FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT F. G. JACOBS

fremsat den 27. februar 1992 *

Hr. afdelingsformand,
De herrer dommere,

1. Nederlandenes Hoge Raad anmoder Domstolen om en afgørelse vedrørende fortolkningen af det sjette momsdirektiv (Rådets 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), særlig bestemmelserne i artikel 5, stk. 6, og artikel 11, punkt A, stk. 1, litra b), vedrørende beskatningen af en virksomheds goder til privat brug. Det væsentligste punkt i sagen er, om en bygningsentreprenør, der til privat brug erhverver en grund, på hvilken han opfører en beboelsesejendom inden for rammerne af sin erhvervsvirksomhed, i betragtning af denne private brug skal svare en afgift, for hvilken beskatningsgrundlaget udgøres af værdien af grunden og bygningen, selv om han kun har fradraget den moms, som er betalt ved erhvervelsen af de goder og tjenesteydelser, der er medgået til opførelsen af beboelsesejendommen, men ikke momsen med hensyn til erhvervelsen af grunden.

Faktiske omstændigheder og de spørgsmål, der er forelagt af den nationale ret

2. De faktiske omstændigheder i hovedsagen er følgende: Den 15. august 1978 erhvervede entreprenør De Jong en byggegrund, på hvilken der fandtes en bygning. Han betalte ikke moms af købesummen for grunden. Han fik herefter meddelt byggetilladelse til opførelse af to beboelsesejendomme på denne grund. Den 30. juli 1979 solgte han cirka halvdelen af grunden til en tredjemand ved navn Dolfing. Han fakturerede ikke moms ved salget. Herefter nedrev De Jong den eksisterende bygning og opførte to beboelsesejendomme på hele grunden, nemlig en for Dolfing's regning og en til sig selv. De to beboelsesejendomme stod færdige i henholdsvis 1980 og 1981. Da De Jong havde fradraget momsen i forbindelse med erhvervelsen af de goder og tjenesteydelser, der var medgået til opførelsen af de to beboelsesejendomme, anførte han i sin momsangivelse som udgående moms et beløb, som var lig med den indgående moms, der var fradraget for de goder og tjenesteydelser, som var medgået til opførelsen af hans private beboelse. Momskontoret fandt imidlertid, at der i medfør af de nederlandske bestemmelser vedrørende beskatning af en virksomheds brug af goder til private formål [artikel 3, stk. 1, litra g), i den nederlandske lov om merværdiafgift af 1968] var grund til at antage, at De Jong til sig selv havde foretaget én leverance af goder bestående af grunden og beboelsesejendommen. Kontoret krævede derfor værdien af grunden medtaget i beskatningsgrundlaget. Til støtte for sin anke har De Jong gjort gældende, at grunden aldrig var indgået i hans virksomhedsformue, idet han havde erhvervet den privat, og at den derfor ikke var

* Originalsprog: engelsk.

overført fra hans virksomhed til privat brug i medfør af de nederlandske bestemmelser.

3. Efter at have tabt en sag ved Gerechtshof har De Jong appelleret afgørelsen til Hoge Raad. Sidstnævnte fandt, at de nederlandske bestemmelser tilsigtede at opnå samme resultat som de pågældende bestemmelser i det sjette direktiv, og har forelagt Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Skal det sjette direktivs artikel 5, stk. 6, fortolkes således, at en afgiftspligtig — en bygningsentreprenør — som erhverver en grund uden andet formål end at anvende den til privat brug, og dernæst på denne grund som led i udøvelsen af sit erhverv opfører en bygning — nemlig en beboelsesejendom — samt endelig anvender bygningen med undergrunden og eventuelt den i øvrigt tilhørende grund til privat brug, ikke kun har udtaget bygningen, men bygningen sammen med undergrunden og eventuelt den i øvrigt tilhørende grund fra sin virksomhed som omhandlet i den nævnte direktivbestemmelse?

