FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT PHILIPPE LÉGER

fremsat den 15. juni 2006 [1]

1. Denne præjudicielle forelæggelse har til formål at få præciseret, hvad der er beregningsgrundlaget for den merværdiafgift (moms), en afgiftspligtig person skal betale for privat brug af en del af en ejendom, der udelukkende er bestemt for den pågældendes virksomhed.

2. Når en afgiftspligtig person erhverver eller lader opføre en ejendom, som den pågældende vælger at bestemme udelukkende for sin virksomhed, men som han ligeledes ønsker at bruge delvist til private formål, har han ret til at fratrække hele den indgående moms af omkostningerne ved denne erhvervelse eller denne opførelse.

3. For den del af denne ejendom, der bruges til private formål, er den afgiftspligtige imidlertid i samme situation som en endelig forbruger. Sjette direktiv 77/388/EØF [2] fastsætter i det tilfælde en opkrævningsmekanisme for den tilsvarende moms, som den afgiftspligtige har opnået fradrag for.

4. Med det formål indføres der med sjette direktiv en juridisk fiktion, hvorefter denne private brug sidestilles med en tjenesteydelse mod vederlag, som den afgiftspligtige leverer til sig selv.

5. I denne sag anmodes Domstolen om at præcisere, hvad beregningsgrundlaget er for momsen af denne tjenesteydelse. Finanzgericht München (Tyskland) spørger, om dette beregningsgrundlag udelukkende skal fastlægges i henhold til de generelle afskrivningsregler, der afspejler den faste ejendoms gradvise værdiforringelse, eller om det kan fastlægges i forhold til perioden for »berigtigelse af fradrag« af moms.

1 — Originalsprog: fransk.

2 — Rådets direktiv af 17.5.1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1) som ændret ved Rådets direktiv 95/7/EF af 10.4.1995 (EFT L 102, s. 18, herefter »sjette direktiv«).

I — Retsforskrifter

A — *Fællesskabsretten*

Sjette direktiv

6. Moms er en forbrugsafgift, der skal anvendes generelt på varer og tjenesteydelser. Fællesskabets momsordning består i at pålægge varer og tjenesteydelser en afgift, der er nøjagtigt proportional med prisen for disse varer og disse tjenesteydelser, og som forfalder ved hver transaktion, der indgås i produktions- eller distributionskæden, men som kun må pålægges den endelige forbruger.

7. Sjette direktiv fastsætter en fradragsmekanisme med det formål at sikre afgiftens »neutralitet« i forhold til de afgiftspligtige, der foretager opkrævningen heraf, således at de ikke skal bære omkostningerne.

8. Direktivet indeholder også flere bestemmelser, der sigter mod at garantere, at denne ordning anvendes, når en afgiftspligtig bruger det samme gode både til erhvervsmæssige og til private formål. De mest relevante bestemmelser til løsning af tvisten i hovedsagen er følgende.

9. I henhold til sjette direktivs artikel 2, stk. 1, pålægges »[l]evering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab« merværdiafgift.

10. I nævnte direktivs artikel 6, stk. 2, første afsnit, litra a), sidestilles »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 delvist fradrag af [momsen]« med tjenesteydelser mod vederlag.

11. I samme direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra c), der er kernen i nærværende tvistemål, præciseres det, hvad beskatningsgrundlaget er i et sådant tilfælde. Det bestemmes, at dette beskatningsgrundlag »ved de i artikel 6, stk. 2, omhandlede transaktioner« er »de udgifter, som den afgiftspligtige person har haft i forbindelse med tjenesteydelsen«.

12. Artikel 17, stk. 2, i dette direktiv bestemmer:

»I det omfang goder og tjenesteydelser anvendes i forbindelse med den afgiftsplig-

tige persons 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, der er eller vil blive leveret ham, og for tjenesteydelser, der er eller vil blive udført for ham af en anden afgiftspligtig person;

[...]«

13. Artikel 20 i sjette direktiv vedrører berigtigelse af dette fradrag. Den bestemmer, at det oprindeligt foretagne fradrag af momsen berigtiges, dels når det er større eller mindre end det, som den afgiftspligtige person var berettiget til at foretage, dels når der efter angivelsens udfærdigelse er sket ændringer af de elementer, som er taget i betragtning ved fastsættelsen af fradragsbeløbet.

14. Artikel 20 bestemmer endvidere:

»[...]

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 for berigtigelsen, forlænges med op til tyve år.

3. I tilfælde af levering i berigtigelsesperioden skal investeringsgodet 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.

[...]«

B — *National ret*

15. I henhold til § 3, stk. 9a, nr. 1, i loven om omsætningsafgift (Umsatzsteuergesetz) [3] sidestilles anvendelsen af et gode, der er bestemt for virksomheden, til privat brug for den afgiftspligtige person selv til virksomheden uvedkommende formål med tjenesteydelser mod vederlag, såfremt dette gode har givet ret til fuldt eller delvis fradrag af den i tidligere led erlagte afgift.

16. Beskatningsgrundlaget for de ydelser, der er omtalt i § 3, stk. 9a, nr. 1, er defineret i § 10 i UStG. I den affattelse, der gjaldt indtil den 30. juni 2004, hed det i nævnte § 10, at beskatningsgrundlaget for disse ydelser udgjordes af »de udgifter/omkostninger, der var opstået ved udøvelsen af disse transaktioner, såfremt disse har givet ret til fuldt eller delvist fradrag af momsen«.

17. I den affattelse, der trådte i kraft den 1. juli 2004, bestemmer § 10 i UStG:

»(4) Omsætningen beregnes

[...]

2. i forhold til de udgifter, der er opstået ved udøvelsen af disse transaktioner, såfremt disse har givet ret til fuldt eller delvist fradrag af merværdiafgiften. Til disse udgifter henhører også de omkostninger ved anskaffelse eller fremstilling af et økonomisk gode, såfremt det økonomiske gode er bestemt til virksomheden og anvendes til erlæggelse af den anden ydelse. Beløber anskaffelses- eller fremstillingsomkostningerne sig til mindst 500 EUR, skal de fordeles ligeligt over en periode, der svarer til den berigtigelsesperiode for det økonomiske gode, der gælder i henhold til § 15a.

