der blev sondret mellem hver af ægtefællernes ejerandele.

15 Det er ubestridt, at HE anvendte et værelse i dette hus som arbejdsværelse med henblik på dér sideløbende med sit lønnede job at udøve en bibeskæftigelse som forfatter af faglitteratur.

16 HE foretog i momsangivelserne for 1991, 1992 og 1993 på grundlag af fakturaerne vedrørende opførelsen af huset forholdsmæssige fradrag, for hvilke han havde anslået den fradragsberettigede del til 12% svarende til forholdet mellem arbejdsværelsets areal og husets samlede beboelsesareal.

17 Finanzamt afslog imidlertid at godkende fradragene med den begrundelse, at det var samejet mellem ægtefællerne HE, der havde været bygherre og ydelsesmodtager, og ikke HE alene.

18 HE fik i den sag, han anlagde til prøvelse af afgørelsen, i første instans delvis medhold af Finanzgericht.

19 Finanzgericht fandt, at HE kun kunne anses for civilretlig ordregiver og modtager af byggeydelserne vedrørende arbejdsværelset for en fjerdedel. Finanzgericht støttede sig således — i mangel af andre holdepunkter — på ejerforholdet mellem ægtefællerne vedrørende den faste ejendom. Da hustruens ejerandel var på tre fjerdedele, indrømmede Finanzgericht kun HE ret til fradrag for indgående moms med en fjerdedel af de indgående momsbeløb, der vedrørte arbejdsværelset, dvs. en fjerdedel af 12% af den samlede indgående moms. Finanzgericht anså ikke den omstændighed, at fakturaerne uden sondring var rettet til begge ægtefæller, for at være til hinder herfor.

20 Såvel Finanzamt som HE iværksatte revisionsappel mod denne afgørelse for Bundesfinanzhof.

21 Finanzamt har gjort gældende, at der skal sondres mellem, om de i hovedsagen omtvistede ydelser er leveret til samejet eller til en enkelt af samejerne. Hvis bygherrens identitet ikke fremgår klart af ordren, anses samejet for ydelsesmodtager. Forholdet mellem ægtefællerne HE med hensyn til ejerskabet af ejendommen er herved uden relevans. Den manglende opdeling af den indgående moms mellem ægtefællerne og udstedelsen af fakturaer til begge ægtefæller uden sondring er under alle omstændigheder til hinder for, at HE kan få fradrag.

22 HE har derimod anført, at han, da han alene havde brugsretten til den del af bygningen, der blev anvendt som arbejdsværelse, måtte anses for eneste ordregiver med hensyn til byggeydelserne for denne del. Han har gjort gældende, at afslaget på at godkende det ønskede fradrag alene på grundlag af national civilret er uforeneligt med det fælles momssystem. Fradragsretten skal i modsætning til, hvad der blev fastslået i første instans, udstrækkes til hele momsen vedrørende opførelsen af arbejdsværelset, dvs. 12% af den samlede moms vedrørende huset.

23 Bundesfinanzhof har anført, at den enkelte deltager i fællesskabet, i tilfælde af ordrer afgivet i fællesskab af flere personer, der ikke handler som selvstændig juridisk enhed — som et person- eller kapitalselskab — men blot handler i fællesskab, i henhold til tysk ret som udgangspunkt skal anses for ydelsesmodtager for så vidt angår den aftalte andel. I hovedsagen optrådte samejet ikke i momsmæssig sammenhæng, hvorfor begge ægtefæller må anses for at have været modtagere af den pågældende ydelse.

24 Bundesfinanzhof har ligeledes henvist til, at alene HE ifølge Finanzgerichts konstateringer udøvede erhvervsmæssig virksomhed i arbejdsværelset i den i fællesskab opførte ejendom. I henhold til Bundesfinanzhofs praksis har hver af de erhvervsdrivende, der har erhvervet en genstand til brug i erhvervsmæssig henseende, i tilfælde af fællesanskaffelser ret til fradrag svarende til den pågældendes

andel i samejet. I tilfælde, hvor ægtefæller havde lejet forretningslokaler, som kun den ene af ægtefællerne benyttede til sine erhvervsmæssige formål, har Bundesfinanzhof i mangel af andre holdepunkter lagt § 742 i Bürgerliches Gesetzbuch til grund, hvorefter parterne er berettigede og forpligtede for halvdelen, hvorfor den fastslog, at den part, der havde den erhvervsmæssige brug, alene var berettiget til fradrag for så vidt angik halvdelen af den samlede indgående afgift.

