FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT

Y. BOT

fremsat den 18. juni 2009 [1]

1. Denne præjudicielle sag vedrører på ny begrebet »bitransaktioner« i artikel 19, stk. 2, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF [2].

2. Sjette direktivs artikel 19 fastsætter reglerne for beregning af den pro rata-sats for fradraget, der finder anvendelse, når en afgiftspligtig person benytter goder og tjenesteydelser såvel til afgiftspligtige transaktioner som til transaktioner, der er fritaget for merværdiafgift (herefter »moms«).

3. I henhold til Fællesskabets momssystem er en erhvervsdrivende berettiget til fuldt ud at fradrage den moms, han har afholdt ved udøvelsen af virksomhed, der i sig selv er momspligtig. Når han udøver såvel afgiftspligtig som afgiftsfritagen virksomhed, og han uden forskel erhverver goder og tjenesteydelser til disse to former for virksomhed, kan han kun fradrage den afgift, der er betalt for disse goder og tjenesteydelser, forholdsmæssigt, svarende til omsætningen fra den afgiftspligtige virksomhed.

4. I henhold til sjette direktivs artikel 19 svarer denne fradragsret til resultatet af en brøk, der i tælleren har omsætningen fra afgiftspligtige transaktioner og i nævneren denne omsætning med tillæg af omsætningen fra afgiftsfritagne transaktioner. I denne artikels stk. 2 bestemmes endvidere, at der ikke tages hensyn til omsætningsbeløb, som vedrører visse transaktioner vedrørende fast ejendom og finansielle spørgsmål, når der er tale om bitransaktioner.

5. Heraf følger, at når en transaktion er momsfritaget, indebærer den omstændighed, at den anses for en »bitransaktion« i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i sjette direktivs artikel 19, at den afgiftspligtiges fradragsret forhøjes, idet nævneren i den brøk, der er omhandlet i artiklen, reduceres.

6. Begrebet »bitransaktion« er blevet fortolket to gange, i dom af 11. juli 1996,

1 — Originalsprog: fransk.

2 — Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17.5.1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1, herefter »sjette direktiv«), som blev ophævet fra den 1.1.2007 ved Rådets direktiv 2006/112/EF af 28.11.2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT L 347, s. 1), men stadig fandt anvendelse på tidspunktet for tvisten i hovedsagen.

Régie dauphinoise [3], og af 29. april 2004, EDM [4]. Senest er Domstolen også fremkommet med relevante betragtninger vedrørende fortolkningen af begrebet i dom af 6. marts 2008, Nordania Finans og BG Factoring [5].

7. I den foreliggende sag er parterne uenige om fortolkningen af de kriterier, som Domstolen har fastlagt i disse domme, og om de konsekvenser, der skal træffes heraf under de omstændigheder, der foreligger i hovedsagen.

8. Den foreliggende sag vedrører en byggevirksomhed, hvis hovedvirksomhed består i at opføre bygninger for fremmed regning, og som for en lille del opfører bygninger for egen regning med henblik på videresalg. I henhold til den relevante nationale lovgivning udgør opførsel af bygninger for egen regning en afgiftspligtig transaktion, hvorimod det efterfølgende salg af disse bygninger udgør en afgiftsfritaget transaktion.

9. Den forelæggende ret ønsker oplyst, om virksomhedens salg af bygninger, som den har opført for egen regning, kan anses for en »bitransaktion« i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i sjette direktivs artikel 19, stk. 2. Retten ønsker navnlig oplyst, om denne vurdering afhænger af den omstændighed, at dette salg isoleret set kun indebærer en yderst begrænset anvendelse af goder eller tjenesteydelser, for hvilke der skal betales moms. Den forelæggende ret spørger ligeledes Domstolen om, hvilken indflydelse neutralitetsprincippet har på denne vurdering.

10. I dette forslag til afgørelse skal jeg angive grundene til, at kriteriet om en yderst begrænset anvendelse af goder eller tjenesteydelser til blandet brug ikke kan finde anvendelse, når — som i denne sag — den afgiftsfritagne virksomhed med salg af bygninger sammen med den afgiftspligtige byggevirksomhed udgør én og samme transaktion. Jeg vil foreslå Domstolen at fastslå, at en byggevirksomheds salg af bygninger, der er opført for egen regning, når opførelsen af disse bygninger er momspligtig, og det efterfølgende salg heraf er momsfritaget, ikke kan udgøre en »bitransaktion« i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i sjette direktivs artikel 19, stk. 2, da dette salg ligger i direkte, permanent og nødvendig forlængelse af byggevirksomheden.

3 — Sag C-306/94, Sml. I, s. 3695.
4 — Sag C-77/01, Sml. I, s. 4295.
5 — Sag C-98/07, Sml. I, s. 1281.

I — Retsforskrifter

A — *Sjette direktiv*

1. Fradragsordningen i sjette direktivs artikel 17 og 19

11. Moms er en forbrugsafgift, der generelt påhviler goder og tjenesteydelser og kun bæres af den endelige forbruger. For at gøre det muligt for afgiftspligtige personer, som står for opkrævningen, ikke at skulle bære afgiften, indeholder sjette direktiv en fradragsmekanisme, der har til formål at sikre afgiftens »neutralitet«. Afgiftspligtige personer har således ret til fra moms, som de har opkrævet hos deres kunder, og som de er pligtige at betale til medlemsstaten, at fratrække den indgående moms, som de selv har betalt ved erhvervelsen af de goder og tjenesteydelser, der er nødvendige for udøvelsen af deres erhvervsvirksomhed.

12. Fradragsretten forudsætter imidlertid, at den afgiftspligtige person anvender disse goder eller tjenesteydelser til virksomhed, der i sig selv er momspligtig. Sjette direktivs artikel 17, der har overskriften »Fradragsrettens indtræden og omfang«, bestemmer således, at en afgiftspligtig person kan fradrage momsen, »i det omfang goder og tjenesteydelser anvendes i forbindelse med den afgiftspligtige persons afgiftspligtige transaktioner«.

