Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Sjette Afdeling)

18. juli 2013 *

»Anmodning om præjudiciel afgørelse — sjette momsdirektiv — artikel 6, stk. 2, første afsnit, litra a), og artikel 13, punkt B, litra b) — ret til fradrag — investeringsgoder, der tilhører juridiske personer, og som stilles helt eller delvist til rådighed for deres bestyrere til disses private brug — leje betales ikke i kontanter, men lægges til grund som fordel in natura i forbindelse med indkomstbeskatning«

I de forenede sager C-210/11 og C-211/11,

angående anmodninger om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Cour de cassation (Belgien) ved afgørelser af 7. april 2011, indgået til Domstolen den 9. maj 2011, i sagerne:

État belge

mod

Medicom SPRL (C-210/11),

Maison Patrice Alard SPRL (C-211/11),

har

DOMSTOLEN (Sjette Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, M. Berger, og dommerne A. Borg Barthet og J.-J. Kasel (refererende dommer),

generaladvokat: J. Kokott

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

— den belgiske regering ved M. Jacobs og J.-C. Halleux, som befuldmægtigede

— den ungarske regering ved K. Szíjjártó, M. Fehér og G. Koós, som befuldmægtigede

— Europa-Kommissionen ved C. Soulay og W. Roels, som befuldmægtigede,

og idet Domstolen efter at have hørt generaladvokaten har besluttet, at sagen skal pådømmes uden forslag til afgørelse,

* Processprog: fransk.

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningerne om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 6, stk. 2, første afsnit, litra a), og artikel 13, punkt B, litra b), i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 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. april 1995 (EFT L 102, s. 18, herefter »sjette direktiv«).

2 Anmodningerne er indgivet under to sager mellem État belge og henholdsvis Medicom SPRL (herefter »Medicom«) (sag C-210/11) og Maison Patrice Alard SPRL (herefter »MPA«) (sag C-211/11), som begge er belgiske selskaber, vedrørende fradrag af indgåede merværdiafgift (herefter »moms«) vedrørende fast ejendom, som delvist anvendes til privat brug for disse selskabers bestyrere.

Retsforskrifter

EU-retten

3 Sjette direktivs artikel 6, stk. 2, første afsnit, bestemmer:

»Følgende sidestilles med tjenesteydelser mod vederlag:

a) anvendelse 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

b) vederlagsfri tjenesteydelser, som af den afgiftspligtige person udføres til eget brug eller til brug for hans personale eller i øvrigt til virksomheden uvedkommende formål.«

4 Sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, bestemmer:

»Beskatningsgrundlaget er:

a) ved levering af goder og tjenesteydelser, bortset fra de under litra b), c) og d) omhandlede, den samlede modværdi, som leverandøren eller tjenesteyderen modtager eller vil modtage af køberen, aftageren eller tredjemand for de pågældende transaktioner, herunder tilskud, der er direkte forbundet med transaktionernes pris

b) ved de i artikel 5, stk. 6 og 7, omhandlede transaktioner, købsprisen for goderne eller for tilsvarende goder eller i mangel af en købspris, kostprisen; begge disse priser bestemt på det tidspunkt, hvor transaktionerne finder sted

c) ved de i artikel 6, stk. 2, omhandlede transaktioner, de udgifter, som den afgiftspligtige person har haft i forbindelse med tjenesteydelsen

[…]«

5 Ifølge sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), skal medlemsstaterne fritage »bortforpagtning og udlejning af fast ejendom«.

6 Sjette direktivs artikel 17, stk. 2, som affattet ved direktivets artikel 28f, har følgende ordlyd:

»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 i indlandet for goder og tjenesteydelser, der er eller vil blive leveret til ham af en anden afgiftspligtig person

[...]«

Belgisk ret

7 Artikel 19, stk. 1, i code de la taxe sur la valeur ajoutée i den version, der var gældende på tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen (herefter »momsloven«), bestemmer:

»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 formål, der er den afgiftspligtiges erhvervsvirksomhed uvedkommende, sidestilles med en levering af tjenesteydelser mod vederlag, såfremt dette gode har givet ret til fuldt eller delvis fradrag af afgiften.«

8 I henhold til samme lovs artikel 44, stk. 3, nr. 2, er »bortforpagtning og udlejning af fast ejendom, herunder overdragelse af lejemål, samt anvendelse af sådan ejendom i henhold til artikel 19, stk. 1«, fritaget for moms.