2) Skal den i det sjette direktivs artikel 5, stk. 6, fastsatte betingelse for at sidestille en udtagning med en levering, nemlig at godet eller de bestanddele, det er sammensat af, har givet ret til fuldt eller delvis fradrag af merværdiafgiften, fortolkes således, at såfremt en fast ejendom, der består af en bygning med undergrunden og eventuelt den i øvrigt tilhørende grund, er udtaget af en virksomhed, mens grunden ikke har givet ret til fradrag, er der ikke tale om en levering, hverken med hensyn til den faste ejendom i sin helhed eller med hensyn til en del deraf, nemlig bygningen?

3) Såfremt det andet spørgsmål skal besvares således, at der har fundet en levering sted som omhandlet i det sjette direktivs artikel 5, stk. 6, med hensyn til hele den faste ejendom, skal det sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra b), da fortolkes således, at det deri omhandlede beskatningsgrundlag skal ansættes til kostprisen for den faste ejendom i sin helhed, altså indbefattet kostprisen for grunden, eller skal dette beskatningsgrundlag begrænses til den del af kostprisen, med hensyn til hvilken der er opstået ret til fradrag af merværdiafgiften?«

De fællesskabsretlige bestemmelser

4. Bestemmelserne i det sjette momsdirektiv om levering af goder og tjenesteydelser til privat brug indeholdes i artikel 5, stk. 6, og artikel 6, stk. 2, sammenholdt med artikel 11, punkt A, stk. 1, litra b) og c).

I artikel 5, stk. 6, hedder det:

»Med levering mod vederlag sidestilles det forhold, at en afgiftspligtig person fra sin

egen virksomhed udtager et gode, som han anvender til privat brug ..., såfremt dette gode eller de bestanddele, det er sammensat af, har givet ret til fuldt eller delvist fradrag af merværdiafgiften.«

I artikel 6, stk. 2, sidestilles med tjenesteydelser mod vederlag:

»a) anvendelsen af et gode, der er bestemt for virksomheden, til privat brug for den afgiftspligtige person selv ..., såfremt dette gode har givet ret til fuldt eller delvist fradrag af merværdiafgiften

b) vederlagsfrie tjenesteydelser, som af den afgiftspligtige person udføres til eget brug ...«.

Ifølge artikel 11, punkt A, stk. 1, litra b), er beskatningsgrundlaget for så vidt angår de transaktioner, der er omhandlet i artikel 5, stk. 6, »købsprisen for goderne eller for tilsvarende goder eller i mangel af en købspris, kostprisen; begge disse priser bestemt på det tidspunkt, hvor transaktionen finder sted«.

På samme måde bestemmer artikel 11, punkt A, stk. 1, litra c), at beskatningsgrundlaget for de i artikel 6, stk. 2, omhandlede transaktioner er »de udgifter, som den afgiftspligtige person har haft i forbindelse med tjenesteydelsen«.

5. Ifølge disse bestemmelser betragtes derfor en afgiftspligtig person, som benytter et gode, der tilhører hans virksomhed, til privat formål, som om han udførte en levering af goder eller en tjenesteydelse mod vederlag, idet beskatningsgrundlaget er købsprisen eller kostprisen for goderne eller de udgifter, han har haft i forbindelse med tjenesteydelsen. Med disse bestemmelser tilsigtes det at undgå, at virksomhedsgoder, der benyttes privat af en afgiftspligtig person, undgår at blive belagt med moms på grundlag af reglerne i direktivets artikel 17, hvorefter afgiftspligtige personer har ret til at fradrage den moms, som skyldes eller er erlagt for disse goder (dvs. at opnå tilbagebetaling af denne moms ved fradrag i den moms, som de skal svare af deres transaktioner). Ved artikel 5, stk. 6, indføres en transaktion, der sidestilles med en levering af goder, mens der ved artikel 6, stk. 2, litra a), indføres en transaktion, der sidestilles med en tjenesteydelse. Artikel 5, stk. 6, synes således at omhandle en endelig udtagelse af goder af virksomheden, mens artikel 6, stk. 2, litra a), vedrører privat brug af goder, som fortsat tilhører virksomheden. I øvrigt synes disse bestemmelser at være stort set identiske i henseende til deres ordlyd og retsvirkninger.