13. Når den afgiftspligtige person anvender goder og tjenesteydelser såvel til afgiftspligtige transaktioner, der giver ret til fradrag, som til transaktioner, der er momsfritaget og ikke giver ret til fradrag, bestemmer sjette direktivs artikel 17, stk. 5, at fradrag kun er tilladt for den del af momsen, der forholdsmæssigt svarer til beløbet for den førstnævnte form for transaktioner. Ifølge samme bestemmelse beregnes pro rata-satsen for samtlige transaktioner, som udføres af den afgiftspligtige person i overensstemmelse med sjette direktivs artikel 19.

14. Sjette direktivs artikel 19 bestemmer:

»1. Pro rata-satsen for det fradrag, der er fastsat i artikel 17, stk. 5, første afsnit, fremkommer ved, at der opstilles en brøk, som:

— i tælleren har den samlede størrelse af den årlige omsætning, merværdiafgiften ikke medregnet, i forbindelse med transaktioner, for hvilke der er fradragsret […]

— i nævneren har den samlede størrelse af den årlige omsætning, merværdiafgiften ikke medregnet, i forbindelse med de transaktioner, som er opført i tælleren, samt i forbindelse med transaktioner, for hvilke der ikke er fradragsret […]

Pro rata-satsen beregnes på årsbasis og fastsættes i procenter, der afrundes opad til et tal, der ikke overstiger det nærmeste hele tal.

2. Uanset stk. 1 ses der ved beregning af pro rata-satsen bort fra det omsætningsbeløb, som vedrører levering af investeringsgoder benyttet af den afgiftspligtige person i hans virksomhed. Der ses endvidere bort fra den del af omsætningen, der vedrører dels sådanne transaktioner, som er omhandlet i artikel 13, punkt B, litra d), når der er tale om bitransaktioner, dels bitransaktioner vedrørende fast ejendom og finansielle spørgsmål. […]«

2. Fortolkningen af begrebet »bitransaktion«

a) Régie dauphinoise-dommen

15. Régie dauphinoise — Cabinet A. Forest SARL (herefter »Régie«) udøvede virksomhed som administrator af ejendom, som udlejes, og selskabet var samtidig forretningsfører for samejerne. Som led heri modtog selskabet forskud af midler fra samejerne, hvis ejendomme det administrerer. Det investerede disse beløb for egen regning gennem penge- og finansieringsinstitutter. Régie blev ejer af midlerne, så snart de var indbetalt på selskabets konto. Det var fortsat forpligtet til at tilbagebetale dem, men erhvervede udbyttet af investeringerne, som udgjorde ca. 14% af dets samlede indtægter i den pågældende periode [6].

16. Domstolen undersøgte først, om disse investeringer var omfattet af momsens anvendelsesområde. Den fandt, at investeringerne udgjorde en økonomisk virksomhed, fordi de kunne anses for at være tjenesteydelser leveret til penge- og finansieringsinstitutter bestående i et pengelån af bestemt varighed, som vederlægges ved betaling af renter.

17. Hvad angår spørgsmålet, om Régie havde foretaget disse investeringer i egenskab af afgiftspligtig person, udtalte Domstolen, at »når en forretningsfører […] modtager renter af investeringer af beløb, som han modtager af sine kunder som led i administrationen af deres faste ejendomme, ligger dette i direkte, permanent og nødvendig forlængelse af den afgiftspligtige virksomhed, således at denne forretningsfører optræder i egenskab af afgiftspligtig person, når han foretager en sådan investering« [7].

18. Domstolen konstaterede herefter, at investeringerne udgjorde momsfritagne transaktioner i henhold til sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra d).

6 — Régie dauphinoise-dommen, præmis 6.
7 — Ibidem, præmis 18.

19. Domstolen tog endelig stilling til spørgsmålet, om disse investeringer kunne anses for »finansielle bitransaktioner« som omhandlet i sjette direktivs artikel 19, stk. 2. Den fastslog følgende i præmis 21 og 22:

»I denne forbindelse bemærkes, at den omstændighed, at finansielle bitransaktioner i henhold til sjette direktivs artikel 19 ikke indgår i nævneren i den brøk, der anvendes ved beregningen af pro rata-satsen, har til formål at sikre overholdelse af den fuldstændige neutralitet, som det fælles merværdiafgiftssystem garanterer. […] beregningen af fradraget [ville] blive fordrejet, hvis alle resultater af den afgiftspligtiges økonomiske transaktioner, der har tilknytning til en afgiftspligtig virksomhed, skulle indgå i denne nævner, selv når opnåelsen af sådanne resultater ikke indebærer nogen anvendelse af goder eller tjenesteydelser, for hvilke der skal betales moms, eller i hvert fald kun indebærer en meget begrænset anvendelse.

Det bemærkes dog, at investeringer foretaget af selskaber, der administrerer ejendomme, er baseret på de forskud, som betales dem af de samejere og lejere, hvis faste ejendomme de administrerer. Med deres kunders samtykke er disse virksomheder i stand til at investere disse beløb for deres egen regning gennem penge- og finansieringsinstitutter. Oppebørsel af renter af sådanne investeringer ligger således, som Domstolen har bemærket i præmis 18 i direkte, permanent og nødvendig forlængelse af den afgiftspligtige virksomhed, der udøves af virksomheder, som administrerer ejendomme. Sådanne investeringer kan således ikke betegnes som »bitransaktioner« som omhandlet i det sjette direktivs artikel 19, stk. 2, hvorfor det ikke kan påvirke [moms]systemets neutralitet, at de tages i betragtning ved beregningen af pro rata-satsen for fradraget.«

b) EDM-dommen

20. Den sag, der gav anledning til EDM-dommen, vedrørte et holdingselskab i minesektoren, der som hovedformål havde forvaltning af kapitalandele i mineselskaber samt videnskabelig og teknologisk forskning i minesektoren med henblik på investeringer i denne gennem oprettelse af nye selskaber. Holdingselskabet ydede også lån til de selskaber, hvori det besad kapitalandele, og foretog investeringer i bankindskud eller værdipapirer, såsom statsobligationer eller indlånsbeviser.

