DOMSTOLENS DOM (Femte Afdeling)

8. maj 2003 *

I sag C-269/00,

angående en anmodning, som Bundesfinanzhof (Tyskland) i medfør af artikel 234 EF har indgivet til Domstolen for i den for nævnte ret verserende sag,

Wolfgang Seeling

mod

Finanzamt Starnberg,

at opnå en præjudiciel afgørelse vedrørende fortolkningen af artikel 6, stk. 2, første afsnit, litra a), artikel 13, punkt B, litra b), og artikel 17, stk. 2, litra a), 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),

* Processprog: tysk.

har

DOMSTOLEN (Femte Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, M. Wathelet, og dommerne C.W.A. Timmermans, D.A.O. Edward, P. Jann og S. von Bahr (refererende dommer),

generaladvokat: F.G. Jacobs
justitssekretær: ekspeditionssekretær H.A. Rühl,

efter at der er indgivet skriftlige indlæg af:

— Wolfgang Seeling ved Steuerberater H.G. Zaisch

— den tyske regering ved W.-D. Plessing og T. Jürgensen, som befuldmægtigede

— Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved E. Traversa og K. Gross, som befuldmægtigede, bistået af Rechtsanwalt A. Böhlke,

på grundlag af retsmøderapporten,

efter at der i retsmødet den 7. februar 2002 er afgivet mundtlige indlæg af Wolfgang Seeling ved H.G. Zaisch, af den tyske regering ved B. Muttelsee-Schön, som befuldmægtiget, og af Kommissionen ved K. Gross, bistået af A. Böhlke,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 16. maj 2002,

afsagt følgende

Dom

1 Ved kendelse af 25. maj 2000, indgået til Domstolen den 3. juli 2000, har Bundesfinanzhof i medfør af artikel 234 EF forelagt et præjudicielt spørgsmål vedrørende fortolkningen af artikel 6, stk. 2, første afsnit, litra a), artikel 13, punkt B, litra b), og artikel 17, stk. 2, litra a), 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, herefter »sjette direktiv«).

2 Spørgsmålet er blevet rejst under en sag mellem Wolfgang Seeling og Finanzamt Starnberg (herefter »Finanzamt«) vedrørende Wolfgang Seelings ret til fuldt ud at fradrage den indgående merværdiafgift (herefter »moms«), som han har erlagt for opførelsen af en bygning, han udelukkende har bestemt for sin virksomhed, men hvoraf han anvender en del til privat brug.

De relevante retsforskrifter

De fællesskabsretlige bestemmelser

3 Det bestemmes i sjette direktivs artikel 2, nr. 1, at moms pålægges »levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab«.

4 I henhold til sjette direktivs artikel 6, stk. 2, første afsnit, litra a), sidestilles »anvendelsen af et gode, der er bestemt for virksomheden, til privat brug for den afgiftspligtige person selv eller for hans personale eller i øvrigt til virksomheden uvedkommende formål, såfremt dette gode har givet ret til fuldt eller delvis fradrag af merværdiafgiften«, med en tjenesteydelse mod vederlag.

5 I medfør af sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra c), er beskatningsgrundlaget »ved de i artikel 6, stk. 2, omhandlede transaktioner, de udgifter, som den afgiftspligtige person har haft i forbindelse med tjenesteydelsen«.

6 I henhold til sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), første afsnit, fritager medlemsstaterne:

»bortforpagtning og udlejning af fast ejendom, med undtagelse af:

1. udlejning inden for hotelsektoren eller sektorer med tilsvarende opgaver, således som dette begreb er fastlagt i medlemsstaternes lovgivning, herunder udlejning i ferielejre eller i områder, der er indrettet som campingpladser

2. udlejning af pladser til parkering af køretøjer

3. udlejning af udstyr og maskiner, der installeres på brugsstedet

4. udlejning af bokse«.

7 Sjette direktivs artikel 13, punkt C, bestemmer:

»Medlemsstaterne kan indrømme afgiftspligtige personer ret til at vælge at erlægge afgift i tilfælde af:

a) bortforpagtning og udlejning af fast ejendom

b) [...]