25 Det var også det resultat, Finanzgericht — der med rette fastslog, at den omstændighed, at fakturaerne er udstedt til begge ægtefæller, ikke er til hinder for denne argumentation — nåede til i denne sag.

26 Bundesfinanzhof er imidlertid i tvivl om, hvorvidt denne løsning er forenelig med sjette direktiv.

27 Det kan for det første ikke klart besvares, om ydelser til opførelse af en ejendom, hvori der indrettes et såkaldt arbejdsværelse, er erhvervet af HE »som afgiftspligtig person« og »i forbindelse med den afgiftspligtige persons afgiftspligtige transaktioner« som omhandlet i sjette direktivs artikel 17, stk. 2, eller om de er erhvervet til private boligformål, så meget desto mere som f.eks. de østrigske myndigheder ikke indrømmer fradragsret i et sådant tilfælde.

28 Det skal i denne forbindelse fastslås, om udgifterne til indretning af et såkaldt arbejdsværelse i hjemmet er eller ikke er »af streng erhvervsmæssig karakter«, og derfor i sidstnævnte tilfælde i sig selv i medfør af sjette direktivs artikel 17, stk. 6, andet punktum, er udelukket fra fradragsretten.

29 Såfremt der principielt består en fradragsret i et sådan tilfælde, skal der derefter tages stilling til fremgangsmåden for udøvelse af denne fradragsret i henhold til fællesskabsretten, når et fællesskab, der skyldes et sameje eller et fælleseje mellem ægtefæller, og som ikke i sig selv handler som afgiftspligtig person, erhverver et investeringsgode.

30 Endelig giver anvendelsen af de kriterier, der er omhandlet i sjette direktivs artikel 18, stk. 1, litra a), og artikel 22, stk. 3, litra a) og c), anledning til tvivl med hensyn til den nationale retspraksis, hvorefter der stilles ringe krav til yderligere fakturaangivelser vedrørende erhvervelsens fordeling på andele.

31 Bundesfinanzhof har på dette grundlag udsat sagen og forelagt Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Optræder en person, der til opfyldelse af egne boligbehov erhverver eller opfører et hus, i forbindelse med erhvervelsen eller opførelsen af huset som afgiftspligtig, når den pågældende i forbindelse med selvstændig bibeskæftigelse agter at anvende et værelse i huset som såkaldt arbejdsværelse i hjemmet?

2) Hvis spørgsmål 1 besvares bekræftende:

Skal der, i tilfælde hvor parterne i et sameje eller et fælleseje mellem ægtefæller (Bruchteils oder Ehegattengemeinschaft), der ikke som sådant driver erhvervsmæssig virksomhed, i fællesskab bestiller et investeringsgode, antages at foreligge en erhvervelse, der foretages af en ikke-afgiftspligtig person, som ikke har ret til fradrag for indgående moms af erhvervelsen, eller er parterne i samejet eller fællesejet modtagere af ydelsen?

3) Hvis spørgsmål 2 besvares bekræftende:

Tilkommer retten til fradrag for indgående moms for et investeringsgode, som erhverves af ægtefæller i sameje, for det tilfælde, at genstanden kun anvendes af den ene part i dennes erhverv,

a) denne part alene og kun med et beløb for indgående moms, som er proportionalt med den pågældendes ejerandel,

eller

b) har denne part i henhold til sjette direktivs artikel 17, stk. 2, litra a), en ret til fradrag for indgående moms, der står i forhold til den andel, den erhvervsmæssige anvendelse udgør af hele godet (under forudsætning af fakturabetingelserne, jf. spørgsmål 4)?

4) Er det en betingelse for at kunne fradrage indgående moms i henhold til sjette direktivs artikel 18, at der er udstedt en faktura i den forstand, hvori dette udtryk er anvendt i direktivets artikel 22, stk. 3, lydende på denne ægtefælle/samejer alene — og med angivelse af de betalings- og afgiftsbeløb, der proportionalt vedrører denne part — eller er det tilstrækkeligt, at fakturaen er udstedt til samejerne/ægtefællerne uden en sådan opdeling?«

Indledende bemærkninger

32 Indledningsvis bemærkes, at det fremgår af sagens akter, at

— ægtefællerne HE i fællesskab har erhvervet en byggegrund, hvorpå de i sameje har ladet opføre et beboelseshus

— mandens andel i samejet mellem ægtefællerne HE udgør en fjerdedel og hustruens andel tre fjerdedele med hensyn til såvel grunden som huset