[...]«

18. § 15a i UStG vedrører berigtigelse af fradrag. Det hedder i stk. 1:

»Sker der ved et økonomisk gode inden for en periode på fem år efter det tidspunkt, hvor godet anvendes første gang, en ændring af de forhold, der er afgørende for det oprindelige fradrag af merværdiafgiften, skal der for hvert kalenderår, i hvilket ændringen er relevant, foretages en udligning ved at berigtige fradraget af de momsbeløb, som påhviler anskaffelses- og fremstillingsomkostningerne. Ved fast ejendom, inklusive de væsentlige bestanddele heraf, ved rettig-

3 — BGBl. 1993 I, s. 565, herefter »UStG«.

heder, som er underlagt de civilretlige regler om fast ejendom, og ved fast ejendom på fremmed grund, gælder der i stedet for de fem år en periode på ti år.«

II — Faktiske omstændigheder

19. I løbet af 2003 lod den fælles husholdning efter tysk ret (Hausgemeinschaft [4], herefter »den fælles husholdning« eller »sagsøgeren«) bestående af Jörg og Stefanie Wollny opføre en ejendom, som den udelukkende bestemte for virksomheden. Af denne ejendom anvendes 20,33% til kontorlokaler for et revisionskontor, der udlejes til det ene medlem af den fælles husholdning, og de resterende 79,67% er privat bolig for de to medlemmer af husholdningen. Der skal betales moms af det erhvervsmæssige lejemål, idet den fælles husholdning har givet afkald på fritagelse for udlejningstransaktioner [5].

20. I sine foreløbige momsangivelser for december måned 2003 samt for januar til marts 2004 fratrak den fælles husholdning hele momsen, som var faktureret den i forbindelse med udgifter til opførelse af ejendommen.

21. For at fastslå beregningsgrundlaget for den moms, der skulle betales for privat beboelse, gik den fælles husholdning ud fra den tyske lovgivning om indkomstskat (Einkommensteuergesetz), hvor afskrivningsperioden for en fast ejendom er på halvtreds år. Den anslog derfor, at dette beskatningsgrundlag beløb sig til et månedligt beløb på 1/12 af 2% af de opførelsesomkostninger, der kunne henføres til den privat benyttede del af bygningen.

22. Finanzamt Landshut besluttede, at det nævnte beskatningsgrundlag skulle fastlægges i henhold til varigheden af perioden for berigtigelse af fradrag af moms ifølge § 15a i UStG, i overensstemmelse med sjette direktivs artikel 20. Den korrigerede derfor sagsøgerens beregning og fastsatte det månedlige afgiftsgrundlag for momsen for privat benyttelse af en del af ejendommen til 1/12 af 10% af de opførelsesomkostninger, der kunne henføres til denne del.

23. Da Finanzamt Landshut afviste den fælles husholdnings klager over de foreløbige momsafgørelser, der blev udsendt i overens-

4 — Dette begreb definerede sagsøgeren i retsmødet som et fællesskab oprettet mellem to eller flere personer, der har et hus, som de udlejer.

5 — Det skal understreges, at bortforpagtning og udlejning af fast ejendom, med forbehold for undtagelser, er fritaget for moms ifølge sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), men at medlemsstaterne i medfør af samme direktivs artikel 13, punkt C, første afsnit, litra a), kan indrømme afgiftspligtige personer ret til at vælge at erlægge afgift i tilfælde af disse transaktioner.

stemmelse med den i ovenstående præmis omtalte beregning, anlagde den fælles husholdning sag ved Finanzgericht München.

III — Det præjudicielle spørgsmål

24. Finanzgericht München vurderede, at løsningen af den tvist, den havde fået forelagt, afhang af fastlæggelsen af beskatningsgrundlaget vedrørende privat benyttelse af en ejendom, der udelukkende var bestemt for virksomheden. Den anførte, at sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra c), ikke indeholder nogen definition af udtrykket »udgifter«. Den anførte, at den af følgende årsager var i tvivl om, hvilken betydning dette begreb skulle tillægges.

25. Dels fastslog Domstolen i Enkler-dommen [6], at beskatningsgrundlaget ifølge denne bestemmelse udelukkende skal fastlægges under hensyntagen til de udgifter, der er forbundet med selve godet, f.eks. afskrivninger som følge af godets værdiforringelse eller udgifter, som den afgiftspligtige person har afholdt, og som har givet ham ret til momsfradrag [7].

26. Denne præmis kunne styrke sagsøgerens stilling, idet privat benyttelse af en del af ejendommen, hvis værdi kan forringes, skulle være dækket af den procentvise beskatning af hans/hendes byggeomkostninger fordelt over hele afskrivningsperioden. Den kunne ligeledes bekræfte sagsøgerens opfattelse af, at grundens købspris ikke skal inkluderes i beskatningsgrundlaget, hvis den har givet ret til fradrag for indgående moms, fordi værdien af den grund ejendommen bygges på, ikke kan forringes ved brug.

27. Denne analyse kunne også understøttes af betydningen af udtrykket »udgifter«, der forudsætter en forringelse af godets værdi som følge af brugen heraf. Der vil imidlertid ikke kunne ske en fuldstændig værdiforringelse af en ejendom i løbet af en periode på ti år.

28. Dels er det også blevet vurderet, at sjette direktivs artikel 6, stk. 2, litra a), har til formål at sikre ligebehandling af den afgiftspligtige person, der bruger en virksomheds gode til private formål, og den endelige forbruger [8]. Denne bestemmelse sigter således mod at ophæve virkningerne af fradraget af indgående moms for den del af godet, der bruges til private formål, eftersom en endelig forbruger skulle betale den tilsvarende moms.

6 — Dom af 26.9.1996, sag C-230/94, Enkler mod Finanzamt Homburg, Sml. I, s. 4517.

7 — Ibidem, præmis 36.

8 — Jf. bl.a. Enkler-dommen, præmis 35.

29. Sigtet med sjette direktivs artikel 6, stk. 2, litra a), skulle derfor snarere føre til en fordeling af de samlede anskaffelses- eller opførelsesomkostninger i forbindelse med godet over den periode for berigtigelse af momsfradrag, der gælder i national ret, dvs. ti år i den foreliggende sag. Denne løsning ville faktisk give mulighed for at undgå »afgiftsfrit endeligt forbrug«, dvs. situationer, hvor fradrag af indgående moms ikke ville blive tilbagebetalt fuldt ud.

30. Der kunne faktisk være tale om et afgiftsfrit endeligt forbrug, hvis ejendommen for eksempel blev afhændet uden moms efter denne tiårige berigtigelsesperiode [9]. Såfremt beskatningsgrundlaget i et sådant tilfælde fastlægges i forhold til ejendommens afskrivningsperiode, dvs. halvtreds år, vil den afgiftspligtige person efter ti år kun have tilbagebetalt en femtedel af det momsbeløb, den pågældende har opnået fradrag for. En sådan situation ville derfor være i modstrid med formålet med artikel 6, stk. 2, litra a), i sjette direktiv.

