FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT ANTONIO TIZZANO

fremsat den 11. november 2004 [1]

1. Ved kendelse af 29. august 2002, indgået til Domstolen den 23. januar 2003, forelagde Bundesfinanzhof (Tyskland) Domstolen fire præjudicielle spørgsmål om fortolkningen af Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag [2] (herefter »sjette direktiv«).

2. Den forelæggende ret ønsker nærmere bestemt oplyst, om, og i hvilket omfang en afgiftspligtig person, der sammen med sin ægtefælle har opført eller købt et beboelseshus, i den moms, han skal betale, kan fradrage den moms, der er erlagt ved erhvervelsen eller opførelsen af den del af huset, som anvendes ved udøvelse af hans erhvervsmæssige virksomhed.

1 — Originalsprog: italiensk.

2 — EFT L 145, s. 1.

I — Retsforskrifter

A — *Fællesskabsbestemmelser*

3. I den foreliggende sag skal nævnes de bestemmelser i sjette direktiv, hvori defineres en afgiftspligtig person (artikel 4), fradragsretten (artikel 17) samt de nærmere regler for udøvelse af denne ret (artikel 18 og 22).

4. Artikel 4 bestemmer følgende:

»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 ligestillede 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. Med hensyn til fradragsretten bestemmer artikel 17, stk. 2, følgende:

»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 [3]

[...]«

6. Med hensyn til retningslinjerne for udøvelse af fradragsretten har artikel 18 endelig 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

[...]«

3 — På tidspunktet for de pågældende omstændigheder blev sjette direktivs artikel 17, stk. 2, ændret ved Rådets direktiv 91/680/EØF af 16.12.1991 om tilføjelse til det fælles merværdiafgiftssystem og om ændring, med henblik på afskaffelse af de fiskale grænser, af direktiv 77/388/EØF (EFT L 376, s. 1). Efter denne ændring — der ikke har nogen indflydelse på løsningen af den foreliggende sag, men som for fuldstændighedens skyld bør nævnes — er denne bestemmelse formuleret således: »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 [...]«.

7. I artikel 22, stk. 3, præciseres følgende:

»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« [4].

4 — Stadig for fuldstændighedens skyld skal det understreges, at sjette direktivs artikel 22, stk. 3, blev ændret således med direktiv 91/680:
»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.«
[...]«.

B — *De nationale bestemmelser*

8. For så vidt det har betydning for den foreliggende sag, skal det her bemærkes, at §§ 14 og 15 i den tyske lov om omsætningsafgift (Umsatzsteuergesetz, herefter »UStG«) havde følgende ordlyd i årene 1991-1993.

9. § 14, der har overskriften »Udstedelse af fakturaer«, bestemmer følgende:

»1) Når en afgiftspligtig virksomhed foretager afgiftspligtige leveringer af goder eller tjenesteydelser i henhold til § 1, stk. 1, nr. 1 og 3, er den berettiget til, og i det omfang den udfører transaktionen for en anden afgiftspligtig virksomheds virksomhed, og denne anmoder herom, forpligtiget til at udstede en faktura, hvorfra afgiften specifikt er anført. Fakturaerne skal indeholde følgende oplysninger:

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

2. navn og adresse på modtageren af leveringen af godet eller tjenesteydelsen

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.

[...]« [5].

10. § 15, der har overskriften »Fradrag af indgående afgift«, præciserer dernæst følgende:

»Virksomheden kan fradrage følgende indgående afgifter:

1. indgående afgift på varer og andre ydelser til brug for virksomheden, som til brug i virksomheden er leveret af andre virksomheder, og som er særskilt angivet i en faktura, jf. § 14 [...]« [6].

II — Faktiske omstændigheder og retsforhandlinger

11. Tvisten i hovedsagen tager udgangspunkt i Finanzamt Bergisch Gladbachs (herefter »Finanzamt«) beslutning om ikke at indrømme HE (herefter også »sagsøgeren«) mulighed for at fradrage den moms, der var erlagt i forbindelse med opførelsen af den del af ejendommen, som han havde erhvervet sammen med sin kone, og som blev anvendt som arbejdsværelse.

5 — Fri oversættelse.

6 — Fri oversættelse.

12. Det fremgår af forelæggelseskendelsen, at ægteparret HE i slutningen af 1990 erhvervede en byggegrund, idet ægtefællernes ejerandele var henholdsvis en fjerdedel (til HE) og tre fjerdedele (til hans ægtefælle).