21. Domstolen udtalte sig om, hvorvidt denne finansielle virksomhed, der er momsfritaget, kunne anses for bitransaktioner, selv om den generede større indtægter end indtægterne fra hovedaktiviteten.

22. Domstolen bemærkede, at sjette direktivs artikel 19, stk. 2, har til formål at undgå, at transaktioner, der ikke indebærer nogen anvendelse af goder eller tjenesteydelser, for

hvilke der skal betales moms, eller kun en meget begrænset anvendelse, fordrejer beregningen af pro rata-satsen for fradraget, og derved at sikre overholdelse af den neutralitet, som det fælles momssystem garanterer [8].

23. Domstolen fastslog, at det pågældende holdingselskabs finansielle virksomhed skulle anses for »bitransaktioner« i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i sjette direktivs artikel 19, stk. 2, andet punktum, for så vidt som disse transaktioner kun indebærer en yderst begrænset anvendelse af goder eller tjenesteydelser, for hvilke der skal betales moms [9].

24. Den præciserede, at selv om størrelsen af de indtægter, der genereres ved de finansielle aktiviteter, der er omfattet af sjette direktivs anvendelsesområde, kan være et indicium for, at disse transaktioner ikke skal anses for »bitransaktioner« i bestemmelsens forstand, kan den omstændighed, at der ved sådanne transaktioner genereres større indtægter end dem, der skabes ved den aktivitet, som den pågældende virksomhed har angivet som sin hovedaktivitet, ikke i sig selv udelukke, at disse transaktioner anses for »bitransaktioner« [10]. Domstolen havde forudgående konstateret, at holdingselskabets hovedprospekteringsvirksomhed kun er rentabel på mellemlang sigt eller kan vise sig urentabel [11].

8 — EDM-dommen, præmis 75.
9 — Ibidem, præmis 78.
10 — Ibidem.
11 — EDM-dommen, præmis 77.

3. Dommen i sagen Nordania Finans og BG Factoring

25. I den sag, der gav anledning til dommen i sagen Nordania Finans og BG Factoring, var spørgsmålet, om køretøjer, som en leasingvirksomhed erhverver med henblik på dels udlejning, dels videresalg ved leasingkontrakternes ophør, udgør investeringsgoder.

26. Sideløbende med denne momspålagte leasingaktivitet leverede virksomheden også momsfritagne finansielle ydelser. Det skulle således afgøres, om størrelsen af omsætningsbeløbet svarende til salget af køretøjerne efter udløbet af leasingkontrakten skulle tages i betragtning ved beregningen af pro rata-satsen for fradraget i tælleren og i nævneren, som vedrørende en afgiftspligtig aktivitet, eller udelukkes fra denne beregning, som svarende til køb af investeringsgoder.

27. Domstolen fastslog, at begrebet »investeringsgoder benyttet af den afgiftspligtige person i hans virksomhed« i sjette direktivs artikel 19, stk. 2, ikke omfatter køretøjer, som en leasingvirksomhed indkøber med henblik på dels udlejning, dels videresalg ved leasingkontrakternes ophør, eftersom salget af disse køretøjer ved disse kontrakters ophør er en integrerende del af denne virksomheds sædvanlige økonomiske virksomhed.

B — *Den nationale afgiftslovgivning*

28. Momslovens § 6, stk. 1, bestemmer, at der betales moms af afgiftspligtige personer, der for egen regning på egen grund opfører bygninger til salg. Det fremgår af lovens § 6, stk. 2, at for bygninger, hvoraf der skal betales moms efter stk. 1, sidestilles arbejde, der udføres, og de materialer, der anvendes til dette arbejde, med levering mod vederlag og følgelig med afgiftspligtige leverancer.

29. Den forelæggende ret har anført, at disse bestemmelser har til formål at sikre en ligestilling mellem byggevirksomheder, som med henblik på salg selv opfører bygninger, og byggevirksomheder, som med tilsvarende formål køber byggearbejdet hos fremmede entreprenører, fordi salg af fast ejendom i henhold til momslovens § 13, stk. 1, nr. 9, er momsfritaget.

30. Hvad angår fradragsretten bestemmer momslovens § 37, at momsregistrerede virksomheder ved opgørelsen af afgiftstilsvaret som indgående afgift kan fradrage den afgift, som er erlagt ved virksomhedens indkøb af varer og ydelser, der udelukkende anvendes til brug for virksomhedens leverancer, som ikke er fritaget for afgift.

31. Med hensyn til køb til blandet brug bestemmer i momslovens § 38 følgende:

»For varer og ydelser, som en registreret virksomhed anvender både til fradragsberettigede formål efter § 37 og til andre formål i virksomheden, kan der foretages fradrag for den del af afgiften, der forholdsmæssigt svarer til omsætningen i den registreringspligtige del af virksomheden. Ved opgørelse af omsætningen ses bort fra omsætningsbeløb, der vedrører levering af investeringsgoder, som har været benyttet i virksomheden. […] Der ses endvidere bort fra omsætningsbeløb, som vedrører bitransaktioner vedrørende fast ejendom […]«

II — De faktiske omstændigheder og de præjudicielle spørgsmål

32. NCC Construction Danmark A/S (herefter »NCC«) driver bygge- og entreprenørvirksomhed. Selskabet opfører bygninger både for fremmed og egen regning. Salg af fast ejendom er ikke selskabets hovedaktivitet, men en selvstændig aktivitet, der er afledt af den momspligtige byggeaktivitet.

33. For bygninger, der opføres for egen regning, betaler NCC efter momslovens § 6 en byggemoms i takt med byggeriets opførelse på samme måde, som hvis byggeriet blev opført for fremmed regning. Momspligten af byggeri opført for egen regning omfatter det af NCC's ansatte udførte arbejde ved bygningerne, samtlige materialer, der anvendes til bygningerne, samt arbejde udført ved projekteringen og ved grunden. Der svares også moms af sædvanlig avance som for tilsvarende bygninger.