Medlemsstaterne kan begrænse omfanget af denne valgfrihed; de fastsætter de nærmere bestemmelser for dens udøvelse.«

8 Sjette direktivs artikel 17, stk. 2, litra a), bestemmer:

»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.«

9 Sjette direktivs artikel 20, der vedrører berigtigelse af fradrag, som ændret ved Rådets direktiv 95/7/EF af 10. april 1995 (EFT L 102, s. 18), bestemmer i stk. 2:

»For så vidt angår investeringsgoder foretages en berigtigelse over en periode på fem år, heri medregnet det år i hvilket de blev erhvervet eller fremstillet. Hvert år omfatter denne berigtigelse kun en femtedel af den afgift, der er pålagt disse goder. Berigtigelsen finder sted i forhold til de ændringer i fradragsretten, som har fundet sted i de følgende år set i forhold til det år, hvor godet blev erhvervet eller fremstillet.

Som undtagelse fra ovennævnte afsnit kan medlemsstaterne ved berigtigelsen lægge en periode på fem hele år til grund, fra det tidspunkt at regne, hvor godet blev taget i brug første gang.

For så vidt angår investeringsgoder i form af fast ejendom, kan den periode, der lægges til grund ved berigtigelsen, forlænges med op til tyve år.«

De nationale bestemmelser

10 Det følger af § 1, stk. 1, nr. 2, litra b), i Umsatzsteuergesetz 1993 (den tyske momslov, BGBl. 1993 I, s. 565) i den affattelse, der var gældende i 1995 (herefter »UStG«), at privatforbrug pålægges moms. Der foreligger et privatforbrug, når en erhvervsdrivende i forbindelse med sin virksomhed udfører ydelser, som ikke er leveringer, med henblik på virksomheden uvedkommende formål.

11 I henhold til UStG's § 4, nr. 12, 1. pkt., litra a), er udlejning og forpagtning af fast ejendom afgiftsfri.

12 UStG's § 9, stk. 1, bestemmer, at den erhvervsdrivende kan give afkald på afgiftsfritagelsen i henhold til § 4, nr. 12, hvis transaktionen er gennemført for en

anden erhvervsdrivendes virksomhed. UStG's § 9, stk. 2, bestemmer, at der kun kan gives afkald på denne fritagelse, hvis lejeren udelukkende anvender eller har til hensigt at anvende ejendommen til transaktioner, der ikke er til hinder for fradrag af indgående moms.

13 Efter UStG's § 15, stk. 2, nr. 1, kan der ikke foretages fradrag for moms for leveringer af goder og tjenesteydelser, som anvendes til udførelse af afgiftsfrie transaktioner.

14 Det fremgår af forelæggelseskendelsen, at anvendelse af fast ejendom, der er bestemt for virksomheden, til virksomheden uvedkommende formål ifølge Bundesfinanzhofs praksis er afgiftsfri, og at momsfradrag i henhold til UStG's § 15, stk. 2, nr. 1, følgelig er udelukket, når der, såfremt en fast ejendom stilles til rådighed for tredjemand mod vederlag, er tale om en udlejning i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i UStG's § 4, nr. 12, 1. pkt., litra a). Det kan derfor ikke tillades, at der ved privatforbrug gives afkald på afgiftsfritagelsen efter UStG's § 9, da denne bestemmelsen forudsætter en transaktion, der er udført for en anden erhvervsdrivende til brug for dennes virksomhed.

Tvisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

15 Wolfgang Seeling er indehaver af en træpleje- og gartnerivirksomhed, der er omfattet af den normale afgiftsordning. I 1995 lod han opføre en bygning, som han udelukkende bestemte for virksomheden. Siden færdiggørelsen af bygningen, benytter han den dels erhvervsmæssigt, dels som privat bolig.

16 I sin momsangivelse for 1995 foretog Wolfgang Seeling fuldt fradrag for den indgående moms, der var erlagt for opførelsen af bygningen. Han angav den private anvendelse af en bolig i bygningen som afgiftspligtigt privatforbrug.

17 Finanzamt anså imidlertid anvendelsen af en del af bygningen til privat brug for afgiftsfrit privatforbrug og tillod derfor ikke et tilsvarende fradrag.

18 Finanzgericht (Tyskland) opretholdt Finanzamts afgørelse og frifandt Finanzamt i den af Wolfgang Seeling anlagte sag.

19 Wolfgang Seeling indbragte denne afgørelse for Bundesfinanzhof ved revisionsanke. Han gjorde gældende, at det følger af fællesskabsretten, at hans private brug af en del af bygningen kan pålægges afgift, og at fradrag for den del af den indgående moms, der vedrører denne del af bygningen, derfor ikke er udelukket.