6. Ifølge artikel 5, stk. 1, i direktivet forstås ved »levering af et gode« overdragelse af retten til som ejer at råde over et »materielt gode«. Som et materielt gode hører grunden således under »goder« i medfør af artikel 5 og kan være genstand for en transaktion, der sidestilles med en levering i medfør af artikel 5, stk. 6.

Det første spørgsmål

7. Med sit første spørgsmål ønsker Hoge Raad i det væsentlige oplyst, om en afgiftspligtig person (en entreprenør), der erhverver en grund alene med det formål at benytte den privat, men på denne som led i sin erhvervsvirksomhed opfører en bygning (en beboelsesejendom) med henblik på selv at bebo denne, udtager grunden af sin virksomhedsformue til privat brug i medfør af artikel 5, stk. 6.

8. Det er efter min opfattelse klart, at artikel 5, stk. 6, ikke finder anvendelse i dette tilfælde, eftersom grunden ejes privat og ikke er et gode, der indgår i den afgiftspligtige persons virksomhed i medfør af denne artikel. Dette synspunkt er i samklang med direktivets øvrige bestemmelser og Domstolens dom i sag C-97/90, Lennartz (særlig præmis 8-12 i dommen og punkt 23 og 24 i mit forslag til afgørelse i denne sag). Når en afgiftspligtig person udelukkende til privat brug erhverver goder, handler han som privatperson og ikke som afgiftspligtig person i medfør af det sjette momsdirektiv. Som følge heraf finder de forskellige bestemmelser i direktivet om en virksomheds erhvervelse af goder ikke anvendelse. Særlig er hverken forskriften i artikel 17, stk. 2, der giver afgiftspligtige personer ret til fradrag af momsen i anledning af købet, eller de administrative eller regnskabsmæssige regler i direktivets artikel 18 og 22 anvendelige på erhvervelse af sådanne goder. Da goderne i disse tilfælde ikke indgår i den afgiftspligtige persons virksomhed, er det klart, at man ikke kan anse ham for at levere disse goder i medfør af artikel 5, stk. 6.

9. Kommissionen og den tyske regering er enige i det anførte synspunkt. Derimod har den nederlandske regering i sit skriftlige indlæg hævdet, at opførelse af en beboelsesejendom på en grund, der er stillet til rådighed af virksomheden med dette formål, i momsmæssig henseende har bevirket, at der er opstået en ny fast ejendom bestående af bygningen og den dertil hørende grund. Dette nye gode er skabt ved den afgiftspligtige persons erhvervsaktivitet. Den nederlandske regering har som følge heraf konkluderet, at det første spørgsmål må besvares bekræftende, således at forstå, at den afgiftspligtige person i den af den forelæggende ret beskrevne situation har udtaget grunden og bygningen til privat brug. Under retsmødet ændrede regeringen opfattelse. Den erkendte, at det første spørgsmål, således som det er forelagt af den nationale ret, forudsætter, at grunden blev benyttet til privat formål, idet den dog tilføjede, at det ikke er klart, om dette blev bevist under hovedsagen (se punkt 16 nedenfor).