34. I 2002 varetog NCC selv salget af faste ejendomme opført for egen regning. Ud af en samlet medarbejderstab på 2 232 var alene 8 ansatte beskæftiget med dette salg. I det nævnte år havde selskabet en omsætning på knap 4 mia. DKK (3,966 mia. DKK). Salget af fast ejendom opført for egen regning genererede en omsætning på 185 mio. DKK. Salgsorganisationens andel af NCC's fællesomkostninger, dvs. omkostninger til administration, kontorhold, revision, lokaleudgifter mv., androg ca. 0,6%.

35. Gennem en årrække indrømmede de danske skattemyndigheder byggevirksomheder ubegrænset fradragsret for omkostninger, der både kunne henføres til selve byggevirksomheden og til salget. Fra den 1. april 2002 besluttede skattemyndighederne, at den afgift, der har belastet fællesomkostningerne, herefter kun kunne give anledning til en delvis fradragsret, fordi omsætningen fra salg af fast ejendom fremover skulle medtages i beregningen som vedrørende en momsfritaget aktivitet.

36. Da omsætningen fra salget af fast ejendom udgjorde 4,7% af den samlede omsætning i 2002 (185 mio. DKK ud af 3,966 mia. DKK), afkrævede de danske skattemyndigheder NCC 562 519 DKK i moms for andet halvår 2002.

37. NCC anlagde sag til prøvelse af denne afgørelse den 8. februar 2006.

38. Den forelæggende ret har anført, at transaktionerne vedrørende salg af fast ejendom opført for egen regning af NCC i dag er udskilt til et selvstændigt selskab.

39. Parterne har for den forelæggende ret gjort følgende anbringender gældende:

40. NCC har anført, at transaktionerne vedrørende salg af fast ejendom opført for egen regning er bitransaktioner, jf. momslovens § 38, stk. 1, fjerde punktum, og sjette direktivs artikel 19, stk. 2, andet punktum, fordi de kun indebærer en yderst begrænset anvendelse af goder og tjenesteydelser, for hvilke der skal betales moms. Selskabet har gjort gældende, at den yderst begrænsede anvendelse af fælles goder og tjenesteydelser udgør det afgørende kriterium med henblik på afgørelsen af, om en transaktion er en bitransaktion i overensstemmelse med Domstolens afgørelse i EDM-dommen, og at denne fortolkning er afgørende for at sikre, at fradragsordningen sikrer fuldstændig momsneutralitet med hensyn til selskabet.

41. Skatteministeriet har anfægtet denne analyse og gjort gældende, at under hensyn til Régie dauphinoise-dommen og EDM-dommen kan en transaktion kun anses for en bitransaktion som omhandlet i sjette direktivs artikel 19, stk. 2, hvis den opfylder to kumulative betingelser: Dels må den ikke være en direkte del af den afgiftspligtige persons økonomiske virksomhed eller være nært forbundet hermed som en direkte, permanent og nødvendig forlængelse af den afgiftspligtige virksomhed, og dels skal den indebære en yderst begrænset anvendelse af fælles goder eller tjenesteydelser.

42. Skatteministeriet har anført, at den første af disse betingelser var opfyldt i EDM-dommen, hvorfor Domstolen undersøgte den anden betingelse, men denne fremgangsmåde kan ikke betyde, at Régie dauphinoise-dommen ikke længere skulle være gældende ret.

43. Skatteministeriet har gjort gældende, at NCC's salg af ejendomme opført for egen regning ligger i direkte, permanent og nødvendig forlængelse af selskabets byggevirksomhed. Det har desuden anført, at det er en kunstig sondring kun at se på salgsafdelingen, fordi omsætningen fra salget af byggerier også er afledt af hele byggevirksomhedens omsætning.

44. Østre Landsret har på denne baggrund besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Skal begrebet »bitransaktioner vedrørende fast ejendom« i [sjette direktivs] artikel 19, stk. 2, andet punktum, fortolkes således, at det omfatter en momspligtig byggevirksomheds aktiviteter i forbindelse med efterfølgende salg af faste ejendomme, som er opført af byggevirksomheden for egen regning som en fuldt ud momspligtig aktivitet med henblik på videresalg?

2) Er det ved besvarelsen af spørgsmål 1 af betydning, i hvilket omfang salgsaktiviteterne isoleret set indebærer en anvendelse af goder og tjenesteydelser, for hvilke der skal betales moms?

3) Er det i overensstemmelse med det momsretlige neutralitetsprincip, at en byggevirksomhed, som ifølge den pågældende medlemsstats lovgivning — med hjemmel i [sjette direktivs] artikel 5, stk. 7, og artikel 6, stk. 3 — er momspligtig af virksomhedens interne leverancer i forbindelse med opførelse af bygninger for egen regning med henblik på efterfølgende salg, kun har delvis momsfradragsret for generalomkostninger i byggevirksomheden under henvisning til, at det efterfølgende salg af de faste ejendomme ifølge medlemsstatens momslovgivning er fritaget for moms med hjemmel i [sjette direktivs] artikel 28, stk. 3, litra b), sammenholdt med bilag F, nr. 16?«

III — Analyse

45. Den forelæggende rets tre præjudicielle spørgsmål er nært forbundet. De to første spørgsmål vedrører problemet, om NCC's salg af fast ejendom opført for egen regning kan udgøre en »bitransaktion« i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i sjette direktivs artikel 19, stk. 2, og om det relevante kriterium for denne vurdering i givet fald er den andel, som salgsaktiviteterne isoleret set repræsenterer i anvendelsen af goder og tjenesteydelser, for hvilke der skal betales moms. Tredje spørgsmål drejer sig om, hvilken indflydelse neutralitetsprincippet har på besvarelsen af de foregående spørgsmål.