9 Artikel 1 i kongelig bekendtgørelse nr. 3 af 10. december 1969 vedrørende fradrag ved anvendelsen af merværdiafgift (*Moniteur belge* af 12.12.1969, s. 9) bestemmer:

»1) Med forbehold for anvendelsen af [momslovens] artikel 45, stk. 1a, 2 og 3, kan den afgiftspligtige person under de betingelser, der er fastsat i denne bekendtgørelses artikel 2 og 4, foretage fradrag i momsen på varer og tjenesteydelser, der anvendes til de i lovens artikel 45, stk. 1, nr. 1-5, omhandlede transaktioner.

Når den afgiftspligtige person som led i sin erhvervsvirksomhed udfører andre transaktioner, som ikke giver ret til dette fradrag, følger han bestemmelserne i [momslovens] artikel 46 og 48, og denne bekendtgørelses artikel 12-21, for at fastlægge fradragene.

2) Moms på varer og tjenesteydelser, som en afgiftspligtig person anvender til private formål eller til andre formål end dem, der følger af hans erhvervsvirksomhed, kan under ingen omstændigheder fradrages.

Når en vare eller en tjenesteydelse anvendes delvist til sådanne formål, er fradraget udelukket for denne anvendelses udstrækning. Denne udstrækning fastsættes af den afgiftspligtige person under myndighedernes kontrol.«

Hovedsagerne og de præjudicielle spørgsmål

Sag C-210/11

10 Hvad angår sag C-210/11 fremgår det af forelæggelsesafgørelsen, at Medicom er et selskab, der har status som juridisk person og er momspligtig i forbindelse med aktiviteter med undersøgelse og organisering af samt rådgivning om maskinskrivning, oversættelse og udgivelse af medicinske

rapporter for medicinalfirmaer samt med drift af en hestepension. Selskabet har fået bygget en ejendom, hvor det driver sin virksomhed, og hvor selskabets bestyrere i øvrigt bor med deres familie uden at betale leje. Medicom har i sine momsangivelser fradraget den fulde moms af udgifterne til opførelse af ejendommen.

11 I referat af 3. september 1997 fastslog den kompetente skattemyndighed, at denne ejendom blev anvendt for 50% vedkommende til private formål for bestyrerne af Medicom, og at disse ville blive »beskattet af en fordel in natura« for denne brugsret. Da myndigheden var af den opfattelse, at det alene var halvdelen af den moms, der vedrørte opførelsen af ejendommen, der kunne fradrages, fremsendte den et påkrav til Medicom om betaling af den moms, der uberettiget var fradraget i angivelsen vedrørende andet kvartal af 1997.

12 Bestyrerne af Medicom erkendte efterfølgende, at de i løbet af skatteårene 1997 og 1998 havde anvendt to tredjedele af den omhandlede ejendom til privat brug. Under disse omstændigheder afviste den kompetente skattemyndighed den 16. november 2000 ansøgningen om fradrag for moms vedrørende 1996 og fremsendte den 15. januar 2001 et nyt påkrav til Medicom.

13 Da den sag, som Medicom havde anlagt til prøvelse af disse påkrav, blev forkastet i første instans, indbragte selskabet sagen for Cour d'appel de Liège. Denne ret annullerede ved dom af 24. marts 2006 de omtvistede påkrav, idet den i sagen lagde den fortolkning af sjette direktiv til grund, som følger af Domstolens dom af 8. maj 2003, Seeling (sag C-269/00, Sml. I, s. 4101).