13. Ægtefællerne gav forskellige firmaer til opgave at opføre et beboelseshus på grunden. HE præciserede under retsmødet, at ægtefællernes ejerandele for huset svarede til ejerandelene for byggegrunden, nemlig en fjerdedel og tre fjerdedele.

14. Alle fakturaerne udstedt af byggefirmaerne lød på »hr. og fru HE«.

15. Det fremgår ligeledes af forelæggelseskendelsen, at HE sideløbende med sit lønnede job udøvede en bibeskæftigelse som forfatter af faglitteratur og med henblik på udøvelse af sidstnævnte erhverv anvendte et værelse i familiens hus. Da dette værelse udgjorde 12% af husets samlede areal, foretog HE i momsangivelserne for 1991-1993 fradrag svarende til 12% af den moms, der var erlagt ved opførelsen af huset.

16. Finanzamt afslog imidlertid at godkende fradragene med den begrundelse, at det var samejet mellem ægtefællerne HE, som fakturaerne var udstedt til, der havde været bygherre og ydelsesmodtager, og ikke HE alene. Ifølge Finanzamt udøvede dette sameje ikke i sig selv nogen erhvervsmæssig virksomhed, og det havde derfor ikke ret til at foretage fradrag.

17. HE anlagde sag ved Finanzgericht til prøvelse af denne afgørelse.

18. Finanzgericht gav delvis sagsøger medhold og antog til forskel fra Finanzamt, at den omstændighed, at fakturaen var udstedt til hr. og fru HE, ikke var relevant, og fandt, at HE var den egentlige modtager af byggeydelserne vedrørende arbejdsværelset, og indrømmede således sagsøgeren ret til fradrag for en del af den moms, der var erlagt for denne ydelse. Finanzgericht fandt imidlertid, at HE kun kunne anses for at eje en fjerdedel af huset og dermed også af arbejdsværelset i dette hus. Følgelig kunne fradraget ikke, som HE havde krævet, fastsættes til 12% af den indgående moms i forbindelse med opførelsen af huset, men kun til en fjerdedel af de 12%.

19. Såvel Finanzamt som HE iværksatte revisionsappel mod denne afgørelse for Bundesfinanzhof, der således skulle vælge mellem to radikalt modsatte påstande.

20. Da der ikke forelå andre oplysninger vedrørende afgivelsen af ordren og efterfølgende vedrørende faktureringen, antog Finanzamt, at det kun kunne være samejet mellem de to ægtefæller, der i medfør af § 15 i UStG kunne anses for at være modtager af ydelserne i forbindelse med opførelse af huset. En enkelt af parterne i samejet kunne derfor ikke fradrage den moms, der var erlagt i forbindelse med opførelsen af den pågældende ejendom, heller ikke delvist.

21. HE gjorde derimod gældende, at han havde ret til fradraget. I modsætning til afgørelsen i første instans, burde denne ret udvides til at gælde hele den moms, der var erlagt for opførelsen af arbejdsværelset, svarende til 12% af den samlede moms. Han havde således alene brugsretten til denne del af huset og burde derfor anses for at være den eneste bygherre.

22. Ifølge Bundesfinanzhofs opfattelse synes de nationale bestemmelser at indeholde en løsning på dette problem. Følgende fremgår således af Bundesfinanzhofs retspraksis:

— når ordrer afgives i fællesskab af flere personer, der har et fællesskab, men som sådan ikke udgør en (momsretlig) selvstændig juridisk person (et personeller et kapitalselskab), anses den enkelte part i fællesskabet for at være ydelsesmodtager efter sin andel, såfremt ikke andet er aftalt [7]

— på tidspunktet for de faktiske omstændigheders indtræden fandtes der ingen udtrykkelig begrænsning med hensyn til momsfradrag for opførelse og indretning af »et rum, der hører til boligen, men som er adskilt fra boligen i øvrigt, og som udelukkende eller næsten udelukkende anvendes til virksomhedsformål og/eller erhvervsmæssige formål« (»arbejdsværelse i hjemmet«) [8]

— fællesanskaffelser, der anvendes af en af parterne i et sameje i dennes egen virksomhed, giver denne part ret til at fradrage indgående moms svarende til andelen i samejet [9]

7 — Jf. Bundesfinanzhofs domme af 1.2.2001, V R 79/99, BFHE 194, 488, BFH/NV 2001, 989, og af 7.11.2000 V R 49/99, BFHE 194, 270, BFH/NV 2001, 402, og senest dom af 16.5.2002, V R 15/00, BFH/NV 2002, 1346.