46. Disse tre spørgsmål har alle til formål at afgøre, om omsætningen fra NCC's salg af fast ejendom kan udelukkes fra nævneren i den brøk, der anvendes ved beregning af pro rata-satsen for fradraget. Jeg skal derfor foreslå Domstolen at undersøge spørgsmålene samlet og at forstå dem på følgende måde. Den forelæggende ret ønsker nærmere bestemt oplyst, om sjette direktivs artikel 19, stk. 2, skal fortolkes således, at en byggevirksomheds salg af fast ejendom opført for egen regning, når opførelsen af disse faste ejendomme er pålagt moms, og det efterfølgende salg heraf er momsfritaget, kan udgøre en »bitransaktion« i denne bestemmelses forstand, og i givet fald under hvilke betingelser.

47. Før dette spørgsmål undersøges, skal det bemærkes, at den danske lovgivning, for så vidt som den foreskriver momsfritagelse for salg af nye bygninger og momspålæggelse af en byggevirksomheds opførelse af bygninger for egen regning, er i overensstemmelse med sjette direktiv.

48. Hvad for det første angår momsfritagelsen for salget af nye bygninger har den hjemmel i sjette direktivs artikel 28, stk. 3, litra b), hvorefter medlemsstaterne i en overgangsperiode på fem år fra den 1. januar 1978 fortsat kan fritage de transaktioner, der er opregnet i bilag F til direktivet på de i medlemsstaten gældende betingelser.

49. Bilag F til sjette direktiv, der har overskriften »Liste over transaktioner omhandlet i artikel 28, stk. 3, litra b)«, nævner i nr. 16 »levering af bygninger og jord, omhandlet i artikel 4, stk. 3«, det vil i henhold til sidstnævnte bestemmelse sige levering af en bygning eller en del af en bygning med tilhørende jord inden første indflytning [12].

50. Den danske regering har desuden anført, at denne fritagelse fandtes i national ret før ikrafttrædelsen af sjette direktiv, og den forelæggende ret har anført, at den nationale lovgivning på dette punkt er i overensstemmelse med sjette direktivs artikel 28, stk. 3, litra b), sammenholdt med bilag F, nr. 16.

51. Hvad herefter angår afgiftspålæggelsen af en byggevirksomheds opførelse af bygninger for egen regning har den hjemmel i sjette direktivs artikel 5, stk. 7, og artikel 6, stk. 3, der sidestiller levering af goder og tjenesteydelser foretaget af en afgiftspligtig person til brug for sin økonomiske virksomhed med en afgiftspligtig virksomhed.

52. Sjette direktivs artikel 5, stk. 7, litra a), bestemmer således, at medlemsstaterne kan sidestille en afgiftspligtig persons udtagelse til brug for sin virksomhed af et gode, som er frembragt, udført, udvundet, bearbejdet, indkøbt eller indført inden for rammerne af virksomhedsudøvelsen, med levering mod vederlag, når erhvervelsen af et sådant gode hos en anden afgiftspligtig person ikke ville give ham ret til fuldt fradrag af momsen.

53. Sjette direktivs artikel 6, stk. 3, bestemmer tilsvarende, at medlemsstaterne under visse betingelser kan sidestille tjenesteydelser, som af en afgiftspligtig person udføres til brug for dennes virksomhed, med tjenesteydelser mod vederlag, såfremt en anden afgiftspligtig persons udførelse af en sådan tjenesteydelse ikke ville give ham ret til fuldt fradrag af momsen.

54. Vurderingen af det af den forelæggende ret stillede spørgsmål skal derfor bygge på den forudsætning, at den nationale lovgivning, for så vidt som den på den ene side foreskriver afgiftsfritagelse for salg af nye bygninger og på den anden side afgiftspålæggelse af en byggevirksomheds opførelse af bygninger for egen regning, er i overensstemmelse med Fællesskabets momssystem.

55. NCC har gjort gældende, at salg af de faste ejendomme, som selskabet opfører for egen regning, af følgende grunde skal anses for bitransaktioner.

12 — Denne mulighed for at fritage salg af nye bygninger er blevet forlænget ved artikel 371 i og bilag X, del B, nr. 9, til direktiv 2006/112.

56. Disse salgstransaktioner er ikke en del af selskabets hovedaktivitet og er heller ikke et særskilt forretningsområde for virksomheden. Salgstransaktionerne er direkte afledet af selskabets fuldt ud afgiftspligtige byggeaktiviteter, og de er af accessorisk og underordnet karakter i forhold til virksomhedens samlede omsætning (185 mio. DKK i forhold til de 3,966 mia. DKK, der genereres ved hovedaktiviteten).

57. Frem for alt ville beregningen af fradraget desuden blive fordrejet, hvis der blev taget hensyn til omsætningen med salg af faste ejendomme, fordi salgsafdelingens anvendelse af selskabets fællesomkostninger i 2002 blot androg 0,6%. Som Domstolen har fastslået i Régie dauphinoise-dommen, præmis 21, og i EDM-dommen, præmis 76, ville beregningen af fradraget blive fordrejet, hvis alle resultater af den afgiftspligtige persons økonomiske transaktioner, der har tilknytning til en afgiftspligtig virksomhed, skulle indgå i nævneren i den brøk, der anvendes ved beregningen af pro rata-satsen for fradraget, navnlig når opnåelsen af sådanne resultater ikke indebærer nogen anvendelse af goder eller tjenesteydelser, for hvilke der skal betales moms, eller i hvert fald kun indebærer en meget begrænset anvendelse.

58. NCC har endelig gjort gældende, at Domstolen gentagne gange har fastslået, at det fælles momssystem skal sikre, at afgiftsbyrden er fuldstændig neutral over for enhver økonomisk virksomhed, uanset denne virksomheds formål eller resultater. Man har i Danmark således ikke fulgt sjette direktivs udgangspunkt, men man har valgt at splitte én og samme transaktion op i to, nemlig 1) opførelsen af nybyggeri, der pålægges moms fuldt ud i takt med opførelsen, og 2) salget, der er momsfrit.

59. Den omstændighed, at der siden den 1. april 2002 er taget hensyn til omsætningen med salg af de faste ejendomme, er således i strid med neutralitetsprincippet, fordi den, idet én og samme transaktion splittes op i to, indebærer, at en afgiftspligtig person ikke fuldt ud aflastes for den moms, der er afholdt i forbindelse med opførelse af fast ejendom for egen regning.