31. Formålet med denne bestemmelse kunne ligeledes berettige, at grundanskaffelsesprisen blev inkluderet i beskatningsgrundlaget, såfremt den gav ret til et fradrag for indgående moms, eftersom den endelige forbruger ligeledes ville skulle betale denne afgift på købstidspunktet.

32. På baggrund af denne analyse understregede Finanzgericht München imidlertid, at Domstolen med Seeling-dommen [10] havde begrænset rækkevidden af dette formål, idet den vurderede, at det var en følge af et bevidst valg fra fællesskabslovgivers side [11], når den berigtigelsesperiode, der er fastsat i sjette direktivs artikel 20, stk. 2, kun delvist kan korrigere fradraget af indgående moms.

33. På baggrund af ovenstående besluttede Finanzgericht München at udsætte sagen og at forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Hvorledes skal udtrykket »udgifter« i artikel 11, punkt A, stk. 1, litra c), i [sjette direktiv] fortolkes? Omfatter udgifterne i forbindelse med en bolig, der anvendes privat, men indgår i en bygning, som udelukkende er bestemt for virksomheden, (ud over de løbende udgifter) også de årlige afskrivninger, i henhold til de relevante nationale bestemmelser, som følge af slitage på bygninger, og/eller den årlige andel —

9 — Den forelæggende ret har ikke præciseret grundlaget for denne fritagelse. Det drejer sig sandsynligvis om artikel 13, punkt B, litra g), i sjette direktiv, hvorefter medlemsstaterne på betingelser, som de selv fastsætter, fritager levering af bygninger efter første indflytning.

10 — Dom af 8.5.2003, sag C-269/00, Seeling Sml. I, s. 4101.

11 — Ibidem, præmis 54.

beregnet i overensstemmelse med den pågældende nationale fradragsberigtigelsesperiode — af de anskaffelses- og opførelsesomkostninger, som har givet ret til momsfradrag?«

IV — Stillingtagen

34. Da moms er en forbrugsafgift, som afgiftspligtige personer opkræver, men som kun må pålægges den endelige forbruger, har hver afgiftspligtig person ret til at fratrække den afgift, som han/hun selv har betalt i tidligere led i forbindelse med anskaffelsen af varer og tjenesteydelser, der er nødvendige for udøvelsen af den pågældendes økonomiske virksomhed [12], fra det afgiftsbeløb han/hun selv har inkasseret hos sine kunder, og som den pågældende skal betale til staten. Som følge heraf er det udelukkende i det omfang disse goder og disse tjenesteydelser anvendes i forbindelse med den pågældendes virksomhed, der i sig selv er momspligtig, at en afgiftspligtig person er berettiget til dette fradrag.

35. Når en afgiftspligtig person har anskaffet goder eller tjenesteydelser og bruger disse til virksomhed, der er fritaget for moms, eller som ikke hører ind under anvendelsesområdet for denne afgift, kan der principielt hverken opkræves udgående moms eller fratrækkes indgående moms [13].

36. Såfremt den afgiftspligtige anvender et investeringsgode til såvel erhvervsmæssige som private formål, har den pågældende i momsmæssig henseende valget mellem at henføre hele dette gode til sin virksomhedsformue, at bevare hele godet i sin private formue og således holde det helt uden for momsordningen, eller kun at lade godet indgå i virksomheden i det forhold, det faktisk anvendes erhvervsmæssigt [14].

37. Såfremt den afgiftspligtige vælger at henføre et investeringsgode til sin virksomhed i fuldt omfang, selv om det både anvendes til erhvervsmæssige og private formål, er det fast retspraksis, at den indgående moms, der skal erlægges ved erhvervelsen eller opførelsen af dette gode, i princippet fradrages fuldt ud og øjeblikkeligt. Domstolen har flere gange valgt denne fortolkning af sjette direktiv [15]. Domstolen (Store Afdeling) stadfæstede den for nylig i dommen i sagen Charles og Charles Tijmens [16].

12 — Dom af 4.10.1995, sag C-291/92, Finanzamt Uelzen mod Armbrecht, Sml. I, s. 2775, præmis 27.

13 — Dom af 30.3.2006, sag C-184/04, Uudenkaupungin kaupunki, Sml. I, s. 3039, præmis 24.

14 — Dom af 14.7.2005, sag C-434/03, Charles og Charles-Tijmens Sml. I, s. 7037, præmis 23 og den deri nævnte retspraksis.

15 — Jf. Seeling-dommen, præmis 41 og den deri nævnte retspraksis.

16 — Præmis 24.

38. Herefter har en afgiftspligtig person, der vælger at henføre hele en bygning til sin virksomhed, og som anvender en del af denne bygning til private formål, ret til at trække den indgående moms fra de samlede anskaffelses- eller opførelsesomkostninger for den pågældende bygning.

39. I det omfang, hvor den afgiftspligtige med hensyn til den del af dette gode, som anvendes til private formål, befinder sig i en situation, der kan sammenlignes med den endelige forbrugers, er den pågældende imidlertid forpligtet til at betale moms svarende til denne anvendelse. Denne forpligtelse er anført i sjette direktivs artikel 6, stk. 2, der bestemmer, at den nævnte anvendelse sidestilles med en tjenesteydelse mod vederlag, som den afgiftspligtige således udfører for sig selv.

40. Da der i dette eksempel ikke er tale om nogen transaktion med tredjemand eller en modydelse betalt af denne, som kan danne beregningsgrundlag for momsen, bestemmer sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra c), at beskatningsgrundlaget er »de udgifter, som den afgiftspligtige person har haft i forbindelse med tjenesteydelsen«.

41. I denne sag søger Finanzgericht München at få oplyst, om dette udtryk skal forstås således, at det ud over løbende udgifter udelukkende omfatter ejendommens værdiforringelse beregnet i forhold til godets sædvanlige levetid ifølge de nationale afskrivningsregler.

42. Med sit præjudicielle spørgsmål ønsker den forelæggende ret således nærmere bestemt oplyst, om artikel 11, punkt A, stk. 1, litra c), i sjette direktiv skal fortolkes således, at den er til hinder for en national lovgivning, hvorefter momsberegningsgrundlaget for privat anvendelse af en del af en ejendom, som den afgiftspligtige udelukkende har bestemt for sin virksomhed, fastsættes årligt til en brøkdel af anskaffelses- eller opførelsesomkostningerne fastlagt i forhold til varigheden af perioden for berigtigelse af momsfradrag i henhold til sjette direktivs artikel 20.