8 — Vedrørende definitionen af arbejdsværelse i hjemmet se skrivelse fra Bundesministerium der Finanzen af 16.6.1998, IV B 2-S 2145-59/98, Rn 7, BStBl. I 1998, 863.

9 — Jf. dom afsagt af Bundesfinanzhof den 1.10.1998, V R 31/98, BFHE 187, 78, BFH/NV 1999, 575.

— en fakturaudstedelse som i denne sag, hvor fakturaen lød på hr. og fru HE, er ikke til hinder for, at den indgående moms kan fradrages [10].

23. Bundesfinanzhof var imidlertid i tvivl om, hvorvidt denne løsning var forenelig med fortolkningen af sjette direktiv og forelagde derfor i medfør af artikel 234 EF 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?

Hvis spørgsmål 1 besvares bekræftende:

2) 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?

Hvis spørgsmål 2 besvares bekræftende:

3) 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,

10 — Jf. domme afsagt af Bundesfinanzhof i BFH/NV 2002, 1346, og BFHE 194, 270, BFH/NV 2001, 402.

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/part i samejet 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?«

24. For Domstolen har sagsøgeren, Finanzamt og Kommissionen fremsat skriftlige bemærkninger. Sagsøgeren og Kommissionen blev dernæst hørt af Domstolen på retsmødet den 23. september 2004.

III — Retlig vurdering

25. Som anført ovenfor har den nationale ret rejst fire spørgsmål vedrørende to ægtefællers erhvervelse eller opførelse af et beboelseshus, hvor den ene af dem anvender et værelse som arbejdsværelse i forbindelse med udøvelse af sin erhvervsmæssige virksomhed.

Parternes holdninger

26. Som svar på disse spørgsmål bemærker Finanzamt, der herved hovedsageligt henviser til nationale skattebestemmelser, at i tilfælde, hvor flere personer i fællesskab erhverver eller opfører en ejendom, og personsammenslutningen som sådan ikke udgør en selvstændig juridisk person, har kun en enkelt part i samejet ret til at fradrage indgående moms, hvis i) han ved indgåelsen af købs-/salgskontrakten eller virksomhedskontrakten har præciseret, hvor stor en del af godet han henfører til sin virksomhed, og hvis ii) der er udstedt en faktura for dette arbejde, hvoraf det udtrykkeligt fremgår, hvor stor en del af prisen og afgiften der påhviler ham. Kun på denne måde kan det påvises, om og i hvilket omfang den enkelte part i samejet er modtager af den afgiftspligtige ydelse.

27. Sagsøgeren og Kommissionen har derimod en anden opfattelse, og af årsager, som

jeg vil gøre rede for i løbet af min vurdering, når de tværtimod frem til den konklusion, at:

— en person, der køber eller opfører et beboelseshus, optræder som afgiftspligtig, hvis han/hun anvender et værelse i dette hus som arbejdsværelse med henblik på udøvelse af sin erhvervsvirksomhed, og hvis dette arbejdsværelse henføres til virksomhedsformuen

— når flere personer i fællesskab erhverver et investeringsgode, og fællesskabet ikke udgør en selvstændig juridisk person, der udøver erhvervsmæssig virksomhed, skal de enkelte parter i fællesskabet betragtes som ydelsesmodtagere

— når to ægtefæller i sameje erhverver et investeringsgode, som udelukkende anvendes til erhvervsmæssige formål af den ene ægtefælle, har denne fradragsret for den indgående moms, der har belastet den del af godet, som denne anvender i forbindelse med sin virksomhed.

28. Sagsøgeren og Kommissionen har delvist forskellige opfattelser af sidstnævnte punkt. Ifølge Kommissionen er der fradragsret for den indgående moms, der har belastet den del af godet, der anvendes til erhvervsmæssige formål, på den betingelse, at den nationale lovgivning tillader den ægtefælle, der udøver den afgiftspligtige virksomhed, at råde over hele investeringsgodet, som om den pågældende var ejer af det. Hvis den nationale lovgivning derimod — stadig ifølge Kommissionen — bestemmer noget andet, har den pågældende ægtefælle kun ret til at fradrage et beløb svarende til dennes andel af samejet.