20 Bundesfinanzhof stiller — efter at have bemærket, at formålet med sjette direktivs artikel 6, stk. 2, første afsnit, litra a), ifølge Domstolens praksis (dom af 16.10.1997, sag C-258/95, Fillibeck, Sml. I, s. 5577, præmis 25) er at sikre ligebehandling af den afgiftspligtige person og den endelige forbruger — spørgsmål ved rækkevidden af denne sidestilling. Den stiller især spørgsmålstegn ved, om en delvis anvendelse af et gode, der er bestemt for virksomheden, til privat brug for den afgiftspligtige person kan anses for afgiftsfri »bortfor-

pagtning« eller »udlejning af fast ejendom« i sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b)'s forstand. Dette spørgsmål er ikke blevet endeligt afgjort ved dom af 4. oktober 1995, Armbrecht (sag C-291/92, Sml. I, s. 2775).

21 Bundesfinanzhof har på denne baggrund udsat sagen og forelagt Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Kan en medlemsstat behandle anvendelsen af en bolig til privat brug som afgiftsfritaget [jf. artikel 13, punkt B, litra b), i direktiv 77/388/EØF, men uden mulighed for at give afkald på afgiftsfritagelsen] med den følge, at der i henhold til artikel 17, stk. 2, litra a), i direktiv 77/388/EØF ikke er mulighed for fradrag som indgående afgift af den merværdiafgift, der er erlagt i forbindelse med bygningens opførelse, når den nævnte anvendelse i henhold til artikel 6, stk. 2, litra a), i direktiv 77/388/EØF sidestilles med en tjenesteydelse mod vederlag, og boligen er en del af en forretningsejendom, der udelukkende er bestemt for virksomheden?«

Det præjudicielle spørgsmål

22 Med dette 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 en national lovgivning, der behandler anvendelse af en del af en bygning, der udelukkende er bestemt for virksomheden, til privat brug for den afgiftspligtige person som en tjenesteydelse, der — som bortforpagtning eller udlejning af fast ejendom i nævnte artikel 13, punkt B, litra b)'s forstand — er afgiftsfritaget.

Indlæg til Domstolen

23 Wolfgang Seeling har gjort gældende, at den sidestilling, der er omhandlet i sjette direktivs artikel 6, stk. 2, første afsnit, litra a), ikke indebærer, at en afgiftspligtig person skal sidestilles med en lejer.

24 Det eneste formål med sjette direktivs artikel 6, stk. 2, første afsnit, litra a), er at undgå, at et fradrag for indgående moms, der er erlagt for det pågældende virksomhedsgode, endeligt overføres til den afgiftspligtige person. Kun de omkostninger, for hvilke der er erlagt indgående moms, falder ind under beskatningsgrundlaget i henhold til denne bestemmelse (jf. Armbrecht-dommen). Fradraget af den indgående moms skal ikke hindres, men blot kompenseres, eller med andre ord neutraliseres.

25 Wolfgang Seeling har anført, at afgiftneutralitet ved anvendelsen til privat brug af et gode, der er bestemt for virksomheden, kun kan opnås, hvis der først gives fuldt fradrag for indgående moms, idet anvendelsen til privat brug efterfølgende pålægges afgift i hele anvendelsesperioden i overensstemmelse med sjette direktivs artikel 6, stk. 2, første afsnit, litra a).

26 Den tyske regering har gjort gældende, at sjette direktivs artikel 6, stk. 2, udvider anvendelsesområdet for direktivets artikel 13. Det følger således af den sidestilling, der er omhandlet i sjette direktivs artikel 6, stk. 2, første afsnit, litra a), at alle bestemmelser i direktivet, der gælder for tjenesteydelser, i princippet også gælder for situationer, der sidestilles hermed.

27 I denne sag er betingelserne for sidestilling i overensstemmelse med sjette direktivs artikel 6, stk. 2, første afsnit, litra a), opfyldt. Den afgiftspligtige person havde udelukkende bestemt bygningen for sin virksomhedsformue, samtidig med, at han delvist anvendte den som privat bolig. Godet havde desuden i dette tilfælde givet ret til forholdsmæssigt fradrag for indgående moms svarende til den del af den faste ejendom, der blev anvendt til brug for virksomheden.