60. Jeg er af den opfattelse, at NCC's opfattelse ikke kan følges, da salget af faste ejendomme, som denne virksomhed har opført for egen regning, og deres opførelse følger af én og samme transaktion, som den afgiftspligtige udøver regelmæssigt.

61. Jeg baserer denne analyse på det fradragssystem, der er fastsat i sjette direktivs artikel 17 og 19, samt på retspraksis vedrørende begrebet »bitransaktion« i sjette direktivs artikel 19, stk. 2.

62. Begrebet er ikke defineret i sjette direktiv. Direktivet henviser heller ikke til medlemsstaternes ret til at fastlægge begrebets betyd-

ning og rækkevidde. Begrebet skal følgelig fortolkes i lyset af den retlige sammenhæng, hvori det indgår, og af det formål, det forfølger [13].

63. Det er ubestridt, at fradragsordningen i sjette direktiv har til formål fuldt ud at aflaste den afgiftspligtige for den moms, der i tidligere led har belastet de goder og tjenesteydelser, som den afgiftspligtige person har anvendt til sine afgiftspligtige transaktioner [14]. Jeg har ligeledes vist, at når en afgiftspligtig person foretager såvel afgiftspligtige som afgiftsfritagne transaktioner, er fradrag i henhold til sjette direktivs artikel 17, stk. 5, kun tilladt for den del af momsen, der forholdsmæssigt svarer til beløbet for de afgiftspligtige transaktioner. Sjette direktivs artikel 19, stk. 1, bestemmer således, at pro rata-satsen for fradrag af den moms, der har belastet erhvervelsen af sådanne goder og tjenesteydelser, fremkommer ved, at der opstilles en brøk, som i tælleren har omsætningen i forbindelse med afgiftspligtige transaktioner og i nævneren har den samlede omsætning.

64. Fællesskabslovgiver har således med disse bestemmelser forudsat, at den del af de goder og tjenesteydelser, som den afgiftspligtige person anvender til brug for sine afgiftspligtige aktiviteter, der giver ret til fradrag, og den del, der anvendes til brug for den afgiftspligtige persons afgiftsfritagne aktiviteter, der ikke giver en sådan ret, forholdsmæssigt svarede til deres respektive omsætning.

65. Sjette direktivs artikel 19, stk. 2, har til formål at udelukke beløb, som ikke afspejler anvendelsen af goder og tjenesteydelser, hvoraf der skal betales moms, og som følgelig ville fordreje beregningen af pro rata-satsen for fradraget, ved at udelukke omsætning fra bitransaktioner vedrørende fast ejendom og finansielle spørgsmål samt fra salg af investeringsgoder.

66. Dette formål kom klart til udtryk i betragtningerne til forslaget til Rådets sjette direktiv, som Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber forelagde Rådet for Den Europæiske Union den 29. juni 1973 [15]. Det er gentagne gange blevet fastslået i Régie dauphinoise-dommen [16], i EDM-dommen [17] samt i dommen i sagen Nordania Finans og BG Factoring [18]. Ifølge Domstolen ville beregningen af fradraget således blive fordrejet, hvis alle resultater af den afgiftspligtiges

13 — Dommen i sagen Nordania Finans og BG Factoring, præmis18.

14 — Dom af 22.6.1993, sag C-333/91, Sofitam, Sml. I, s. 3513, præmis10, og dommen i sagen Nordania Finans og BG Factoring, præmis 19. Jf. senest dom af 23.4.2009, sag C-74/08, PARAT Automotive Cabrio, Sml. I, s. 3459, præmis 17.

15 — Forslag til Rådets sjette direktiv om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Fælles regler om merværdiafgiften — Fælles beskatningsgrundlag (*Bulletin for De Europæiske Fællesskaber*, supplement 11/73, s. 20). Ifølge dette forslag var artikel 19, stk. 2, begrundet således:
»De faktorer, der er omhandlet i dette stykke, skal ikke medtages ved beregningen af pro rata-satsen, idet de ikke afspejler den afgiftspligtiges erhvervsmæssige virksomhed og derfor ville kunne berøve pro rata-satsen nogen reel betydning. Dette er tilfældet hvad angår salg af investeringsgoder, omsætning af fast ejendom og omsætning af finansiel karakter, der kun har accessorisk karakter, dvs. der har en underordnet eller tilfældig karakter i forhold til virksomhedens samlede omsætning. Disse former for omsætning er i øvrigt kun undtaget, hvis de ikke er en del af den afgiftspligtiges regelmæssige erhvervsaktiviteter.«

16 — Præmis 21.

17 — Præmis 75 og 76.

18 — Præmis 23.

økonomiske transaktioner, der har tilknytning til en afgiftspligtig virksomhed, skulle indgå i nævneren i den brøk, der anvendes ved beregningen af pro rata-satsen, selv når opnåelsen af sådanne resultater ikke indebærer nogen anvendelse af goder eller tjenesteydelser, for hvilke der skal betales moms, eller i hvert fald kun indebærer en meget begrænset anvendelse.

67. Denne analyse, der er foretaget i forbindelse med sager om finansielle transaktioner eller begrebet investeringsgoder, kan utvivlsomt overføres på den foreliggende sag, der vedrører salg af fast ejendom.

68. Flere oplysninger kan udledes af de ovenstående betragtninger, af Régie dauphinoise-dommen, af EDM-dommen og af dommen i sagen Nordania Finans og BG Factoring med hensyn til betydningen og rækkevidden af begrebet »bitransaktion« i sjette direktivs artikel 19, stk. 2.

69. Den første af disse oplysninger er, at dette begreb først og fremmest kan finde anvendelse på sporadiske transaktioner, der ikke er omfattet af virksomhedens sædvanlige virksomhed. En virksomheds salg af en fast ejendom, som ikke længere er anvendelig for virksomheden, kan således generere en høj omsætning, selv om denne transaktion blot forudsætter nogle enkelte telefonopkald. I dette tilfælde er det den omstændighed, at transaktionen er usædvanlig eller en undtagelse, der gør det muligt at formode, at transaktionen er omfattet af begrebet »bitransaktion« i sjette direktivs artikel 19, stk. 2.