— HE ved siden af sin ikke-selvstændige beskæftigelse havde bibeskæftigelse som forfatter af faglitteratur

— et værelse i huset udelukkende anvendes af ham som arbejdsværelse i forbindelse med bibeskæftigelsen; det er ubestridt, at dette værelse udgør 12% husets samlede beboelsesareal

— HE's hustru ingen økonomisk virksomhed udøver i sjette direktivs forstand og på intet tidspunkt har anvendt dette arbejdsværelse

— samejet mellem ægtefællerne HE heller ikke udøver nogen økonomisk virksomhed i sjette direktivs forstand og hverken har retsevne eller selvstændig handleevne

— hverken HE's hustru eller samejet har fradragsret i medfør af sjette direktiv, da de ikke er afgiftspligtige personer

— fakturaerne vedrørende opførelsen af huset uden forskel er rettet til ægtefællerne HE og ikke angiver de dele af prisen eller momsen, der svarer til hver ægtefælles andel i samejet

— HE har anmodet om fradrag for indgående moms for hele det arbejdsværelse, han anvender til udelukkende erhvervsmæssige formål, dvs. 12%, selv om han har en andel på 25% i samejet i huset.

33 Det er på baggrund af disse forhold i hovedsagen, at de præjudicielle spørgsmål skal besvares.

34 Det bemærkes, at der i forbindelse med disse svar med hensyn til sjette direktivs artikel 17 og 22 ikke skal sondres mellem den oprindelige affattelse af disse bestemmelser og den affattelse, der følger af direktiv 91/680, idet de må anses for at have et i det væsentlige ens indhold i forbindelse med den fortolkning, Domstolen er blevet anmodet om i den foreliggende sag.

Om det første spørgsmål

35 Den forelæggende ret ønsker med dette spørgsmål nærmere bestemt oplyst, om en person, der erhverver eller lader et hus opføre med henblik på sammen med sin familie at anvende det til beboelse, handler som afgiftspligtig person og derfor har fradragsret i medfør af sjette direktivs artikel 17, for så vidt som han anvender et værelse i huset som arbejdsværelse i forbindelse med udøvelsen som bibeskæftigelse af en økonomisk virksomhed som omhandlet i direktivets artikel 2 og 4.

36 Hertil bemærkes indledningsvis, at sjette direktiv har indført et fælles momssystem, der bl.a. hviler på en ensartet definition af afgiftspligtige transaktioner (jf. dom af 26.6.2003, sag C-305/01, MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring, Sml. I, s. 6729, præmis 38).

37 Det fremgår af direktivets artikel 2, der definerer momsens anvendelsesområde, sammenholdt med direktivets artikel 4, at denne afgift kun pålægges virksomhed, der har økonomisk karakter, når den foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab.

38 I henhold til sjette direktivs artikel 4, stk. 1, anses for afgiftspligtig person enhver, der selvstændigt udøver en af de i artiklens stk. 2 nævnte former for økonomisk virksomhed.

39 Begrebet »økonomisk virksomhed« defineres i dette stk. 2 således, at det omfatter alle former for virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder, og bl.a.

transaktioner, der omfatter udnyttelse af materielle eller immaterielle goder med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter. Begrebet »udnyttelse« omfatter i overensstemmelse med de krav, der følger af princippet om det fælles momssystems neutralitet, samtlige disse transaktioner, uanset disses retlige form (jf. dom af 21.10.2004, sag C-8/03, BBL, Sml. I, s. 10157, præmis 36).

40 Det følger af fast retspraksis, at der ved sjette direktivs artikel 4 er givet momsen et meget vidt anvendelsesområde, som omfatter alle trin med hensyn til produktion, distribution og levering af tjenesteydelser (jf. bl.a. dom af 4.12.1990, sag C-186/89, Van Tiem, Sml. I, s. 4363, præmis 17, og MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring-dommen, præmis 42).

41 En person som HE må på grundlag af kriterierne i sjette direktivs artikel 4, på grundlag af hvilke det udelukkende skal bedømmes, om en person er afgiftspligtig (jf. Van Tiem-dommen, præmis 25, og BBL-dommen, præmis 36), anses for afgiftspligtig.

42 Det fremgår således af sagen, at den pågældende i den i hovedsagen omtvistede periode fra 1991 til 1993 — selv om det alene var som bibeskæftigelse — selvstændigt udøvede en økonomisk virksomhed i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i sjette direktivs artikel 4.