Sag C-211/11

14 For så vidt angår sag C-211/11 fremgår det af forelæggelsesafgørelsen, at MPA er et selskab, der har status som juridisk person og er afgiftspligtig i forbindelse med aktiviteter med catering og afholdelse af receptioner. I 1991 fik selskabet bygget en ejendom, hvori det driver sin virksomhed, og hvor selskabets bestyrer i øvrigt bor med sin familie uden at betale leje. MPA har i sine momsangivelser fradraget den fulde moms af udgifterne til opførelse og indretning af ejendommen.

15 Da den kompetente skattemyndighed var af den opfattelse, at momsen alene kunne fradrages delvist, da en del af ejendommen blev anvendt som bolig for bestyreren, udstedte den den 6. november 1995 et betalingspåkrav til MPA.

16 Den ret i første instans, som MPA havde anlagt sag ved til prøvelse af dette påkrav, gav selskabet medhold. Den appelsag til prøvelse af dommen i første instans, som den kompetente skattemyndighed havde iværksat, blev af Cour d'appel de Bruxelles forkastet ved dom af 4. januar 2006 bl.a. med den begrundelse, at den vederlagsfri tilrådighedsstillelse af en del af ejendommen, som blev anvendt til beboelsesformål for bestyreren, i det væsentlige skete af hensyn til den afgiftspligtige økonomiske virksomhed, som selskabet udøvede i ejendommen, hvorfor denne del af ejendommen kan betragtes som et investeringsgode, hvis opførelse, vedligeholdelse, reparation og forbedring giver ret til momsfradrag.

17 I de to sager har den kompetente skattemyndighed iværksat kassationsanke, idet den særligt har gjort gældende for det første, at Seeling-dommen ikke kan overføres på situationer som dem, der har givet anledning til nærværende tvister. Dernæst har den anført, at tilrådighedsstillelse af en del af en ejendom til privat brug for selskabets bestyrer i forbindelse med indkomstskat skal betragtes som en fordel en natura, hvorfor den ikke kan betragtes som en »vederlagsfri« tilrådighedsstillelse eller en situation med »manglende leje«. Endelig afhænger den direkte og umiddelbare sammenhæng, som i henhold til sjette direktivs artikel 17, stk. 2 og 5, skal findes mellem en indgående transaktion og en afgiftspligtig udgående transaktion for at give ret til fradrag, ikke af det formål, den afgiftspligtige har forfulgt, og foreligger i det nærværende tilfælde ikke. Det påhviler for øvrigt den afgiftspligtige at godtgøre, at der er fradragsret. Dette bevis er imidlertid ikke ført.

18 På denne baggrund har Cour de cassation besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål, der er affattet enslydende i de to sager C-210/11 og C-211/11:

»1) Skal [sjette direktivs] artikel 6, stk. 2, første afsnit, litra a), og artikel 13, punkt B, litra b), […] fortolkes således, at de er til hinder for, at det anses for en afgiftsfri levering af en tjenesteydelse, i form af bortforpagtning eller udlejning af fast ejendom, jf. nævnte artikel 13, punkt B, litra b), at et afgiftspligtigt selskab, der er en juridisk person, til privat brug for bestyrerne, direktørerne eller selskabsdeltagerne og deres familie anvender hele eller en del af en ejendom, som er en del af selskabets formue og således i sin helhed bestemt for dets virksomhed, i det tilfælde, hvor der ikke betales leje som en modydelse for brugen, men hvor den udgør en fordel in natura, der beskattes som sådan i forhold til bestyrernes indkomstskat, idet denne brug derfor i skattemæssig henseende anses for en modydelse for en del af de arbejdsydelser, som bestyrerne, direktørerne eller selskabsdeltagerne præsterer?