29. Sagsøgeren og Kommissionen er derimod enige om, at den ægtefælle, der udøver den afgiftspligtige virksomhed, ikke kan nægtes fradragsret udelukkende med den begrundelse, at han kun er i besiddelse af en faktura udstedt til begge ægtefæller uden angivelse af den pris og den afgift, der svarer til hans andel af samejet.

Bestemmelse af, hvem der er modtager af ydelsen, når et investeringsgode opføres eller erhverves i sameje (andet spørgsmål)

30. For at kunne svare den forelæggende ret er det efter min mening nødvendigt at tage udgangspunkt i det andet spørgsmål og altså

først og fremmest afgøre, om modtageren af den bestilte ydelse er selve samejet eller de enkelte parter i samejet, når flere personer i et sameje, eller et fælleseje mellem ægtefæller, der ikke selv udøver nogen økonomisk virksomhed, har bestilt et investeringsgode.

31. Som allerede anført har Bundesfinanzhof anført, at ifølge dens retspraksis er det de enkelte parter i fællesskabet, der i dette tilfælde betragtes som ydelsesmodtagere for så vidt angår deres forholdsmæssige andel, såfremt de ikke har aftalt andet (jf. punkt 22 ovenfor).

32. Efter min mening er denne løsning ikke i strid med sjette direktiv og det fælles system, der indføres med dette.

33. Som bekendt bestemmer dette system, at der for hver afgiftspligtig transaktion kun svares moms med fradrag af det momsbeløb, der direkte er blevet svaret af priserne på de forskellige elementer, der indgår i prisen på goder og tjenesteydelser. Fradragsmekanismen er således udformet, at det kun er afgiftspligtige personer, der i den moms, de skal betale, kan fradrage moms, der er blevet pålagt varerne og tjenesteydelserne på det foregående omsætningstrin.

34. Inden for nævnte almindelige rammer bestemmes det i sjette direktivs artikel 4, stk. 1, at 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«.

35. Endvidere bestemmes det i sjette direktivs artikel 17, stk. 1, at »[f]radragsretten indtræder samtidigt med, at den fradragsberettigede afgift forfalder«, og i bestemmelsens stk. 2, at den afgiftspligtige, »[i] det omfang goder og tjenesteydelser anvendes i forbindelse med den afgiftspligtige persons transaktioner«, er berettiget til »i den afgift, der påhviler ham, at fradrage [...] 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«.

36. Af ovennævnte elementer kan det udledes, at »fradragsordningen tilsigter helt at aflaste den afgiftspligtige for den afgift, denne skylder eller har erlagt i forbindelse med al økonomisk virksomhed«. Det fælles momssystem sikrer således, »at afgiftsbyrden er fuldstændig neutral over for enhver økonomisk virksomhed, uanset denne virksomheds formål eller resultater, forudsat

sådan virksomhed i sig selv er momspligtig« [11].

37. Når dette er sagt, mener jeg, at det er med rette, at Kommissionen på baggrund af ovenstående har draget den konklusion, at samejet mellem ægtefællerne HE ikke kan betragtes som afgiftspligtigt, som modtager af byggeydelserne.

38. Som den forelæggende ret ligeledes har præciseret, har dette sameje ikke nogen status som juridisk person, og da det ikke selv udøver nogen selvstændig økonomisk virksomhed, kan det derfor ikke anses for at være afgiftspligtigt i betydningen i artikel 4, stk. 1. Samejet har derfor ikke i momsmæssig henseende nogen selvstændig betydning og har ingen betydning i forholdet imellem leverandøren af byggeydelserne og de to ægtefæller, der derfor må anses for at være de reelle modtagere af den pågældende ydelse.

39. Denne løsning er, som sagsøgeren med rette har gjort gældende, også i overensstemmelse med princippet om momsens neutralitet, der er nævnt ovenfor. Hvis samejet, der ikke har status som en juridisk person, og som ikke er en afgiftspligtig person — og således ikke kan foretage fradrag — blev betragtet som ydelsesmodtager, ville det betyde, at den ene part i samejet, der udøver en økonomisk virksomhed, ville blive frataget enhver mulighed for at foretage fradrag, således at han skulle afholde den moms, der var erlagt i forbindelse med hans virksomhed.