10. I Hoge Raad's første spørgsmål anføres det udtrykkeligt, at grunden alene er erhvervet med henblik på privat brug, og der er ikke søgt nogen form for afklaring på dette punkt. Det forekommer mig — og på det punkt er jeg enig med Kommissionen i dens opfattelse — at det forhold, at en entreprenør, der handler som afgiftspligtig person, opfører en beboelsesejendom til privat brug på en grund, som tilhører ham personligt, ikke medfører, at grunden overgår til at tilhøre virksomheden. Bortset fra spørgsmålet om, hvorvidt grunden og bygningen kan adskilles i medfør af den nationale lov, der finder anvendelse på fast ejendom, synes det mig med henblik på artikel 5, stk. 6, uomgængeligt nødvendigt at sondre mellem beskatning af en grund, som en afgiftspligtig

person ejer privat, og beskatning af en bygning, som den afgiftspligtige person har opført på denne grund som led i sin erhvervsvirksomhed. En modsat løsning ville gå ud over, hvad der er nødvendigt for at nå formålet med nævnte bestemmelse, der er at hindre, en skattepligtig persons private forbrug ikke belægges med moms. Såfremt De Jong havde overladt det til tredjemand at opføre en bygning på sin grund, ville spørgsmålet om, hvorvidt den pågældende tredjemand havde leveret både grunden og bygningen, ikke opstå. Der skulle da alene betales moms af købesummen for bygningen. Under de omstændigheder, der er tale om i den foreliggende sag, ville beskatning i anledning af privat brug for så vidt angår grunden som følge heraf føre til en hårdere beskatning, end hvis De Jong havde handlet som almindelig forbruger.

11. At det synspunkt, som den nederlandske regering har givet udtryk i sit skriftlige indlæg, ikke kan forsvares, kan vises ved, at man som eksempel tager en mekaniker, hvis private bil repareres i hans virksomhed. I så tilfælde bliver bilen ikke nogen integrerende bestanddel af hans virksomheds formue. Man kan betragte forholdet således, at mekanikeren udfører en tjenesteydelse for sig selv i medfør af direktivets artikel 6, stk. 2, litra b), eller benytter goder, der tilhører virksomheden (dvs. værkstedet og dets installationer, men ikke bilen), privat i medfør af artikel 6, stk. 2, litra a), og at han udfører en levering til sig selv i medfør af artikel 5, stk. 6, af de reservedele, som han eventuelt udtager af sin virksomhed til reparationen. Men det ville være absurd at hævde, at han leverer vognen til sig selv. Han udfører simpelt hen tjenesteydelser på et gode, der tilhører ham selv, og tilfører dette andre goder inden for rammerne af sin virksomhed.

12. I det foreliggende tilfælde kan man spørge, om det er rigtigt at betragte forholdet således, at den afgiftspligtige person udfører en levering af goder bestående i den færdige ejendom. En entreprenørs opførelse af en beboelsesejendom på en grund tilhørende en kunde kan ligeledes betragtes som udførelse af en tjenesteydelse bestående i udførelsen af byggearbejderne på kundens grund eller som en sammensat leverance af arbejder, udstyr og materialer. En afgiftspligtig persons opførelse af en bygning til privat brug på en grund, der tilhører ham selv, bør tilsvarende beskattes i medfør af artikel 6, stk. 2, samt artikel 5, stk. 6. Dersom forholdet betragtes således, opstår der ikke spørgsmål om én og kun én levering af en fast ejendom bestående af grunden og den færdige bygning.

13. Dette spørgsmål behøver imidlertid ikke at løses med henblik på den konkrete sag. Efter min opfattelse bør det første spørgsmål under alle omstændigheder besvares benægtende, således at forstå, at den afgiftspligtige ikke i den beskrevne situation udtager grunden fra sin virksomhed til privat brug i medfør af artikel 5, stk. 6.

Det andet spørgsmål

14. Hoge Raad's andet spørgsmål går i det væsentlige ud på, om artikel 5, stk. 6 — i den situation, at en virksomheds dele, bestående af en grund og en bygning, er udtaget til privat brug — med betingelsen om, at dette gode eller de bestanddele, det er sammensat af, skal have givet ret til fuldt eller delvis fra-

drag af merværdiafgiften, betyder, at der ikke er tale om levering af hverken den faste ejendom som helhed eller bygningen, når erhvervelsen af grunden ikke har givet ret til fradrag af moms.