2) Skal disse bestemmelser fortolkes således, at [denne] afgiftsfritagelse finder anvendelse i ovennævnte tilfælde, skønt selskabet ikke beviser, at der foreligger en nødvendig sammenhæng mellem virksomhedens drift og tilrådighedsstillelsen af hele eller en del af ejendommen for bestyrerne, direktørerne eller selskabsdeltagerne, og er en indirekte sammenhæng i dette tilfælde tilstrækkelig?«

19 Ved kendelse afsagt af Domstolens præsident den 28. juni 2011 blev sagerne C-210/11 og C-211/11 forenet med henblik på den skriftlige forhandling, den mundtlige forhandling og dommen.

Om de præjudicielle spørgsmål

Det første spørgsmål

20 Med det første spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om sjette direktivs artikel 6, stk. 2, første afsnit, litra a), og artikel 13, punkt B, litra b), skal fortolkes således, at de er til hinder for, at tilrådighedsstillelse af en del af en ejendom, som tilhører en juridisk person, til privat brug for bestyreren af dette selskab, uden at denne som modydelse for brugen af denne ejendom pålægges en byrde i form af leje, der skal betales, betragtes som udlejning af en ejendom, som er fritaget i dette direktivs forstand, og om den omstændighed, at en sådan tilrådighedsstillelse i henhold til national lovgivning vedrørende indkomstskat betragtes som en fordel in natura, der udspringer af udførelsen af de begunstigedes opgaver i henhold til vedtægterne eller deres ansættelseskontrakt, kan have betydning i denne forbindelse.

21 For at besvare dette spørgsmål bemærkes, at det følger af Domstolens faste praksis, at en afgiftspligtig person har mulighed for med henblik på anvendelsen af sjette direktiv at vælge, om han vil lade den del af et gode, som benyttes til privat brug, indgå i sin virksomhed (jf. bl.a. dom af 4.10.1995, sag C-291/92, Armbrecht, Sml. I, s. 2775, præmis 20, og Seeling-dommen, præmis 40).

22 Såfremt en afgiftspligtig person vælger at behandle investeringsgoder, der både anvendes til erhvervsmæssig og privat brug, som goder, der er bestemt for virksomheden, kan den indgående moms, der skal erlægges ved erhvervelsen af disse goder, i princippet fradrages fuldt ud og øjeblikkeligt (jf. bl.a. dom af 11.7.1991, sag C-97/90, Lennartz, Sml. I, s. 3795, præmis 26, og Seeling-dommen, præmis 41).

23 Det følger af sjette direktivs artikel 6, stk. 2, første afsnit, litra a), og artikel 11, punkt A, stk. 1, litra c), at når et gode, der er bestemt for virksomheden, har givet ret til fuldt eller delvis fradrag af indgående moms, sidestilles dets anvendelse til brug for den afgiftspligtige person, hans personale eller til andre

formål, som er virksomheden uvedkommende, med en tjenesteydelse, som udføres mod vederlag, og som er afgiftspligtig på grundlag af størrelsen af de udgifter, der er afholdt i forbindelse med tjenesteydelsen (jf. Lennartz-dommen, præmis 26, og Seeling-dommen, præmis 42).

24 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 for sig selv eller for sit personale, har derfor på den ene side ret til fradrag af den indgående moms, der er erlagt af de fulde omkostninger ved opførelsen af bygningen, og på den anden side en tilsvarende forpligtelse til at betale moms af de udgifter, der har været afholdt i forbindelse med denne anvendelse.

25 Hvad angår anvendelsen af sjette direktivs artikel 6, stk. 2, første afsnit, litra a), sammenholdt med artikel 13, punkt B, litra b), i tilfælde af en anvendelse til privat brug for den afgiftspligtige eller for hans personale af en del af en ejendom, der fuldt ud er bestemt til virksomheden, har Domstolen fastslået, at disse bestemmelser er til hinder for en national bestemmelse, der, selv om kendetegnene for bortforpagtning eller udlejning i henhold til artikel 13, punkt B, litra b), ikke foreligger, behandler anvendelse af en del af en bygning, der er opført af en afgiftspligtig juridisk person, eller hvorover den afgiftspligtige juridiske person har en tinglig rettighed, til privat brug for den afgiftspligtige persons personale, som en tjenesteydelse, der er afgiftsfritaget i medfør af sidstnævnte bestemmelse, når dette investeringsgode har givet ret til fradrag for den indgående afgift (jf. i denne retning Seeling-dommen, præmis 56, og dom af 29.3.2012, sag C-436/10, BLM, præmis 31).