43 Det følger desuden af sjette direktivs artikel 17, stk. 2, at en afgiftspligtig person, i det omfang han handler som afgiftspligtig person, idet han anvender godet i forbindelse med sine afgiftspligtige transaktioner, er berettiget til at fradrage den moms, der skyldes eller er erlagt for det nævnte gode. Når godet omvendt ikke anvendes i forbindelse med den afgiftspligtige persons økonomiske virksomhed som omhandlet i direktivets artikel 4, men til dennes private forbrug, kan der ikke opstå nogen fradragsret (jf. i denne retning dom af 11.7.1991, sag C-97/90, Lennartz, Sml. I, s. 3795, præmis 8 og 9).

44 Det fremgår herved af sagen, at HE i den i hovedsagen omtvistede periode udelukkende anvendte et værelse i det hus, som han sammen med sin hustru har ladet opføre, og som han er medejer af, i forbindelse med udøvelsen af sin selvstændige økonomiske virksomhed som forfatter af faglitteratur.

45 Den omstændighed, at den pågældende i det foreliggende tilfælde kun anvendte en del af denne ejendom i forbindelse med sin økonomiske virksomhed, er irrelevant.

46 Det følger af fast retspraksis, at den pågældende i momsmæssig henseende har et valg, såfremt et investeringsgode anvendes til såvel erhvervsmæssige som til private formål, mellem at henføre dette gode til sin virksomhedsformue, at bevare godet fuldt ud i sin private formue og således holde det helt ude fra momssystemet, eller — som i hovedsagen — kun at lade godet indgå i virksomheden i det forhold, som det faktisk anvendes erhvervsmæssigt (jf. i denne retning bl.a. dom af 8.3.2001, sag C-415/98, Bakcsi, Sml. I, s. 1831, præmis 24-34, og af 8.5.2003, sag C-269/00, Seeling, Sml. I, s. 4101, præmis 40 og 41).

47 I sidstnævnte tilfælde må den pågældende erhvervsdrivende inden for grænserne af den erhvervsmæssige anvendelse af godet anses for at have optrådt i egenskab af afgiftspligtig person ved erhvervelsen eller opførslen af ejendommen, der i dette omfang må anses for anvendt i forbindelse med denne erhvervsdrivendes afgiftspligtige transaktioner i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i sjette direktivs artikel 17, stk. 2, litra a).

48 Den ovennævnte fortolkning støttes af neutralitetsprincippet, hvorefter den pågældende person kun skal bære momsen, når denne vedrører goder eller tjenesteydelser, som personen anvender til privat forbrug og ikke i forbindelse med sin afgiftspligtige erhvervsmæssige virksomhed.

49 Som Kommissionen med rette har gjort gældende, er den tvivl, som den forelæggende ret har givet udtryk for med hensyn til, om en transaktion som den i hovedsagen omtvistede er omfattet af sjette direktivs anvendelsesområde, ubegrundet.

50 Den omstændighed, at en anden medlemsstat (som i dette tilfælde Republikken Østrig) udelukker fradragsret med hensyn til et arbejdsværelse i en bolig, er uden relevans i betragtning af, at momssystemet er fælles, samt i betragtning af det harmoniseringsformål, der forfølges med det, og hvoraf det følger, at undtagelser til fradragsretten for at sikre en ensartet anvendelse af dem i samtlige medlemsstater kun er tilladt i de tilfælde, der udtrykkeligt er fastsat i sjette direktiv.

51 For så vidt som den forelæggende ret har henvist til sjette direktivs artikel 17, stk. 6, bemærkes desuden for det første, at der ikke på fællesskabsrettens nuværende udviklingstrin foreligger en akt fra Rådet, hvorefter udgifter, der ikke er af streng, erhvervsmæssig karakter, som f.eks. udgifter til luksusforbrug, underholdning eller repræsentation, ikke giver adgang til fradrag. Endvidere indeholder den tyske lovgivning, der fandt anvendelse på tidspunktet for direktivets ikrafttræden, ingen bestemmelse om udelukkelse af fradragsret for arbejdsværelser i boliger. Endelig har Forbundsrepublikken Tyskland ikke fået tilladelse til at indføre særlige foranstaltninger, der fraviger bestemmelserne i dette direktiv i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i direktivets artikel 27.