15. I konklusionen i sin afgørelse anfører Hoge Raad ikke udtrykkeligt, at det andet spørgsmål kun forelægges med henblik på det tilfælde, at det første spørgsmål besvares bekræftende. Det er ikke desto mindre klart, at dette er tilfældet. Det andet spørgsmål er helt klart en logisk følge af det første, idet det udtrykkeligt går ud fra, at grunden er udtaget fra virksomheden til privat brug — hvilket netop er det punkt, som søges afgjort af Domstolen ifølge det første spørgsmål — hvorefter der særskilt spørges om retsvirkningen af betingelsen om fradragsret i artikel 5, stk. 6. At det andet spørgsmål afhænger af et bekræftende svar på det første spørgsmål, bekræftes endvidere i præmisserne til forelæggelsesdommen (særlig punkt 4.3-4.7), hvori Hoge Raad nærmere redegør for de problemer, der er omhandlet i det andet og det tredje spørgsmål, på følgende måde: »Dersom det første spørgsmål besvares bekræftende« (punkt 4.3). Da det første spørgsmål efter min opfattelse må besvares benægtende, er der ikke grund til at gå ind på det andet spørgsmål.

16. Jeg indtager dette standpunkt på trods af den holdning, som den nederlandske regering synes at have givet udtryk for i retsmødet. Selv under forudsætning af, at det første spørgsmål besvares benægtende, synes den nederlandske regering at have foreslået, at Domstolen i betragtning af usikkerheden omkring de faktiske omstændigheder i sagen, bør besvare det andet spørgsmål, og som følge heraf tage stilling til den mulighed, at grunden er erhvervet privat, men senere er »overgået til virksomhedsformål«. Jeg finder ikke dette nødvendigt. En gennemlæsning af forelæggelsesdommen viser, at det andet spørgsmål ikke er affødt af nogen form for usikkerhed vedrørende de faktiske forhold, men tværtimod er forelagt ud fra det synspunkt, at en entreprenør retligt omdanner en privatejet grund til et gode tilhørende hans virksomhed ved på denne grund at opføre en bygning til privat brug, hvilket synspunkt jeg allerede har forkastet (se punkt 10, 11 og 12 ovenfor). Yderligere bemærkes, at det andet spørgsmål rejser nogle mere omfattende problemer vedrørende formålet med og retsvirkningerne af bestemmelserne om beskatning af privat brug, herunder visse punkter, der synes mere umiddelbart relevante i en anden sag, som i øjeblikket verserer for Domstolen, nemlig sag C-193/91, Mohsche (dom aj 25. maj 1993, Sml. I, s. 2615).

Det tredje spørgsmål

17. Ved den forelæggende rets tredje spørgsmål ønskes det oplyst, om beskatningsgrundlaget i medfør af artikel 11, punkt A, stk. 1, litra b), hvis der er tale om levering af en fast ejendom som en helhed, skal ansættes til kostprisen for den faste ejendom i sin helhed, eller begrænses til den del af kostprisen, med hensyn til hvilken der er stiftet ret til fradrag af merværdiafgiften. Dette spørgsmål opstår imidlertid ikke, fordi jeg finder, at der ikke er sket levering af grunden i den beskrevne situation.

Forslag til afgørelse

18. På grundlag af det anførte er jeg således af den opfattelse, at Domstolen bør give nedenstående svar på det første spørgsmål, der er forelagt af Hoge Raad:

»Det sjette direktivs artikel 5, stk. 6, skal fortolkes således, at når en afgiftspligtig person (en entreprenør) erhverver en grund udelukkende med det formål at benytte den privat og på denne inden for rammerne af sin erhvervsvirksomhed opfører en bygning til privat brug, skal alene bygningen, men ikke grunden, betragtes som udtaget til privat brug i medfør af denne bestemmelse.«