43. Den forelæggende ret har redegjort for svarmulighederne på dette spørgsmål på følgende måde. Der er tre i alt.

44. Den første af disse muligheder er naturligvis det momsbeløb, den afgiftspligtige betaler årligt af den private anvendelse. Hvis der i udgiftsbeløbet kun skal indregnes ejendommens værdiforringelse, vil momsberegningen i den foreliggende sag svare til 2%

årligt af opførelsesomkostningerne for den del af bygningen, der anvendes til private formål, eftersom den i den nationale lovgivning fastsatte afskrivningsperiode er på halvtreds år. Omvendt ville beskatningsgrundlaget være 10% af disse omkostninger, fordi berigtigelsesperioden for momsfradrag i national ret er fastsat til ti år.

45. Den anden mulighed, der følger direkte af den foregående, er risikoen for at få et afgiftsfrit endeligt forbrug for eksempel i tilfælde af et momsfrit salg af ejendommen efter berigtigelsesperioden for momsfradrag. Der vil ikke foreligge en sådan risiko, hvis beskatningsgrundlaget fastlægges i henhold til denne nationale berigtigelsesperiode, eftersom den afgiftspligtige ved denne periodes udløb vil have tilbagebetalt den samlede fratrukne indgående moms, der svarer til den del af ejendommen, som benyttes til private formål.

46. Den tredje mulighed vedrører spørgsmålet om, hvorvidt omkostningerne til anskaffelse af den grund, ejendommen er opført på, indgår i beskatningsgrundlaget, når der skal betales moms af denne anskaffelse, og køberen har opnået fradrag for denne moms. Hvis udtrykket »udgifter, som den afgiftspligtige person har haft i forbindelse med tjenesteydelsen« i sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra c), udelukkende skal forstås som værdiforringelse af ejendommen, skal omkostningerne til anskaffelse af grunden muligvis udelukkes fra beskatningsgrundlaget, eftersom værdien af den grund, ejendommen opføres på, i princippet ikke forringes.

47. I forbindelse med den foreliggende sag står tre konkurrerende opfattelser over for hinanden.

48. Sagsøgeren har gjort gældende, at de udgifter, der er anført i sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra c), skal forstås således, at de ud over de løbende udgifter udelukkende dækker årlige afskrivninger for værdiforringelse af bygningerne, ifølge de gældende nationale regler.

49. Sagsøgeren har anført, at udtrykket »udgifter« forudsætter, at den afgiftspligtiges formue forringes. Ifølge sagsøgeren udsættes den afgiftspligtige ikke for en sådan forringelse i tilfælde af anskaffelse eller opførelse af en ejendom, fordi omkostningerne til disse transaktioner opvejes af ejendommens værdi. Der vil derfor kun være tale om en forringelse af formuen og dermed om udgifter i henhold til sjette direktivs arti-

kel 11, punkt A, stk. 1, litra c), hvis værdien af godet forringes. Denne forringelse ville dog ikke skyldes den berigtigelsesperiode, der er fastsat i sjette direktivs artikel 20, men anvendelsens varighed.

50. På samme måde har sagsøgeren gjort gældende, at omkostningerne til anskaffelse af den grund, ejendommen bygges på, ikke skal indregnes i beskatningsgrundlaget, fordi værdien af denne grund ikke forringes med tiden.

51. Omvendt har den tyske regering og Det Forenede Kongeriges regering gjort gældende, at sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra c), ikke er til hinder for en lovgivning som den omtvistede tyske lov.

52. De har gjort gældende, at denne bestemmelse ikke præcist definerer, hvad udtrykket »udgifter« dækker over. De har udledt heraf, at medlemsstaterne har en skønsmargen for gennemførelsen af dette udtryk. De har understreget, at den omhandlede nationale lovgivning er i overensstemmelse med formålet med hele denne bestemmelse, der er at sikre ligebehandling af den afgiftspligtige person, der bruger virksomhedens gode til private formål, og den endelige forbruger, der måtte anskaffe samme slags gode.

53. I forhold til dette formål bør udtrykket »udgifter« forstås som omkostninger ved anskaffelse eller opførelse af ejendommen samt eventuelt prisen for køb af grunden, når det har givet ret til fradrag af momsen. Det ville ligeledes være i overensstemmelse med det nævnte formål at fordele beløbet på opførelsesomkostningerne svarende til den del af ejendommen, som anvendes til private formål, over berigtigelsesperioden for momsfradrag, eftersom denne løsning ville sikre, at enhver risiko for afgiftsfrit forbrug kunne undgås.

54. Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber har indtaget en mellemposition. I modsætning til den tyske regering og Det Forenede Kongeriges regering har den gjort gældende, at omkostningerne til anskaffelse eller opførelse af ejendommen ikke kan fordeles i henhold til de nationale regler om berigtigelse af fradrag af moms. På den ene side findes der ifølge Kommissionen ingen tvingende grund til at anvende sjette direktivs artikel 20, stk. 2, i forbindelse med artikel 6, stk. 2, litra a), heri. På den anden side må Domstolen med Seeling-dommen

have begrænset betydningen af risikoen for et afgiftsfrit endeligt forbrug.

55. Over for sagsøgerens opfattelse har Kommissionen imidlertid gjort gældende, at fordelingen af anskaffelses- og opførelsesomkostninger heller ikke må fastlægges i henhold til de nationale indkomstskatteretlige afskrivningsregler, fordi der er betydelige forskelle mellem disse regler inden for EU. Desuden skal de nævnte regler opfylde særlige formål, der er den fælles momsordning uvedkommende. Ifølge Kommissionen skal denne fordeling foretages efter objektive regnskabsmæssige kriterier, der er generelt anerkendt og gælder for moms. Den har endvidere understreget, at beskatningsgrundlaget i givet fald skal omfatte omkostningerne ved erhvervelse af grunden.

56. Jeg mener som den tyske regering og Det Forenede Kongeriges regering, at sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra c), ikke er til hinder for, at beløbet på anskaffelses- eller opførelsesomkostningerne svarende til den del af ejendommen, den afgiftspligtige anvender til private formål, fordeles over hele berigtigelsesperioden for momsfradrag fastsat i henhold til sjette direktivs artikel 20.

57. Før jeg fremsætter begrundelsen for denne holdning, forekommer det hensigtsmæssigt kort at præcisere forbindelsen mellem fristerne i sjette direktivs artikel 20, stk. 2, og samme direktivs artikel 6, stk. 2, litra a).

58. Som sagsøgeren og Kommissionen har anført, er der ikke i sjette direktiv nogen tvingende grund til at anvende berigtigelsesperiodens varighed som fastsat i nævnte direktivs artikel 20, stk. 2, i forbindelse med dennes artikel 6, stk. 2, litra a).