52 Det første spørgsmål skal derfor besvares med, at en person, der erhverver eller lader et hus opføre med henblik på sammen med sin familie at anvende det til beboelse, handler som afgiftspligtig person og derfor har fradragsret i medfør af sjette direktivs artikel 17, for så vidt som han anvender et værelse i huset som arbejdsværelse i forbindelse med udøvelsen som bibeskæftigelse af en økonomisk virksomhed som omhandlet i direktivets artikel 2 og 4, og han henfører denne del af huset til sin virksomheds formue.

Om det andet spørgsmål

53 Dette spørgsmål vedrører nærmere bestemt problemet om, hvorvidt parterne i et sameje mellem ægtefæller, som ikke har retsevne og ikke selv udøver nogen økonomisk virksomhed i sjette direktivs forstand, må anses for modtagere af ydelsen med henblik på direktivets anvendelse, når samejet bestiller et investeringsgode.

54 Det fremgår i denne forbindelse af de sagsakter, der er blevet fremlagt for Domstolen, at samejet mellem ægtefællerne HE ikke selv har udøvet nogen økonomisk virksomhed i form af et civilretligt selskab med selvstændig retsevne eller i form af en enhed, der, selv om den ikke har retsevne, alligevel kan handle selvstændigt. Ægtefællerne har blot handlet samlet ved erhvervelsen af byggegrunden og ved opførelsen af ejendommen.

55 Samejet har derfor ikke i momsmæssig henseende deltaget i de i hovedsagen omhandlede transaktioner og kan derfor ikke anses for at være en afgiftspligtig person i sjette direktivs forstand.

56 Ægtefællerne HE må derfor og i mangel af andre relevante holdepunkter i deres egenskab af samejere af investeringsgodet anses for at være modtagere af leveringen af dette gode med henblik på anvendelsen af sjette direktiv.

57 Denne løsning er også i overensstemmelse med neutralitetsprincippet. Da samejet mellem ægtefællerne ikke er en afgiftspligtig person og derfor ikke kan fradrage indgående moms, må en sådan fradragsret indrømmes ægtefællerne hver for sig, for så vidt som de er afgiftspligtige personer.

58 Det andet spørgsmål skal derfor besvares med, at parterne i et sameje mellem ægtefæller, som ikke har retsevne og ikke selv udøver nogen økonomisk virksomhed i sjette direktivs forstand, må anses for modtagere af ydelsen med henblik på direktivets anvendelse, når samejet bestiller et investeringsgode.

Om det tredje spørgsmål

59 Den forelæggende ret ønsker med dette spørgsmål nærmere bestemt oplyst, om den ene af ægtefællerne, når to ægtefæller i sameje som følge af deres ægteskab erhverver et investeringsgode, hvoraf en del udelukkende anvendes af denne ægtefælle til erhvervsmæssige formål, har fradragsret for hele den indgående moms, der har belastet den del af godet, som ægtefællen anvender i forbindelse med sin virksomhed, eller blot for den del af den indgående moms, der svarer til hans ejerandel.

60 Det bemærkes med henblik på besvarelsen af dette spørgsmål, at den nationale ret i første instans fandt, at HE efter tysk civilret kun var modtager af byggearbejderne vedrørende arbejdsværelset for en fjerdedels vedkommende. Førsteinstansen har herved støttet sig på ejerforholdet vedrørende grunden mellem de ægtefæller, der er parter i samejet, da mandens andel kun udgør 25% af samejet. Denne ret indrømmede derfor kun HE ret til fradrag med en fjerdedel af den indgående moms vedrørende det arbejdsværelse, der blev anvendt i forbindelse med virksomheden, dvs. en fjerdedel af 12% af den samlede indgående moms.

61 HE har derimod gjort gældende, at han i henhold til sjette direktiv har ret til at fradrage et indgående momsbeløb svarende til hele den del af godet, han anvender erhvervsmæssigt, dvs. 12% af den samlede indgående moms.

62 Det bemærkes herved indledningsvis, at sjette direktiv, som det fremgår af dets titel, har til formål at indføre et fælles momssystem ved ensartet og efter fællesskabsreglerne at definere de afgiftspligtige transaktioner (jf. denne doms præmis 36 og den deri nævnte retspraksis).

63 Det følger desuden af fast retspraksis, at ordlyden af en bestemmelse i sjette direktiv, som ikke indeholder en udtrykkelig henvisning til medlemsstaternes ret med hensyn til fastlæggelsen af dens betydning og rækkevidde, normalt i hele Fællesskabet skal undergives en selvstændig og ensartet fortolkning for at undgå forskelle i anvendelsen af momsordningen fra den ene medlemsstat til den anden (jf. dom af 27.11.2003, sag C-497/01, Zita Modes, Sml. I, s. 14393, præmis 34).