40. Af ovennævnte årsager mener jeg, at de enkelte parter i samejet og ikke fællesskabet må anses for at være modtagere af ydelsen med henblik på sjette direktivs anvendelse, når flere personer i et sameje eller et fælleseje mellem ægtefæller, der ikke har retsevne, og som ikke selv udøver nogen selvstændig økonomisk virksomhed, bestiller et gode.

Optræder en person, der erhverver eller opfører et beboelseshus, som afgiftspligtig, når han anvender en del af det til erhvervsmæssig virksomhed (første spørgsmål)

41. Den forelæggende ret ønsker med det første spørgsmål oplyst, om en person, der erhverver eller opfører et beboelseshus,

11 — Dom af 14.2.1985, sag 268/83, Rompelman, Sml. s. 655, præmis 19.

handler som afgiftspligtig person, når han agter at anvende en del af huset som arbejdsværelse i forbindelse med udøvelsen af en selvstændig bibeskæftigelse.

42. I denne forbindelse skal jeg endnu en gang understrege, at ifølge sjette direktivs artikel 4, stk. 1, anses som afgiftspligtig person »enhver, der selvstændigt og uanset stedet udøver en [...] økonomisk virksomhed uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed«, og at fradragsmekanismen er således udformet, at kun afgiftspligtige personer »i den moms, de skal betale, kan fradrage den moms, der er blevet pålagt varerne og tjenesteydelserne i det foregående omsætningstrin« [12].

43. Lad mig endvidere understrege, som Kommissionen også har gjort, at Domstolen i Lennartz-sagen fastslog, at »en privat, som erhverver goder til brug for en økonomisk virksomhed som omhandlet i artikel 4, gør dette i sin egenskab af afgiftspligtig«, og at der, når det i et specifikt tilfælde skal godtgøres, om goderne er erhvervet til dette formål, skal tages hensyn til »samtlige de foreliggende omstændigheder, heriblandt de pågældende goders art og den periode, der er forløbet mellem erhvervelsen af goderne og deres brug til den afgiftspligtige persons økonomiske virksomhed« [13].

44. Det fremgår af forelæggelseskendelsen, at sagsøgeren i den omtvistede periode (1991-1993) udøvede en bibeskæftigelse som forfatter af faglitteratur, og at han ved udøvelsen af denne virksomhed, der uden nogen tvivl udgør en selvstændig økonomisk virksomhed, havde enebrugsretten til en del af den ejendom, som han havde erhvervet sammen med sin ægtefælle, siden den blev stillet til rådighed [14]. Henset til ovennævnte retspraksis og på baggrund af den forelæggende rets konstatering af de faktiske omstændigheder mener jeg således, at HE på det tidspunkt, hvor han købte ejendommen, handlede som afgiftspligtig i betydningen i sjette direktivs artikel 4.

45. Det kan i øvrigt ikke hertil indvendes, at denne status som afgiftspligtig er forsvundet, fordi sagsøgeren kun har anvendt en del af bygningen til ovennævnte virksomhed.

46. Kommissionen og sagsøgeren har således med rette gjort gældende, at en afgiftspligtig, som har »erhvervet et investeringsgode, der både skal anvendes til erhvervsmæssige og private formål«, ifølge Domsto-

12 — Rompelman-dommen, præmis 16.

13 — Dom af 11.7.1991, sag C-97/90, Sml. I, s. 3795, præmis 14 og 21.

14 — Jf. forelæggelseskendelsen, del I og II, punkt 2, litra a).

len kan vælge: i) at behandle dette gode »som [et] gode[...], der er bestemt for virksomheden, for hvilke[t] der i princippet fuldt ud kan fradrages merværdiafgift«, ii) »fuldt ud at bevare det i sin private formue, og således holde det helt ude fra momssystemet«, iii) eller (som HE har gjort det i den foreliggende sag) kun lade den del af godet, som benyttes til erhvervsmæssig brug, indgå i sin virksomhed [15].

47. Når en person, der erhverver et gode, vælger kun at lade en del af godet indgå i sin virksomhed, medfører det altså ikke, at denne person mister sin status som afgiftspligtig. Der er derimod tale om en mulighed, der inden for sjette direktivs system indrømmes afgiftspligtige personer for netop at sikre, at de i overensstemmelse med neutralitetsprincippet kun skal svare »merværdiafgift, når afgiften vedrører goder eller tjenesteydelser, som [de] anvender til [deres] private forbrug og ikke til [deres] afgiftspligtige erhvervsvirksomhed« [16].