26 For at der er tale om udlejning af en ejendom i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), skal alle de betingelser, der karakteriserer en sådan transaktion være opfyldt, dvs. at ejeren af en ejendom har indrømmet lejeren ret til mod vederlag og for en aftalt periode at bruge denne ejendom og at udelukke alle andre fra at udnytte en sådan ret (domme af 9.10.2001, sag C-409/98, Mirror Group, Sml. I, s. 7175, præmis 31, og sag C-108/99, Cantor Fitzgerald International, Sml. I, s. 7257, præmis 21, samt Seeling-dommen, præmis 49).

27 Sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), udgør således en undtagelse fra det almindelige princip om, at moms opkræves af enhver ydelse, som mod vederlag udføres af en afgiftspligtig person, og skal således fortolkes strengt. Hvis en af de i foregående præmis opregnede betingelser ikke er opfyldt, kan bestemmelsen ikke anvendes analogt med den begrundelse, at den private anvendelse til boligformål af en ejendom, som er bestemt til en virksomhed i lyset af det endelige forbrug, bedst kan sidestilles med udlejning i denne bestemmelses forstand (jf. i denne retning Seeling-dommen, præmis 44 og 45).

28 Uden at rejse tvivl ved retspraksis, hvorefter begrebet »levering af tjenesteydelser […] som foretages mod vederlag« som omhandlet i sjette direktivs artikel 2, nr. 1), forudsætter, at der består en direkte sammenhæng mellem tjenesteydelsen og den modtagne modværdi (jf. bl.a. dom af 29.7.2010, sag C-40/09, Astra Zeneca UK, Sml. I, s. 7505, præmis 27), skal det hvad nærmere bestemt angår betingelsen om betaling af leje bemærkes, at den omstændighed, at der ikke betales en sådan leje, ikke kan kompenseres ved den omstændighed, at denne private anvendelse af en ejendom bestemt til virksomheden i forbindelse med indkomstbeskatning betragtes som udgørende en fordel in natura, der kan opgøres, og således på en vis måde som en del af lønnen, som den begunstigede har givet afkald på som modydelse for tilrådighedsstillelsen af den omhandlede ejendom.

29 Det bemærkes først, at som Domstolen allerede har fastslået i Seeling-dommens præmis 45, kan sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), ikke anvendes analogt ved – som den belgiske regering har foreslået – at sidestille den fordel in natura, som er blevet vurderet i forbindelse med beregningen af den skyldige indkomstskat, med en leje.

30 Situationer som de i hovedsagerne omhandlede kan endvidere, i modsætning til hvad den belgiske regering har gjort gældende, ikke sammenlignes med de omstændigheder, der lå til grund for den sag, der gav anledning til Astra Zeneca UK-dommen. Som det fremgår af den pågældende doms præmis 29-31, var det godtgjort, at der i den sag bestod en direkte sammenhæng mellem Asta Zeneca

Ltd's levering af værdikuponer til selskabets ansatte og den del af lønnen i kontanter, som de ansatte udtrykkeligt skulle give afkald på til gengæld for denne levering. I hovedsagerne ses det hverken godtgjort, at bestyrerne har haft en lønnedgang af en værdi svarende til tilrådighedsstillelsen af den omhandlede ejendom, eller sikkert, at en del af det arbejde, der er udført af disse bestyrere, kan betragtes som udgørende en modydelse for tilrådighedsstillelsen af ejendommen (jf. analogt dom af 16.10.1997, sag C-258/95, Fillibeck, Sml. I, s. 5577, præmis 15 og 16).