64 Hvad nærmere bestemt angår sjette direktivs artikel 5, stk. 1, hvorefter der ved levering af et gode forstås overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode, fremgår det af Domstolens praksis, at begrebet levering af et gode ikke vedrører overdragelsen af ejendomsret i de efter gældende national ret fastsatte former, men omfatter enhver form for overdragelse af et materielt gode foretaget af en person, som bemyndiger en anden person til faktisk at råde over godet, som om den pågældende var ejer af det. Formålet med direktivet vil ikke kunne opfyldes, hvis levering af goder, som er en af de tre afgiftspligtige transaktioner, undergives betingelser, som varierer i forhold til den pågældende medlemsstats civilret (jf. i denne retning dom af 8.2.1990, sag C-320/88, Shipping and Forwarding Enterprise Safe, Sml. I, s. 285, præmis 7 og 8, af 4.10.1995, sag C-291/92, Armbrecht, Sml. I, s. 2775, præmis 13 og 14, og af 6.2.2003, sag C-185/01, Auto Lease Holland, Sml. I, s. 1317, præmis 32 og 33).

65 Derfor kan hverken den opfattelse, som den nationale ret i første instans, der har støtter sin argumentation på den ejendomsretlige ordning i den tyske civilret, har givet udtryk for, eller den opfattelse, som Kommissionen har forsvaret i sine skriftlige indlæg, hvorefter HE's anmodning ikke kan efterkommes, hvis han efter de nationale bestemmelser om formueforholdet mellem ægtefæller ikke har ret til at disponere over investeringsgodet i sin helhed, tiltrædes.

66 Spørgsmålet om, hvem af samejerne der faktisk har betalt fakturaerne vedrørende opførelsen af ejendommen, er i øvrigt uden relevans for besvarelsen af det forelagte spørgsmål, idet det fremgår af sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), at modværdien også kan være betalt af tredjemand.

67 Ved besvarelsen af tredje spørgsmål skal det derimod bemærkes, at HE i det foreliggende tilfælde personligt og for 100%'s vedkommende anvender arbejdsværelset i huset i forbindelse med sin økonomiske virksomhed, og at han har besluttet fuldt ud at henføre dette værelse til sin virksomhed. Det fremgår derfor, at den pågældende faktisk råder over dette værelse som en ejer og derfor opfylder den betingelse, der er følger af den retspraksis, der er nævnt i denne doms præmis 64.

68 Det bemærkes, at HE har anmodet om fradrag for et indgående momsbeløb svarende til det momsbeløb, der vedrører den del af godet, han udelukkende anvender til erhvervsmæssige formål, og som han har besluttet at behandle som et virksomhedsgode.

69 Desuden kan arbejdsværelset under omstændigheder som de i hovedsagen foreliggende ikke give anledning til fradragsret for andre erhvervsdrivende end HE, hvorfor der ikke er nogen risiko for svig eller misbrug i det foreliggende tilfælde.

70 HE's anmodning, der har til formål at opnå fradrag for hele den moms, der har belastet dette arbejdsværelse, må derfor under disse omstændigheder anses for at være i overensstemmelse med fradragsordningen, der tilsigter helt at aflaste den afgiftspligtige for den moms, denne skylder eller har erlagt i forbindelse med hele sin økonomiske virksomhed. Det fælles momssystem sikrer således, at afgiftsbyrden er neutral for enhver økonomisk virksomhed, uanset denne virksomheds formål eller resultater, forudsat at virksomheden i sig selv er momspligtig (jf. bl.a. Zita Modes-dommen, præmis 38).

71 Heraf følger, at en erhvervsdrivende, der som HE har henført et værelse, der anvendes som arbejdsværelse, i sin helhed til sin virksomheds formue, skal kunne få fradrag for hele den moms, der direkte har belastet omkostningerne ved de forskellige bestanddele af prisen for denne del af ejendommen. Hvis han kun kunne fradrage en del af den moms, han har båret for dette værelse, der fuldt ud anvendes i forbindelse med hans afgiftsmæssige transaktioner — idet denne del fastsættes på grundlag af samejerens andel af ejendommen som et hele — ville nævnte erhvervsdrivende i strid med neutralitetsprincippets krav ikke være aflastet for hele afgiften vedrørende det gode, han anvender i forbindelse med sin økonomiske virksomhed.