59. Sjette direktivs artikel 20 vedrører nemlig den situation, hvor en afgiftspligtig bruger det samme gode til erhvervsmæssige og private formål, når den pågældende har valgt at henføre dette gode til virksomheden, men udelukkende i det omfang, den pågældende anvender det til erhvervsmæssige formål. I et sådant tilfælde har denne afgiftspligtige person kun opnået fradrag for den indgående moms på omkostningerne til anskaffelse eller opførelse af det nævnte gode i forhold til den del heraf, der anvendes til erhvervsmæssige formål.

60. Nævnte artikel 20 har til formål at give mulighed for at korrigere dette fradrag i forhold til de ændringer, der senere er sket i den afgiftspligtiges anvendelse af godet i forhold til dennes oprindelige angivelse, eller fordi det nævnte fradrag var baseret på en fejlagtig angivelse.

61. Sjette direktivs artikel 20, stk. 2, bestemmer, at denne berigtigelse kun kan foretages i en bestemt periode, som i princippet er på fem år. Den bestemmer dog, at perioden kan forlænges for så vidt angår fast ejendom. I den oprindelige affattelse af sjette direktiv kunne den nævnte periode forlænges til ti år. Med ikrafttrædelsen af direktiv 95/7 kan den forlænges op til tyve år.

62. Når den afgiftspligtige, som i den foreliggende sag, har valgt at henføre hele den faste ejendom til virksomheden og således fratrække hele den indgående moms på omkostningerne til dens anskaffelse eller opførelse, er det sjette direktivs artikel 6, stk. 2, der skal anvendes. Som allerede anført, sidestilles privat anvendelse af en del af ejendommen med en tjenesteydelse mod vederlag. Det er i henhold til sidstnævnte bestemmelse, at den afgiftspligtige tilbagebetaler momsen på anskaffelses- eller opførelsesomkostningerne vedrørende den del af ejendommen, som han/hun bruger til private formål.

63. Såfremt denne del af ejendommen i tidens løb bliver mindre eller større, skal berigtigelsesmekanismen i sjette direktivs artikel 20 ikke finde anvendelse. Denne ændring skal for den pågældende afgiftsperiode overvæltes i forhold til anskaffelses- og opførelsesomkostningerne, der er indregnet i fastsættelsen af beskatningsgrundlaget som omtalt i sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra c).

64. Såfremt den ejendom, der i sin helhed er henført til virksomheden, imidlertid sælges, er de i sjette direktivs artikel 20, stk. 2, anførte frister imidlertid relevante. Hvis salget sker i løbet af perioden for berigtigelse af momsfradrag i henhold til nævnte direktivs artikel 20, stk. 2, betragtes ejendommen i henhold til samme artikels stk. 3, som om den af den afgiftspligtige person fortsat var blevet anvendt i forbindelse med økonomisk virksomhed indtil udløbet af denne periode, og fradraget af moms på omkostningerne til anskaffelse eller opførelse af ejendommen kan derefter gøres til genstand for en efterfølgende berigtigelse.

65. Omvendt fremgår det ligeledes af disse bestemmelser, at hvis ejendommen sælges efter udløbet af denne periode, er en sådan efterfølgende berigtigelse ikke længere mulig. I det tilfælde er der derfor en risiko for afgiftsfrit endeligt forbrug.

66. Det er navnlig for at afværge en sådan risiko, at den tyske regering og Det Forenede Kongeriges regering har gjort gældende, at momsberegningsgrundlaget for anvendelse af en ejendom til private formål, når den udelukkende er henført til virksomheden, skal kunne beregnes i forhold til varigheden af perioden for berigtigelse af momsfradrag, som er fastsat i national ret i overens-

stemmelse med sjette direktivs artikel 20, stk. 2.

67. Jeg deler disse regeringers opfattelse af følgende årsager. For det første giver sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra c), medlemsstaterne en skønsmargen med hensyn til gennemførelsen. For det andet er fastlæggelsen af det omtvistede beskatningsgrundlag i forhold til varigheden af perioden for berigtigelse af fradrag af moms i overensstemmelse med formålet med sjette direktivs artikel 6, stk. 2. For det tredje er en sådan fastlæggelse ligeledes i overensstemmelse med formålet om harmonisering af beskatningsgrundlaget, der tilstræbes med nævnte direktiv.

68. Vedrørende det første punkt skal det understreges, at sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra c), bestemmer, at beskatningsgrundlaget ved de i sjette direktivs artikel 6, stk. 2, omhandlede transaktioner er de »udgifter, som den afgiftspligtige person har haft i forbindelse med tjenesteydelsen«. Som den forelæggende ret har anført, er dette udtryk ikke defineret i sjette direktiv.

69. Der kan ikke desto mindre af ordlyden af denne artikel 6, stk. 2, udledes følgende informationer. Udtrykket »udgifter« defineres som brug af penge, især med andre formål end investering [17]. Den bogstavelige betydning af udtrykket »udgifter, som den afgiftspligtige person har haft i forbindelse med tjenesteydelsen« er således relativt bred og upræcis [18]. Jeg mener, det kan forstås således, at det betyder samtlige udgifter, der har været og er nødvendige for at muliggøre udførelsen af tjenesteydelsen. Dette udtryk kan derfor læses på den måde, at det ud over løbende udgifter betegner samtlige omkostninger til anskaffelse eller udførelse af de goder, der er genstand for nævnte tjenesteydelse.

70. Herefter tyder det forhold, at den afgiftspligtiges anvendelse af et gode fra virksomheden til sine private formål sidestilles med en tjenesteydelse mod vederlag, dvs. med en transaktion, der forlænges i tid, logisk set på, at inddrivelsen af moms på disse omkostninger skal fordeles.

71. Det kunne ligeledes af denne sidestilling og af det formål, lovgiver forfølger i hele sjette direktivs artikel 6, stk. 2, udledes, at denne fordeling skal foretages over hele godets økonomiske levetid. Det er nemlig

17 — Jf. definition af »dépense« (udgift) i *Le Petit Robert, Dictionnaire de la langue française*, éd. Dictionnaires Le Robert, Paris, 1996, s. 595.

18 — Jf. vedrørende udtrykket »udgifter« andre sprogudgaver af sjette direktiv, »Betrag der Ausgaben« på tysk, »uitgaven« på nederlandsk, »the full cost« på engelsk, »montant des dépenses« på fransk og »spese sostenute« på italiensk.

fast retspraksis, at denne bestemmelse har til formål at sikre ligebehandling af den afgiftspligtige og den endelige forbruger [19]. Det drejer sig om at forhindre, at en afgiftspligtig person, som har kunnet fradrage momsen på købet af et gode, der er bestemt for hans virksomhed, kan unddrage sig momsbetaling, når han udtager godet af sin virksomheds formue til privat brug og dermed nyder uberettigede fordele i forhold til den almindelige forbruger, som køber godet og betaler moms [20].