70. En fritagen transaktions karakter af sædvanlig gør det derimod muligt at formode, at der ikke er tale om en »bitransaktion« i denne bestemmelses forstand [19]. Denne formodning er dog ikke uigendrivelig.

71. Den anden oplysning, der kan udledes af ovennævnte elementer, er, at en fritagen transaktions karakter af at være sædvanlig ikke systematisk udelukker, at den kan udgøre en bitransaktion. Domstolen antog således i EDM-dommen, at dette kunne være tilfældet for investeringer af midler og ydelse af lån, som et holdingselskab foretog regelmæssigt. Skønt denne finansielle virksomhed havde regelmæssig karakter, fastslog Domstolen, at den kunne udgøre »bitransaktioner« i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i sjette direktivs artikel 19, stk. 2, forudsat, at den kun indebærer en yderst begrænset anvendelse af goder eller tjenesteydelser, for hvilke der skal betales moms.

72. Denne mulighed for, at en afgiftspligtig persons sædvanlige virksomhed kan udgøre en »bi«-aktivitet som omhandlet i denne

19 — Jf. i denne retning dommen i sagen Nordania Finans og BG Factoring.

bestemmelse, er imidlertid underlagt en forudsætning, som Domstolen ikke klart gav udtryk for i EDM-dommen, men som fremgår udtrykkeligt af Régie dauphinoise-dommen, og som logisk set må finde anvendelse med hensyn til Fællesskabets fradragssystem.

73. Den tredje oplysning, der fremgår af retspraksis, er således, at den fritagne virksomhed, for at kunne anses for en bitransaktion, ikke må ligge i direkte, permanent og nødvendig forlængelse af den afgiftspligtige virksomhed. Som den danske regering og Kommissionen har anført, kan en fritagen transaktion ikke anses for en »bitransaktion« i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i sjette direktivs artikel 19, stk. 2, hvis den står i en sådan forlængelse af den afgiftspligtige virksomhed.

74. Denne betingelse er udtrykt i Régie dauphinoise-dommen med hensyn til en forretningsførers investeringer af beløb, som han modtager af sine kunder som led i administrationen af deres faste ejendomme [20].

75. En sådan betingelse synes logisk set at måtte finde anvendelse med hensyn til fradragssystemet i sjette direktiv. Dette system hviler på princippet om, at den afgiftspligtige persons ret til at blive aflastet for den moms, han har erlagt som led i sin økonomiske virksomhed, er betinget af, at den økonomiske virksomhed i sig selv er underlagt denne afgift. Fradragsretten indebærer derfor, at goder og tjenesteydelser, for hvilke den afgiftspligtige person skal betale moms, er blevet anvendt af den afgiftspligtige person til at udøve afgiftspligtig virksomhed.

76. Når en afgiftspligtig person anvender goder og tjenesteydelser såvel til afgiftspligtige som til afgiftsfritagne former for virksomhed, finder reglerne om pro rata-satsen for fradraget anvendelse, hvorefter fradragsretten forholdsmæssigt svarer til omsætningen fra de afgiftspligtige transaktioner. Denne fradragsret hviler således på den formodning, at disse goder og tjenesteydelser af den afgiftspligtige person anvendes til brug for dennes afgiftspligtige og afgiftsfritagne virksomhed i et forhold, der svarer til omsætningen af hver af disse former for virksomhed.

77. Sjette direktivs artikel 19, stk. 2, giver mulighed for at se bort fra denne sidstnævnte formodning, når den afgiftsfritagne virksomhed blot indebærer en meget begrænset anvendelse af goder og tjenesteydelser til blandet brug.

78. Anvendelsen af denne undtagelse forudsætter følgelig, at den afgiftsfritagne virksomhed kan skelnes fra den afgiftspligtige virksomhed. Den indebærer med andre ord, at

20 — Det bemærkes, at Domstolen har fastslået, at for så vidt som denne virksomhed ligger i direkte, permanent og nødvendig forlængelse af den afgiftspligtige virksomhed, der udøves af virksomheder, som administrerer ejendomme, kan der ikke være tale om en bitransaktion (Régie dauphinoise-dommen, præmis 22).

den del af anvendelsen af goderne og tjenesteydelser, der vedrører de afgiftsfritagne transaktioner, kan identificeres. Hvis den afgiftsfritagne virksomhed er nært knyttet til eller tæt forbundet med den afgiftspligtige virksomhed, kan undtagelsen i sjette direktivs artikel 19, stk. 2, ikke finde anvendelse, fordi det ikke er muligt at henføre en andel af brugen af goder og tjenesteydelser til blandet brug til hver af disse former for virksomhed.

79. I dette tilfælde er den forudsætning, der ligger til grund for pro rata-satsen for fradraget i sjette direktivs artikel 17, stk. 5, og artikel 19, stk. 1, derfor uigendrivelig. Med andre ord kan omsætningen vedrørende den afgiftsfritagne virksomhed ikke udelukkes fra beregningen af pro rata-satsen for fradraget, fordi denne virksomhed efter sin art ikke indebærer en meget begrænset anvendelse af goder og tjenesteydelser til blandet brug.

80. I den sag, der gav anledning til Régie dauphinoise-dommen, fastslog Domstolen således, at den virksomhed med investering af midler, som en forretningsfører udøvede, lå i direkte, permanent og nødvendig forlængelse af den afgiftspligtige virksomhed med administration af fast ejendom, fordi den kapital, der regelmæssigt blev investeret af forretningsføreren, stammede direkte fra denne administrationsvirksomhed. Der var således tale om forskud, som han var blevet overdraget af de klienter, hvis faste ejendomme han administrerede. Desuden kunne disse investeringer forekomme nødvendige, fordi det må formodes, at de var uundværlige for den finansielle balance i forretningsførerens virksomhed.