48. Af ovennævnte årsager mener jeg således, at en person, der som bibeskæftigelse udøver en selvstændig økonomisk virksomhed i betydningen i sjette direktivs artikel 4, handler som afgiftspligtig, når han opfører eller erhverver en beboelsesejendom, og han henfører og anvender en del af denne ejendom i forbindelse med udøvelsen af sin virksomhed.

Fradragsrettens omfang (tredje spørgsmål)

49. Den forelæggende ret ønsker med det tredje 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: i) for den afgift, der er erlagt i forbindelse med opførelsen af den del af godet, han anvender [tredje spørgsmål, løsning b)], ii) eller for en del af den afgift, der er erlagt i forbindelse med opførelsen af den del af godet, han anvender, som er proportional med den pågældendes ejerandel [tredje spørgsmål, løsning a)].

50. Jeg mener at have forstået, at Bundesfinanzhof, hvis den skulle følge sin egen retspraksis, ville vælge sidstnævnte løsning og dermed indrømme parten i samejet et fradrag for den indgående afgift svarende til hans ejerandel. Denne løsning ville naturligvis indebære, at dommen i første instans

15 — Jf. dom af 8.3.2001, sag C-415/98, Bakcsi, Sml. I, s. 1831, præmis 25 og 26. Jf. ligeledes Lennartz-dommen, præmis 26, og dom af 4.10.1995, sag C-291/92, Armbrecht, Sml. I, s. 2775, præmis 20.

16 — Armbrecht-dommen, præmis 20.

stadfæstes, idet Finanzgericht fastsatte fradragsbeløbet ikke til 12% af den erlagte moms i forbindelse med opførelsen af huset (nemlig hele den moms, der er betalt i forbindelse med opførelse af arbejdsværelset), men blot til en fjerdedel af disse 12%.

51. I denne forbindelse skal det endnu en gang bemærkes, at det fremgår af Domstolens retspraksis, at »en afgiftspligtig person, som har erhvervet et investeringsgode, der både skal anvendes til erhvervsmæssige og private formål«, har tre valgmuligheder: i) »behandle dette gode som [et] gode[...], der er bestemt for virksomheden, for hvilke[t] der i princippet fuldt ud kan fradrages merværdiafgift«, ii) »fuldt ud bevare det i sin private formue« og dermed »ikke fradrage nogen del af den indgående moms af det erhvervede gode, som skal udredes eller er betalt«, iii) eller, som sagsøgeren har gjort det i den foreliggende sag kun lade en del af godet indgå i sin virksomhed, og i dette tilfælde forekommer det retfærdigt, at fradragsretten i artikel 17, stk. 2, litra a), kun finder anvendelse på den del af godet, der indgår i virksomheden i forhold til anvendelsen af det pågældende gode til erhvervsmæssige og private formål [17].

52. Hvis sidstnævnte løsning, der forudsætter, at det gode, der anvendes til både erhvervsmæssige og private formål, udelukkende tilhører den afgiftspligtige person, er korrekt, mener jeg, at det i det særlige tilfælde, der her er tale om, hvor den afgiftspligtige person kun er medejer, er berettiget at mene, at sidstnævnte, som Bundesfinanzhof gjorde gældende, har ret til et fradrag svarende til andelen af samejet vedrørende den del af godet, der anvendes delvist til erhvervsmæssige formål.

53. Der er to årsager hertil. For det første forekommer denne løsning mig at være i overensstemmelse med neutralitetsprincippet, der er nævnt flere gange. Det forudsættes, at parten i samejet udelukkende har betalt en forholdsmæssig andel af afgiften i forbindelse med opførelsen eller erhvervelsen af den del af godet, der anvendes til erhvervsmæssige formål. Han har altså i henhold til dette princip kun fradragsret for en forholdsmæssig andel af den indgående moms, der er erlagt for denne del af godet.