72. Der er således den fordel ved fordelingen over hele godets økonomiske levetid, at det giver mulighed for at tilpasse beskatningsgrundlaget i forhold til eventuelle ændringer i den del af godet, som den afgiftspligtige udtager til private formål. Beskatningsgrundlaget i henhold til sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra c), er derfor af Domstolen i Enkler-dommen blevet fortolket således, at det omfatter de udgifter, der er forbundet med selve godet, f.eks. afskrivninger som følge af forringelsen af godets værdi [21], som den forelæggende ret har anført.

73. Det spørgsmål, der rejses i dette tvistemål, drejer sig om, hvorvidt denne fortolkning af sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra c), er den eneste, der er i overensstemmelse med fællesskabsretten. Med andre ord må det afgøres, om medlemsstaterne ved gennemførelsen af denne bestemmelse har et skøn, hvorefter de har ret til at fordele tilbagebetalingen af momsen vedrørende anvendelse af godet til private formål over en kortere periode, der følger perioden for berigtigelse af fradrag af moms.

74. Jeg er af den opfattelse, at medlemsstaterne har et sådant skøn.

75. Det er ubestridt, at artikel 11, punkt A, stk. 1, litra c), i modsætning til andre bestemmelser i sjette direktiv [22] ikke indeholder en henvisning til den nationale lovgivning med hensyn til at fastslå dens betydning og rækkevidde. Udtrykket »udgifter, som den afgiftspligtige person har haft i forbindelse med tjenesteydelsen« er derfor et selvstændigt begreb inden for fællesskabsretten, som det ikke kan overlades til den enkelte medlemsstat at fortolke [23].

19 — Enkler-dommen, præmis 35.

20 — Ibidem, præmis 33.

21 — Præmis 36. I denne sag blev Domstolen spurgt om fastlæggelsen af beskatningsgrundlaget for beregning af moms af privat anvendelse i visse perioder af året af en campingbil, der udelukkende var bestemt for virksomheden. Domstolen vurderede, at der skulle tages hensyn til en del af udgifterne som defineret i præmis 36, svarende til forholdet mellem den samlede periode, hvor godet faktisk er blevet anvendt, og den periode, hvor godet faktisk er blevet anvendt til virksomheden uvedkommende formål (præmis 37).

22 — Jf. i den forbindelse sjette direktivs artikel 4, stk. 3, litra b), vedrørende udtrykket »byggegrunde« og artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c), i samme direktiv vedrørende udtrykkene »lægegerning og dertil knyttede erhverv«.

23 — Jf. i den forbindelse, dom af 1.2.1977, sag 51/76, Verbond van Nederlandse Ondernemingen mod Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen, Sml. s. 113, præmis 10 og 11.

76. Sjette direktiv indeholder dog ikke alle oplysninger, så der kan fastlægges et ensartet indhold af dette udtryk i hele EU. Hverken det nævnte udtryks ordlyd eller den ordning, det indgår i, gør det efter min opfattelse muligt med sikkerhed at fastslå, at fordelingen af omkostningerne til anskaffelse eller opførelse af det pågældende gode nødvendigvis skal foretages over hele dette godes økonomiske levetid. Under alle omstændigheder bestemmer sjette direktiv ikke, på hvilket grundlag afskrivningen for godets værdiforringelse skal beregnes.

77. Det bør derfor kontrolleres, at fastlæggelsen af beregningsgrundlaget for den omtvistede moms i forhold til varigheden af perioden for berigtigelse af fradrag er i overensstemmelse med formålene med sjette direktivs artikel 6, stk. 2, og med selve direktivet.

78. Vedrørende det første punkt sigter artikel 6, stk. 2, som allerede konstateret mod at sikre ligebehandling af den afgiftspligtige person, der har udtaget virksomhedens gode efter at have opnået fradrag for hele den moms, der er erlagt i forbindelse med omkostninger til anskaffelse eller fremstilling af dette gode, og den endelige forbruger, der ville skulle betale denne afgift ved anskaffelse eller opførelse af et identisk gode.

79. Fastlæggelsen af beregningsgrundlaget for moms af privat brug i forhold til varigheden af perioden for berigtigelse af fradrag af moms med henblik på at undgå, at der i tilfælde af salg ved udløbet af denne periode fortsat består et afgiftsfrit endeligt forbrug, er helt i overensstemmelse med dette formål.

80. Jeg mener ikke, at Seeling-dommen ændrer ved denne vurdering.

81. I sagen, der gav anledning til denne dom, prøvede Domstolen ganske vist den tyske regerings argument om risikoen for et afgiftsfrit endeligt forbrug i tilfælde af salg af ejendommen uden moms efter udløbet af perioden for berigtigelse af fradragene. Det er ligeledes godtgjort, at Domstolen anførte, at når denne berigtigelsesperiode kun delvist kunne korrigere fradraget af indgående moms, var det en følge af et bevidst valg fra fællesskabslovgivers side, og at varigheden af den nævnte periode for investeringsgoder i form af fast ejendom var blevet udvidet til tyve år for at tage hensyn til sådanne goders økonomiske levetid [24].

82. Dog skal rækkevidden af dette svar efter min mening vurderes på baggrund af den kontekst, det er givet i.

24 — Seeling-dommen, præmis 54 og 55.

83. På det tidspunkt, hvor de faktiske omstændigheder i Seeling-sagen fandt sted, bestemte den tyske lovgivning, at grundlaget for beregning af moms af privat anvendelse af en ejendom, der udelukkende var bestemt for virksomheden, skulle beregnes i forhold til godets værdiforringelse. Den tyske regering ønskede at anfægte den retspraksis, hvorefter en afgiftspligtig, der vælger at henføre hele en bygning til sin virksomhed, og som herefter anvender en del af denne bygning til private formål, har ret til at trække den indgående moms fra de samlede omkostninger til anskaffelse eller opførelse af den pågældende bygning.

84. Den byggede denne anfægtelse på sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), hvorefter leje af fast ejendom i princippet er fritaget for moms, således at den ikke åbner mulighed for at opnå fradrag for indgående moms. Den gjorde gældende, at da sjette direktivs artikel 6, stk. 2, første afsnit, litra a), sidestiller anvendelse af et virksomhedsgode til privat brug med en tjenesteydelse, og da denne anvendelse set i forhold til det endelige forbrug mest ligner en udlejning, finder det fritagelsestilfælde, der er omhandlet i direktivets artikel 13, punkt B, litra b), anvendelse.