72 Den ovennævnte fortolkning er også i overensstemmelse med ligebehandlingsprincippet, der er en naturlig følge af neutralitetsprincippet.

73 To afgiftspligtige personer, der objektivt set befinder sig i den samme situation, idet de hver udelukkende anvender den samme procentdel af en fast ejendom som arbejdsværelse, som de har henført til deres virksomheder, behandles således ens, fordi de har ret til at fradrage det samme indgående momsbeløb. Forskellen mellem deres situationer — idet den ene ejer den faste ejendom alene, hvorimod den anden kun ejer en andel af ejendommen — tages derimod i betragtning ved, at den første har mulighed for at fradrage moms op til 100%, så snart han vælger at henføre hele den ejendom, der anvendes til blandede formål, til sin virksomhed, hvorimod den anden aldrig kan blive aflastet for et momsbeløb, der overstiger det momsbeløb, han faktisk har båret, dvs. det beløb, der vedrører hans andel af samejet (dvs. 25% i hovedsagen).

74 Det tredje spørgsmål skal på denne baggrund besvares med, at den ene af ægtefællerne, når to ægtefæller i sameje som følge af deres ægteskab erhverver et investeringsgode, hvoraf en del udelukkende anvendes af denne ægtefælle til erhvervsmæssige formål, har fradragsret for hele den indgående moms, der har belastet den del af godet, som ægtefællen anvender i forbindelse med sin virksomhed, for så vidt som beløbet ikke overskrider grænserne for den andel, som den afgiftspligtige person har i samejet af godet.

Om det fjerde spørgsmål

75 Dette spørgsmål tilsigter nærmere bestemt at få fastslået, om det efter sjette direktivs artikel 18, stk. 1, litra a), og artikel 22, stk. 3, er en betingelse for at kunne udøve fradragsretten under omstændigheder som de i hovedsagen foreliggende, at den afgiftspligtige person er i besiddelse af en faktura, der er udstedt lydende på hans navn, hvoraf fremgår de andele af prisen og momsen, der svarer til hans andel af samejet, eller om en faktura, der i lige høj grad er udstedt til ægtefællerne i samejet og uden at angive en sådan fordeling, er tilstrækkelig.

76 Det fremgår herved navnlig af sjette direktivs artikel 22, stk. 3, litra b), såvel i sin oprindelige affattelse som i den affattelse, der følger af direktiv 91/680, at en faktura til brug ved udøvelsen af fradragsretten skal indeholde tydelig angivelse af prisen uden afgift, afgiften svarende til de forskellige afgiftssatser, samt eventuelle fritagelser.

77 Heraf følger, at sjette direktiv bortset fra disse minimumskrav ikke foreskriver andre obligatoriske angivelser, såsom de angivelser, der er omhandlet i det fjerde præjudicielle spørgsmål.

78 Ganske vist har medlemsstaterne i henhold til sjette direktivs artikel 22, stk. 3, litra c), mulighed for at fastsætte de kriterier, hvorefter et dokument kan anses for at svare til en faktura, og i henhold til samme artikels stk. 8 kan medlemsstaterne fastsætte andre forpligtelser, som de skønner nødvendige for at sikre en nøjagtig opkrævning af afgiften og for at undgå svig.

79 Forbundsrepublikken Tyskland har gjort brug af sidstnævnte mulighed. I denne medlemsstat bestemmer UStG således, at fakturaerne bl.a. skal indeholde ydelsesmodtagerens navn og adresse, mængden og den normale handelsbetegnelse for det leverede gode eller arten og omfanget af tjenesteydelsen samt vederlaget for transaktionen.

80 Som Kommissionen har anført, følger det imidlertid af fast retspraksis, at kravet om, at en faktura som betingelse for, at fradragsretten kan udøves, skal indeholde andre angivelser end dem, der er opregnet i sjette direktivs artikel 22, stk. 3, litra b), skal begrænses til, hvad der er nødvendigt for at sikre, at momsen opkræves, og at afgiftsmyndighederne kan udøve deres kontrol. Desuden må antallet af angivelser og deres tekniske beskaffenhed ikke i praksis gøre udøvelsen af fradragsretten umulig eller uforholdsmæssig vanskelig (dom af 14.7.1988, forenede sager 123/87 og 330/87, Jeunehomme og EGI, Sml. s. 4517, præmis 17). De foranstaltninger, som medlemsstaterne kan træffe i medfør af direktivets artikel 22, stk. 8, for at sikre en nøjagtig opkrævning af afgiften og for at undgå svig, må heller ikke gå ud over, hvad der er nødvendigt for at nå disse mål. De kan følgelig ikke anvendes på en sådan måde, at de anfægter princippet om momsens neutralitet, som er et grundlæggende princip i det fælles momssystem, der er indført ved fællesskabslovgivningen på området (dom af 21.3.2000, forenede sager C-110/98 — C-147/98, Gabalfrisa m.fl., Sml. I, s. 1577, præmis 52, og af 19.9.2000, sag C-454/98, Schmeink & Cofreth og Strobel, Sml. I, s. 6973, præmis 59).