81. I den sag, der gav anledning til EDM-dommen, kunne Domstolen derimod, uden udtrykkeligt at udtale det, finde, at det pågældende holdingselskabs finansielle virksomhed ikke lå i direkte, permanent og nødvendig forlængelse af den afgiftspligtige virksomhed, fordi den kapital, som dette holdingselskab investerede i finansielle institutter eller i form af lån, ikke hidrørte fra holdingselskabets afgiftspligtige virksomhed, men fra selskabets egenkapital [21].

82. Den regel, som Domstolen fastlagde i Régie dauphinoise-dommen, finder så meget desto mere anvendelse, når som i denne sag den afgiftsfritagne og den afgiftspligtige virksomhed følger af den samme transaktion. I en sådan situation vil det være kunstigt at udelukke omsætningen vedrørende den afgiftsfritagne virksomhed, fordi det er samme transaktion, der successivt har karakter af en afgiftspligtig transaktion, der giver ret til fradrag, og en afgiftsfritagen form for virksomhed, der ikke giver ret hertil.

83. Som NCC selv har anført, følger salget af bygninger, der er momsfritaget, og opførelsen heraf, der er undergivet denne afgift, af den samme økonomiske transaktion, da NCC opfører bygninger med henblik på salg. Som den danske regering har gjort gældende, ville

21 — I samme retning fandt Domstolen i dom af 14.11.2000, sag C-142/99, Floridienne og Berginvest, Sml. I, s. 9567, præmis 29, at ydelsen af lån til datterselskaber fra et holdingselskab, der leverer tjenesteydelser med hensyn til administration, regnskaber og edb samt generel administration, ikke kan være pålagt moms, idet det drejer sig om en direkte, permanent og nødvendig forlængelse af denne levering af disse tjenesteydelser, da sådanne lån hverken nødvendigvis eller på direkte vis er forbundet med de således leverede tjenesteydelser.

det således være kunstigt kun at henregne omsætningen vedrørende salg af bygninger, som NCC har opført for egen regning, til salgstjenestens virksomhed, da denne omsætning også for en vis del følger af den momspligtige byggevirksomhed.

84. Som NCC med rette har gjort gældende, medfører denne analyse ganske vist, at fradraget for den moms, der er blevet pålagt fællesomkostningerne, nedsættes, mens selskabets opførelse af faste ejendomme for egen regning udgør en afgiftspligtig virksomhed. Jeg er imidlertid af den opfattelse, at denne situation på det nuværende udviklingstrin for Fællesskabets momssystem ikke er i strid med neutralitetsprincippet.

85. Ganske vist indebærer dette princip, at den afgiftspligtige person fuldt ud kan fradrage den moms, der påhvilede de goder og tjenesteydelser, der er erhvervet til udøvelsen af den afgiftspligtige persons afgiftspligtige virksomhed [22]. Det er også ubestridt, at ifølge Domstolens praksis udgør retten til fradrag for moms som en integrerende del af momsordningen et grundlæggende princip i det fælles momssystem og kan som udgangspunkt ikke begrænses [23].

86. Som Kommissionen med rette har anført, kan dette princip imidlertid ikke tillægges en højere værdi end lovgivningen. Princippet er fastslået i generelle vendinger i sjette direktivs artikel 17, stk. 2, og det kan gøres til genstand for de begrænsninger og undtagelser, der er udtrykkeligt fastsat i direktivet [24]. Neutralitetsprincippet og fradragsretten kan således ikke medføre, at en bestemmelse i national ret, der gennemfører en sådan undtagelsesbestemmelse i sjette direktiv, må tilsidesættes eller anses for uanvendelig.

87. Det er tidligere fremgået, at momsloven, for så vidt som den momsfritager salg af en ny bygning og momspålægger opførelse af bygninger, som et selskab som NCC foretager for egen regning, er i overensstemmelse med sjette direktiv. Desuden er konsekvenserne af denne lovgivning for NCC netop dem, som den nationale lovgiver har ønsket at opnå, nemlig at stille byggevirksomheder, der sælger faste ejendomme, som de har opført, i samme situation som sælgere af faste ejendomme, der må overdrage denne opførelse til fremmede entreprenører.

88. De virkninger af denne lovgivning, som NCC har kritiseret, følger således af undtagelser fra neutralitetsprincippet, der udtrykkelig er fastsat i sjette direktiv, og som den

22 — Dommen i sagen Nordania Finans og BG Factoring, præmis 19.

23 — Dom af 10.7.2008, sag C-25/07, Sosnowska, Sml. I, s. 5129, præmis 14 og 15 og den deri nævnte retspraksis, samt PARAT Automotive Cabrio-dommen, præmis 15.

24 — PARAT Automotive Cabrio-dommen, præmis 18.

danske regering har tilsigtet med hjemmel i disse bestemmelser.

89. Jeg er derfor af den opfattelse, at princippet om momsens neutralitet — med sjette direktivs nuværende indhold — ikke er til hinder for, at der ved beregningen af nævneren i brøken i sjette direktivs artikel 19 tages hensyn til omsætningen fra NCC's salg af faste ejendomme som vedrørende en afgiftsfritagen form for virksomhed.

90. Jeg skal på denne baggrund foreslå Domstolen at fastslå, at sjette direktivs artikel 19, stk. 2, skal fortolkes således, at en byggevirksomheds salg af bygninger opført for egen regning, når opførelsen af disse bygninger er momspligtig, og det efterfølgende salg heraf er fritaget, ikke kan udgøre en »bitransaktion« i denne bestemmelses forstand, da salget som i denne sag ligger i direkte, permanent og nødvendig forlængelse af byggevirksomheden.

IV — Forslag til afgørelse

91. I lyset af ovenstående betragtninger foreslår jeg Domstolen at besvare Østre Landsrets præjudicielle spørgsmål således:

»Artikel 19, stk. 2, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, skal fortolkes således, at en byggevirksomheds salg af bygninger opført for egen regning, når opførelsen af disse bygninger er momspligtig, og det efterfølgende salg heraf er fritaget, ikke kan udgøre en »bitransaktion« i denne bestemmelses forstand, da salget som i denne sag ligger i direkte, permanent og nødvendig forlængelse af byggevirksomheden.«