85. Til støtte for denne analyse gjorde den gældende, at det manglende fradrag af indgående moms ville have den fordel, at man undgik et afgiftsfrit forbrug i tilfælde af momsfrit salg af ejendommen efter udløbet af berigtigelsesperioden på ti år.

86. I Seeling-dommen afviste Domstolen den tyske regerings argument på grundlag af sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b). Den vurderede, at anvendelsen til privat brug for den afgiftspligtige person af en bolig i en bygning, som sidstnævnte udelukkende havde bestemt for sin virksomhed, ikke henhører under denne bestemmelse, fordi den ikke udgør en egentlig udlejning i denne bestemmelses forstand [25].

87. Den anførte i den forbindelse, at såfremt den omstændighed, at en afgiftspligtig person gives mulighed for udelukkende at bestemme en bygning for sin virksomhed, og derfor for at fradrage den indgående moms, der skal erlægges af de fulde byggeomkostninger, kan have som konsekvens, at endeligt forbrug er afgiftsfrit, fordi den berigtigelsesperiode, der er fastsat i sjette direktivs artikel 20, stk. 2, kun delvist kan korrigere det fradrag af indgående moms, der blev foretaget ved opførelsen af bygningen, er dette en følge af et bevidst valg fra fællesskabslovgivers side og kan derfor ikke medføre en udvidende fortolkning af dette direktivs artikel 13, punkt B, litra b).

88. Som den tyske regering og Det Forenede Kongeriges regering mener jeg ikke, at

25 — Ibidem, præmis 49-52.

Domstolen i Seeling-dommen har ønsket at anfægte rækkevidden af formålet med sjette direktivs artikel 6, stk. 2.

89. Jeg ser denne dom som en bekræftelse af fast praksis, hvorefter en afgiftspligtig person, der vælger at bestemme en hel bygning til sin virksomhed, og som derefter anvender en del af denne bygning til privat brug, derfor på den ene side har ret til at fratrække den indgående moms, der er erlagt af de fulde omkostninger ved opførelsen af bygningen, og på den anden side har en tilsvarende forpligtelse til at betale moms af de udgifter, der har været afholdt i forbindelse med denne anvendelse.

90. Selv om Domstolen i nævnte dom konstaterer grænserne for denne ordnings evne til at sikre en fuldstændig lighed mellem en afgiftspligtig person og en endelig forbruger, anfægter den efter min opfattelse ikke det princip, hvorefter det påhviler den nationale lovgivningsmyndighed, så vidt det overhovedet er muligt at undgå, at endeligt forbrug er afgiftsfrit.

91. På baggrund af disse elementer forekommer det mig ubestrideligt, at den tyske regerings hensigt om at undgå et afgiftsfrit endeligt forbrug i tilfælde af afståelse af godet uden moms efter udløbet af perioden for berigtigelse af fradragene, er helt i overensstemmelse med formålet med sjette direktivs artikel 6, stk. 2.

92. Det kunne mod denne affattelse indvendes, at den tyske regering også skaber risiko for afgiftsfrit endeligt forbrug ved at forkorte momstilbagebetalingsperioden til varigheden af perioden for berigtigelse af fradrag. Den tyske regering har nemlig anført, at såfremt den pågældende fortsat bruger ejendommen privat efter udløbet af den tiårige periode, vil anskaffelses- eller opførelsesomkostningerne ikke længere indgå i beskatningsgrundlaget. Den private anvendelse vil derefter kun blive beskattet på grundlag af de løbende udgifter, ejendommen genererer.

93. En sådan udelukkelse af anskaffelses- eller opførelsesudgifter fra beskatningsgrundlaget forekommer helt berettiget, eftersom fradraget af den indgående moms vil være fuldstændigt tilbagebetalt. Denne tilbagebetaling vil imidlertid være beregnet af den del af ejendommen, som i en periode på ti år er benyttet til private formål. Såfremt den afgiftspligtige ved udløbet af denne periode bruger en større del af ejendommen til private formål, må det antages, at anvendelsen af denne ekstra del til private formål ikke bliver beskattet. På det trin forbliver spørgsmålet åbent.

94. Jeg mener dog ikke, at denne eventuelle mangel ved ordningen er af en sådan art, at

den anfægter den omtvistede tyske lovgivnings overensstemmelse med formålet med sjette direktivs artikel 6, stk. 2.

95. Der er efter min opfattelse en anden fordel ved at fastlægge momsberegningsgrundlaget i forhold til fradragsberigtigelsesperioden, som fremmer en større ligebehandling af den afgiftspligtige og den endelige forbruger. Denne fordel skyldes, at det beløb, den afgiftspligtige årligt betaler i moms af den private brug, bliver højere. Dette højere beløb bidrager til at nedbringe uligheden i de forskellige situationer, der skabes af den likviditetsmæssige fordel, som fordelingen af gælden giver den afgiftspligtige person i forhold til den endelige forbruger, der skal afholde hele momsudgiften straks ved anskaffelse eller opførelse af godet.

96. Endelig er jeg af den opfattelse, at fastlæggelsen af momsberegningsgrundlaget i forhold til varigheden af fradragsberigtigelsesperioden forbliver inden for acceptable grænser henset til formålet med sjette direktiv.

97. Dette har, som titlen viser, til formål at fastlægge et ensartet momsberegningsgrundlag ifølge fællesskabsreglerne [26]. Rækkevidden af dette formål udtrykkes imidlertid forsigtigt i niende betragtning til sjette direktiv, i den oprindelige affattelse, hvori det hedder, at direktivet sigter mod at opnå »sammenlignelige« resultater i samtlige medlemsstater. På baggrund af den skønsmargen, medlemsstaterne har i kraft af sjette direktivs artikel 20, er jeg af den opfattelse, at den omtvistede nationale lovgivning opfylder denne betingelse.

98. Henvisningen til artikel 20 forekommer mig relevant i forbindelse med denne vurdering af følgende grunde. Som sjette direktivs artikel 20 skal artikel 6, stk. 2, og artikel 11, punkt A, stk. 1, litra c), finde anvendelse på en situation, hvor et gode, der har givet ret til fradrag af moms, som er erlagt af anskaffelses- eller opførelsesomkostningerne, herefter henføres til en anvendelse, der ikke giver ret til et sådant fradrag. Det drejer sig om supplerende bestemmelser i sjette direktiv, som behandler situationer, hvor et gode er omfattet af blandet anvendelse, dvs. både bruges til erhvervsmæssige og private formål.