54. I den foreliggende sag har HE oplyst, at hans andel af ejendommen og dermed også af den del af denne, der anvendes erhvervsmæssigt (arbejdsværelset), kun udgør en fjerdedel. Det kan derfor antages, at han kun har betalt en forholdsmæssig andel, dvs. en fjerdedel, af den moms, der er erlagt i forbindelse med opførelsen af arbejdsværelset, og at ægtefællen har betalt de tre fjerdedele. Parallelt hermed må det antages, at han har betalt en forholdsmæssig andel (stadig en fjerdedel) af den erlagte moms i forbindelse med opførelsen af den resterende del af beboelsesejendommen.

17 — Jf. Bakcsi-dommen, præmis 25 og 26, samt Lennartz-dommen, præmis 26, og Armbrecht-dommen, præmis 20 og 21.

55. Hvis det forholder sig sådan, mener jeg under disse omstændigheder, at sagsøgeren i overensstemmelse med neutralitetsprincippet ikke kan fradrage hele den moms, der er erlagt (af ham selv og hans ægtefælle) for arbejdsværelset, men kun en fjerdedel af denne. I modsat fald ville HE fradrage mere moms, end han rent faktisk har betalt i forbindelse med arbejdsværelset, og han ville således reelt være fritaget for en del af den moms, som han har erlagt til skattemyndighederne ikke i sin egenskab af en person, der udøver en selvstændig erhvervsmæssig virksomhed, men i sin egenskab af privat forbruger, for den resterende andel af ejendommen, der anvendes til beboelse.

56. For det andet mener jeg, at denne løsning er i overensstemmelse med lighedsprincippet. Hvis en afgiftspligtig person, som i henhold til ovennævnte retspraksis er eneejer af et gode, der anvendes til både erhvervsmæssige og private formål, og kun henfører en del af dette gode til sin virksomhed, kan fradrage den moms, der er erlagt i forbindelse med erhvervelsen (eller opførelsen), proportionalt med den erhvervsmæssige anvendelse af godet, ville det være et udtryk for diskrimination, hvis den samme løsning ligeledes var gældende i det — helt anderledes — tilfælde, hvor den afgiftspligtige person som i den foreliggende sag, kun ejer en del af dette gode.

57. Det kan ligeledes, som Kommissionen har gjort det, gøres gældende, at fradragets omfang kan afhænge af interne bestemmelser i samejet eller af ægtefællernes formueretlige ordning, og at den ovenfor nævnte løsning derfor ikke er gældende, når den enkelte part i samejet i henhold til disse bestemmelser kan råde frit over det anvendte gode. Jeg er dog bange for, at man, hvis dette er tilfældet, ville risikere at gå stik imod direktivets formål, der netop er at indføre »et fælles merværdiafgiftssystem«. Hvis man fulgte denne fremgangsmåde, ville fradraget variere fra land til land afhængigt af de relevante nationale, civilretlige bestemmelser.

58. Henset til ovenstående betragtninger foreslår jeg, at tredje spørgsmål besvares således, at en afgiftspligtig person, der i sameje med sin ægtefælle anskaffer et gode og delvist anvender det i forbindelse med sin selvstændige erhvervsmæssige virksomhed, i medfør af sjette direktivs artikel 17, stk. 2, litra a), i den moms, han skal betale, kan fradrage en del af den moms, der er erlagt i forbindelse med erhvervelsen af den del, der anvendes til erhvervsmæssige formål, og svarende til hans andel af samejet.

Kravene til fakturaen (fjerde spørgsmål)

59. Med det fjerde spørgsmål ønsker den forelæggende ret oplyst, om det efter sjette direktivs artikel 18 og 22 er en betingelse for at kunne udøve fradragsretten, at den afgiftspligtige person, der opfører eller erhverver et

investeringsgode i sameje med sin ægtefælle og anvender en del af dette i forbindelse med sin selvstændige erhvervsvirksomhed, er i besiddelse af en faktura lydende på hans navn, hvoraf fremgår de andele af prisen og merværdiafgiften, der svarer til hans andel af samejet, eller om en faktura, der i lige så høj grad er udstedt til ægtefællerne i samejet og uden at angive en sådan fordeling, tværtimod er tilstrækkelig i henhold til disse bestemmelser.

60. I realiteten mener Bundesfinanzhof, at en faktura som den, der er udstedt til sagsøgeren og hans hustru, lydende på »ægtefællerne HE« ifølge afdelingens praksis ikke er til hinder for sagsøgerens fradragsret for indgående moms [18]. Den er dog i tvivl om, hvorvidt de relevante bestemmelser i sjette direktiv eventuelt er til hinder for en sådan fortolkning.