31 Endelig fremgår det af præmis 15 i BLM-dommen, at Domstolen havde kendskab til den omstændighed, at privat anvendelse med boligformål af en ejendom, som stilles til rådighed for en direktør i selskabet BLM S.A., uden at der opkræves betaling af leje i kontanter af direktøren, i henhold til den i den pågældende sag omhandlede nationale ret – som i øvrigt er identisk med den i hovedsagerne omhandlede – i forbindelse med beskatning af fysiske personer sidestilles med en fordel in natura, som beregnes som en fast sats. Denne sidestillelse, som ikke er gentaget i den pågældende doms præmis 23-30, har åbenlyst ikke haft indflydelse på Domstolens fortolkning.

32 Der kan ikke rejses tvivl om en sådan fortolkning ved den omstændighed, at Domstolen i BLM-dommens præmis 32 fastslog, at det påhvilede den forelæggende ret at bedømme, om der i en situation som den, der gav anledning til den pågældende sag, kunne anses at være tale om en udlejning af en fast ejendom i henhold til sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b).

33 Det er således ubestridt, at det tilkommer de nationale retter, der er enekompetente til at vurdere de faktiske omstændigheder, under hensyntagen til hver enkelt sags omstændigheder at træffe afgørelse vedrørende den omhandlede transaktions væsentligste kendetegn ved disse retters karakterisering af disse i henhold til sjette direktiv (jf. i denne retning dom af 27.10.2011, sag C-530/09, Inter-Mark Group, Sml. I, s. 10675, præmis 32). For så vidt som det således ikke tilkom Domstolen at behandle tvisten i hovedsagen, overlod den dette til den forelæggende ret, idet den skulle tage hensyn til den omstændighed, at det ikke var udelukket, at der kunne foreligge andre bevisforhold end dem, der indgik i sagsakterne for Domstolen, som kunne godtgøre, at alle kendetegn ved en udlejning i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), var opfyldt i sagen.

34 Henset til ovenstående bemærkninger skal det første spørgsmål besvares med, at sjette direktivs artikel 6, stk. 2, første afsnit, litra a), og artikel 13, punkt B, litra b), skal fortolkes således, at de er til hinder for, at tilrådighedsstillelse af en del af en fast ejendom, som tilhører en juridisk person, til privat brug for bestyreren af dette selskab, uden at denne som modydelse for brugen af denne ejendom pålægges en byrde i form af leje, der skal betales, betragtes som udlejning af en ejendom, som er fritaget i dette direktivs forstand, og den omstændighed, at en sådan tilrådighedsstillelse i henhold til national lovgivning vedrørende indkomstskat betragtes som en fordel in natura, der udspringer af udførelsen af de begunstigedes opgaver i henhold til vedtægterne eller deres ansættelseskontrakt, har ikke betydning i denne forbindelse.

Det andet spørgsmål

35 Med det andet spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om sjette direktivs artikel 6, stk. 2, første afsnit, litra a), og artikel 13, punkt B, litra b), skal fortolkes således, at den omstændighed, at tilrådighedsstillelse af hele eller en del af en ejendom, som fuldt ud er bestemt til virksomheden, for bestyrerne, direktørerne eller selskabsdeltagerne i selskabet, har en direkte sammenhæng med virksomhedens drift eller ej, i situationer som de i hovedsagerne omhandlede er relevant for afgørelsen af, om denne tilrådighedsstillelse henhører under fritagelsen i den anden af de nævnte bestemmelser.

36 Det bemærkes i denne forbindelse, at det fremgår af Domstolens praksis, at det er den afgiftspligtige persons erhvervelse af et gode, når denne handler som afgiftspligtig, der er afgørende for anvendelsen af momsordningen og dermed af fradragsmekanismen. Den brug, der gøres af et gode, eller som

påtænkes for dette, er kun afgørende for omfanget af det oprindelige fradrag, som den afgiftspligtige har ret til i henhold til sjette direktivs artikel 17, og omfanget af eventuelle berigtigelser i de efterfølgende perioder (Lennartz-dommen, præmis 15). Når en afgiftspligtig person derimod erhverver et gode udelukkende til privat brug, handler han som privatperson og ikke som afgiftspligtig person efter betydningen i dette direktiv (dom af 6.5.1992, sag C-20/91, de Jong, Sml. I, s. 2847, præmis 17).