81 I en situation som den i hovedsagen foreliggende er der ingen risiko for svig eller misbrug, fordi denne situation vedrører en meget specielt form for sameje, nemlig et sameje mellem ægtefæller, som ikke i sig selv har egenskab af afgiftspligtig person, og hvori alene den ene af ægtefællerne udøver en økonomisk virksomhed, således at det er udelukket, at fakturaerne, selv om de udstedt til »hr. og fru HE« og uden angivelse af de andele af prisen og momsen, der svarer til hver ægtefælles andel i samejet, kan anvendes af den ægtefælle, der ikke er afgiftspligtig, eller af samejet til på ny at opnå fradrag for det samme momsbeløb.

82 Det vil under disse omstændigheder være uforeneligt med proportionalitetsprincippet at nægte den afgiftspligtige ægtefælle fradragsret, udelukkende fordi fakturaerne ikke indeholder de angivelser, der foreskrives i den nationale lovgivning, som finder anvendelse.

83 Heraf følger, at det fjerde spørgsmål skal besvares med, at det efter sjette direktivs artikel 18, stk. 1, litra a), og artikel 22, stk. 3, ikke er en betingelse for at kunne udøve fradragsretten under omstændigheder som de i hovedsagen foreliggende, at den afgiftspligtige person er i besiddelse af en faktura, der er udstedt lydende på hans navn, hvoraf fremgår de andele af prisen og momsen, der svarer til hans andel af samejet. En faktura, der i lige høj grad er udstedt til ægtefællerne i samejet og uden at angive en sådan fordeling, er tilstrækkelig.

Sagens omkostninger

84 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, der er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Anden Afdeling) for ret:

Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, som oprindeligt affattet og som affattet ved Rådets direktiv 91/680/EØF af 16. december 1991 om tilføjelse til det fælles merværdiafgiftssystem og om ændring, med henblik på afskaffelse af de fiskale grænser, af direktiv 77/388, skal fortolkes således:

— **En person, der erhverver eller lader et hus opføre med henblik på sammen med sin familie at anvende det til beboelse, handler som afgiftspligtig person og har derfor fradragsret i medfør af artikel 17 i direktiv 77/388, for så vidt som han anvender et værelse i huset som arbejdsværelse i forbindelse med udøvelsen som bibeskæftigelse af en økonomisk virksomhed som omhandlet i direktivets artikel 2 og 4, og han henfører denne del af huset til sin virksomheds formue.**

— **Parterne i et sameje mellem ægtefæller, som ikke har retsevne og ikke selv udøver nogen økonomisk virksomhed i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i sjette direktiv 77/388, må anses for modtagere af ydelsen med henblik på direktivets anvendelse, når samejet bestiller et investeringsgode.**

— **Den ene af ægtefællerne, når to ægtefæller i sameje som følge af deres ægteskab erhverver et investeringsgode, hvoraf en del udelukkende anvendes af denne ægtefælle til erhvervsmæssige formål, har fradragsret for hele den indgående merværdiafgift, der har belastet den del af godet, som ægtefællen anvender i forbindelse med sin virksomhed, for så vidt som beløbet ikke overskrider grænserne for den andel, som den afgiftspligtige person har i samejet af godet.**

— **Det er efter artikel 18, stk. 1, litra a), og artikel 22, stk. 3, i direktiv 77/388 ikke en betingelse for at kunne udøve fradragsretten under omstændigheder som de i hovedsagen foreliggende, at den afgiftspligtige person er i besiddelse af en faktura, der er udstedt lydende på hans navn, hvoraf fremgår de andele af prisen og merværdiafgiften, der svarer til hans andel af samejet. En faktura, der i lige høj grad er udstedt til ægtefællerne i samejet og uden at angive en sådan fordeling, er tilstrækkelig.**

Underskrifter