61. Lad mig i denne forbindelse fastslå, at det fremgår af artikel 18, stk. 1, litra a), at »den afgiftspligtige person [...] [skal] være i besiddelse af en faktura, der er udfærdiget i overensstemmelse med artikel 22, stk. 3«. Det fremgår endvidere af sidstnævnte bestemmelse, at »[f]akturaen skal indeholde tydelig angivelse af prisen uden afgift, afgiften svarende til de forskellige afgiftssatser, samt eventuelle fritagelser« [litra b)], og at »[m]edlemsstaterne fastsætter de kriterier, ifølge hvilke et dokument kan anses for at svare til en faktura« [19].

62. Disse bestemmelser fastsætter altså blot — som Kommissionen ligeledes med rette har gjort gældende — tre minimumskrav (angivelse af prisen uden afgift, afgiften svarende til de forskellige afgiftssatser samt eventuelle fritagelser), som fakturaen altid skal opfylde for at kunne give anledning til fradrag. De indeholder til gengæld ingen yderligere krav i de tilfælde, hvor et gode erhverves i sameje, navnlig ikke om, at det af fakturaen skal fremgå, hvor stor en del af prisen og af afgiften der svarer til parternes respektive andele af samejet.

63. Hvis en angivelse af denne art ikke fremgår af bestemmelserne i den nationale lovgivning i sådanne tilfælde, er der efter min mening ingen grund til at anse en faktura, der opfylder ovenstående krav, for at være utilstrækkelig og derfor til at nægte en afgiftspligtig person, der delvist anvender det erhvervede gode til erhvervsformål, den fradragsret, han indrømmes i artikel 17, stk. 2, litra a).

18 — Jf. forelæggelseskendelsen, afsnit II, punkt 3.

19 — Se fodnote 4.

64. Af ovennævnte årsager foreslår jeg, at det fjerde spørgsmål besvares således, at det efter sjette direktivs artikel 18, stk. 1, og artikel 22, stk. 3, ikke er en betingelse for at kunne udøve den i samme direktivs artikel 17, stk. 2, litra a), omhandlede fradragsret, at en afgiftspligtig person, der opfører eller erhverver et gode i sameje med sin ægtefælle og delvist anvender det i forbindelse med udøvelsen af sin selvstændige erhvervsvirksomhed, er i besiddelse af en faktura lydende på hans navn, hvoraf fremgår de andele af prisen og merværdiafgiften, der svarer til hans andel af samejet.

IV — Forslag til afgørelse

65. Henset til ovenstående betragtninger foreslår jeg, at Domstolen besvarer de fire præjudicielle spørgsmål fra Bundesfinanzhof således:

»1) En person, der som bibeskæftigelse udøver en selvstændig økonomisk virksomhed i medfør af artikel 4 i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, handler som en afgiftspligtig person, når han erhverver eller opfører et beboelseshus og henfører og anvender en del af dette hus til sin erhvervsvirksomhed.

2) Når personer i et sameje eller et fælleseje mellem ægtefæller, der ikke har retsevne og ikke selv udøver nogen selvstændig økonomisk virksomhed, bestiller et gode, må de enkelte parter og ikke fællesskabet anses for at være modtagere af ydelsen med henblik på sjette direktivs anvendelse.

3) En afgiftspligtig person, der i sameje med sin ægtefælle erhverver et gode og delvist anvender det i forbindelse med sin selvstændige erhvervsvirksomhed, kan i medfør af sjette direktivs artikel 17, stk. 2, litra a), i den moms, han skal betale, fradrage en del af den moms, der er erlagt i forbindelse med erhvervelsen eller opførelsen af den del af godet, der anvendes erhvervsmæssigt, svarende til hans andel af samejet.

4) Det er efter sjette direktivs artikel 18, stk. 1, og artikel 22, stk. 3, ikke en betingelse for at kunne udøve den i samme direktivs artikel 17, stk. 2, litra a), omhandlede fradragsret, at en afgiftspligtig person, der opfører eller erhverver et gode i sameje med sin ægtefælle og delvist anvender det i forbindelse med udøvelsen af sin selvstændige erhvervsmæssige virksomhed, er i besiddelse af en faktura lydende på hans navn og med angivelse af de andele af prisen og merværdiafgiften, der svarer til hans andel af samejet.«