37 Som det i øvrigt fremgår af den i denne doms præmis 21-24 nævnte retspraksis, har 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 ret til at fratrække den indgående moms, der er erlagt af de fulde omkostninger ved opførelsen af bygningen, og har på den anden side en tilsvarende forpligtelse til at betale moms af de udgifter, der har været afholdt i forbindelse med denne anvendelse.

38 I modsætning til hvad den belgiske regering ses at gøre gældende, har den afgiftspligtige i en sådan situation ikke pligt til at godtgøre, at tilrådighedsstillelsen for selskabets bestyrere, direktører eller selskabsdeltagere af hele eller en del af ejendommen, som fuldt ud er bestemt til virksomheden, er sket »i forbindelse med hans afgiftspligtige transaktioner« i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i sjette direktivs artikel 17, stk. 2.

39 Når en afgiftspligtig har valgt at bestemme en ejendom fuldt ud til sin virksomhed, kan han, som det fremgår af sjette direktivs artikel 6, stk. 2, litra b), anvende ejendommen til brug, som er virksomheden uvedkommende, og er ikke forpligtet til at godtgøre, at denne anvendelse er sket i forbindelse med hans afgiftspligtige transaktioner. Den afgiftspligtige skal således ikke bevise, at der foreligger en direkte og umiddelbar sammenhæng mellem anvendelsen af den pågældende ejendom til privat brug og hans afgiftspligtige virksomhed.

40 Det følger heraf, at det andet spørgsmål skal besvares med, at sjette direktivs artikel 6, stk. 2, første afsnit, litra a), og artikel 13, punkt B, litra b), skal fortolkes således, at den omstændighed, at tilrådighedsstillelse af hele eller en del af en ejendom, som fuldt ud er bestemt til virksomheden, for bestyrerne, direktørerne eller selskabsdeltagerne i selskabet har en direkte sammenhæng med virksomhedens drift eller ej, i situationer som de i hovedsagerne omhandlede ikke er relevant for afgørelsen af, om denne tilrådighedsstillelse henhører under fritagelsen i den anden af de nævnte bestemmelser.

Sagens omkostninger

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

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

1) Artikel 6, stk. 2, første afsnit, litra a), og artikel 13, punkt B, litra b), i Rådets sjette 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 de er til hinder for, at tilrådighedsstillelse af en del af en fast ejendom, som tilhører en juridisk person, til privat brug for bestyreren af dette selskab, uden at denne som modydelse for brugen af denne ejendom pålægges en byrde i form af leje, der skal betales, betragtes som udlejning af en ejendom, som er fritaget i dette direktivs forstand, og den omstændighed, at en sådan tilrådighedsstillelse i henhold til national lovgivning vedrørende indkomstskat

betragtes som en fordel in natura, der udspringer af udførelsen af de begunstigedes opgaver i henhold til vedtægterne eller deres ansættelseskontrakt, har ikke betydning i denne forbindelse.

2) **Artikel 6, stk. 2, første afsnit, litra a), og artikel 13, punkt B, litra b), i sjette direktiv 77/388, som ændret ved direktiv 95/7, skal fortolkes således, at den omstændighed, at tilrådighedsstillelse af hele eller en del af en ejendom, som fuldt ud er bestemt til virksomheden, for bestyrerne, direktørerne eller selskabsdeltagerne i selskabet har en direkte sammenhæng med virksomhedens drift eller ej, i situationer som de i hovedsagerne omhandlede ikke er relevant for afgørelsen af, om denne tilrådighedsstillelse henhører under fritagelsen i den anden af de nævnte bestemmelser.**

Underskrifter