99. Endvidere har mekanismerne i henhold til disse forskellige bestemmelser sammenlignelige økonomiske virkninger [27]. Der er i

26 — Dom af 8.6.2000, sag C-400/98, Breitsohl Sml. I, s. 4321, præmis 48.

27 — Uudenkaupungin kaupunki-dommen, præmis 30.

begge tilfælde tale om at tilbagebetale den moms, den afgiftspligtige person har opnået fradrag for, og som i sidste ende skal påhvile ham/hende.

100. Det må konstateres, at medlemsstaterne i henhold til sjette direktivs artikel 20 har en relativt udstrakt skønsmargen med hensyn til at fastlægge varigheden af perioden for berigtigelse af fradrag vedrørende fast ejendom, eftersom de kan fastsætte en varighed på mellem fem og tyve år.

101. Henset til forbindelserne mellem mekanismen i sjette direktivs artikel 20 og mekanismen i samme direktivs artikel 6, stk. 2, forekommer fastlæggelsen af beskatningsgrundlaget for privat anvendelse af en ejendom, der udelukkende er bestemt for virksomheden, i forhold til varigheden af perioden for berigtigelse af fradrag ikke at være i modstrid med formålet om harmonisering af beskatningsgrundlaget, der tilstræbes med sjette direktiv.

102. Ganske vist kunne den af Kommissionen anbefalede løsning, der består i at opfordre medlemsstaterne til at fastsætte afskrivningsregler over hele ejendommenes økonomiske levetid på grundlag af objektive og almindeligt anerkendte kriterier, måske føre til et mere ensartet beskatningsgrundlag.

103. Selv om en sådan løsning kan synes ønskelig, forekommer den mig med sjette direktivs nuværende indhold imidlertid ikke at berettige en anfægtelse af analysen, hvorefter den omtvistede tyske lovgivning ikke overskrider den skønsmargen, medlemsstaterne har til at fastlægge det i det nævnte direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra c), omhandlede beskatningsgrundlag.

104. Endvidere blev der af Det Forenede Kongeriges regering under retsmødet rejst alvorlig tvivl om, hvorvidt den af Kommissionen foreslåede løsning kunne føre til en større harmonisering, idet Det Forenede Kongeriges regering gjorde gældende, at der ikke findes fælles afskrivningsregler. Når man ser på de internationale regnskabsstandarder, som Europa-Parlamentet og Rådet for Den Europæiske Union vedtog i 2002 [28] med det formål at forbedre sammenligneligheden af regnskaber, der udarbejdes af børsnoterede selskaber, kan det ganske vist konstateres, at der kan anvendes forskellige afskrivningsmåder for systematisk at fordele et aktivs afskrivningsberettigede beløb over dets brugstid [29].

28 — Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EF) nr. 1606/2002 af 19.7.2002 om anvendelse af internationale regnskabsstandarder (EFT L 243, s. 1).

29 — Jf. f.eks. artikel 47 og artikel 62 i den internationale regnskabsstandard IAS 16, Materielle anlægsaktiver, der findes i bilaget til Kommissionens forordning (EF) nr. 1725/2003 af 29.9.2003 om vedtagelse af visse internationale regnskabsstandarder i overensstemmelse med forordning (EF) nr. 1606/2002 (EUT L 261, s. 1).

105. Efter denne gennemgang skal der også tages stilling til spørgsmålet om, hvorvidt omkostningerne til anskaffelse af den grund, ejendommen er opført på, skal indgå i beskatningsgrundlaget, når disse omkostninger har været pålagt moms, og den afgiftspligtige person har opnået fradrag for denne afgift.

106. Som den tyske regering, Det Forenede Kongeriges regering og Kommissionen er jeg af den opfattelse, at disse omkostninger i et sådant tilfælde skal indgå i momsberegningsgrundlaget for privat anvendelse.

107. Dels findes der ikke i ordlyden af sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra c), nogen tvingende grund til at udelukke dem. Udtrykket »udgifter, som den afgiftspligtige person har haft i forbindelse med tjenesteydelsen« skal bogstaveligt talt dække alle omkostninger, der er afholdt for at levere denne tjenesteydelse. Omkostningerne til anskaffelse af den grund, den pågældende ejendom er opført på, henhører a priori under disse udgifter.

108. Dels ville udelukkelsen heraf fra beskatningsgrundlaget naturligvis stride mod formålet med sjette direktivs artikel 6, stk. 2, der, som vi har set, sigter mod at sikre ligebehandling af den afgiftspligtige og den endelige forbruger. I det omfang, hvor sidstnævnte skulle betale moms af disse omkostninger ved anskaffelse af en byggegrund, ville det være i modstrid med det nævnte formål at fritage den afgiftspligtige herfor.

109. I forbindelse med den foreliggende sag er det ikke blevet klart fastlagt, om sagsøgeren har betalt moms af den grund, ejendommen blev opført på, og om sagsøgeren opnåede fradrag for denne afgift. Besvarelsen af dette spørgsmål afhænger af en vurdering af forholdene, som henhører under den nationale domstols kompetence.

110. På baggrund af alle disse elementer foreslår jeg, at det præjudicielle spørgsmål besvares med, at sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra c), skal fortolkes således, at den ikke er til hinder for en national lovgivning, hvorefter momsberegningsgrundlaget for privat anvendelse af en del af en ejendom, som den afgiftspligtige udelukkende har bestemt for sin virksomhed, fastsættes årligt til en brøkdel af anskaffelses- eller opførelsesomkostningerne fastlagt i forhold til varigheden af perioden for berigtigelse af fradrag af moms i henhold til sjette direktivs artikel 20. Dette beregningsgrundlag skal i givet fald omfatte omkostningerne til anskaffelse af den grund, ejendommen opføres på.

V — Forslag til afgørelse

111. På baggrund af ovenstående foreslår jeg, at det af Finanzgericht München stillede præjudicielle spørgsmål besvares således:

»Artikel 11, punkt A, stk. 1, litra c), i Rådets direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag som ændret ved Rådets direktiv 95/7/EF af 10. april 1995 skal fortolkes således, at den ikke er til hinder for en national lovgivning, hvorefter momsberegningsgrundlaget for privat anvendelse af en del af en ejendom, som den afgiftspligtige udelukkende har bestemt for sin virksomhed, fastsættes årligt til en brøkdel af anskaffelses- eller opførelsesomkostningerne fastlagt i forhold til varigheden af berigtigelsesperioden for momsfradrag i henhold til artikel 20 i sjette direktiv 77/388 med ændringer. Dette beskatningsgrundlag skal omfatte omkostningerne til anskaffelse af den grund, ejendommen opføres på, når der skal betales moms af denne anskaffelse, og den afgiftspligtige har opnået fradrag for denne afgift.«