28 Den tyske regering har gjort gældende, at sidestillingen indebærer, at sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), finder anvendelse som den mest passende analoge bestemmelse. Den har anført, at da direktivets artikel 6, stk. 2, første afsnit, litra a), sidestiller anvendelse af et virksomhedsgode til privat brug med en tjenesteydelse, og da denne anvendelse set i forhold til det endelige forbrug mest ligner en udlejning, finder det fritagelsestilfælde, der er omhandlet i direktivets artikel 13, punkt B, litra b), anvendelse.

29 Regeringen har tilføjet, at betydningen af og formålet med sjette direktivs artikel 6, stk. 2, første afsnit, litra a), nemlig at forhindre, at der ikke opkræves afgift af et virksomhedsgode, der anvendes til privat brug (jf. dom af 27.6.1989, sag 50/88, Kühne, Sml. s. 1925, præmis 8), også taler for anvendelsen af direktivets artikel 13, punkt B, litra b), i tilfælde af personligt forbrug. Set i forhold til det endelige forbrug gør det ingen forskel, om den afgiftspligtige person udlejer boligen eller selv anvender den. Der bør derfor i denne sag gives de to tilfælde samme afgiftsmæssige behandling.

30 Den tyske regering har også under henvisning til Kühne-dommens præmis 9 og 17 påberåbt sig princippet om afgiftsneutralitet til støtte for anvendelsen af sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b).

31 Den tyske regering har i denne forbindelse anført, at der kan anmodes om et efterfølgende fradrag for indgående moms pro rata temporis i løbet af den berigtigelsesperiode på ti år, der er omhandlet i sjette direktivs artikel 20, stk. 2, hvis der er tale om en ringe privat brug i løbet af årene efter erhvervelsen af bygningen.

32 Hvis den private brug derimod var momspligtig — således at der kunne foretages fradrag som indgående afgift af den moms, der er erlagt af de fulde omkostninger ved opførelsen af bygningen — ville der foreligge afgiftsfrit endeligt forbrug. Bygningen kunne således f.eks. efter udløbet af den berigtigelsesperiode på ti år, der er omhandlet i sjette direktivs artikel 20, stk. 2, sælges momsfrit til en privatperson, uden at der ville blive foretaget nogen efterfølgende ændring i fradraget af den indgående moms, der blev erlagt ved bygningens erhvervelse. Den afgiftspligtige person ville i dette andet tilfælde opnå en fordel, fordi en afgiftsbelastning gennem ti år, hvor bygningen anvendtes til privat brug, i de fleste tilfælde kun meget delvist ville korrigere det fradrag af indgående moms, der blev foretaget ved bygningens erhvervelse. Ifølge direktivets artikel 11, punkt A, stk. 1, litra c), udgør de udgifter, som den afgiftspligtige person har haft i forbindelse med tjenesteydelsen, beskatningsgrundlaget for de i medfør af direktivets artikel 6, stk. 2, sidestillede transaktioner. Da en bygning i almindelighed ikke afskrives over ti år, vil en afgiftsbelastning over ti år af det personlige forbrug ikke føre til, at andelene af de indgående momsbeløb kompenseres med summen af afskrivningsbeløbene. Et sådant resultat er imidlertid i strid med princippet om afgiftsneutralitet.

33 Kommissionen har gjort gældende, at det fremgår af sjette direktivs artikel 6, stk. 2, første afsnit, litra a), at en afgiftspligtig person, der anvender et gode, der er bestemt for hans virksomhed, til privat brug, anses for at levere sig selv en

tjenesteydelse mod et vederlag, der svarer til de udgifter, der er forbundet med denne tjenesteydelse, hvilket beløb beregnes i overensstemmelse med bestemmelserne i direktivets artikel 11, punkt A, stk. 1, litra c). Anvendelse af det gode, der er bestemt for virksomheden, til virksomheden uvedkommende formål, er således afgiftspligtig, såfremt det pågældende gode har givet ret til fuldt eller delvis fradrag af den indgående moms.

34 Denne bestemmelse tilsigter at sikre ligebehandlingen af den afgiftspligtige person og den endelige forbruger med hensyn til anvendelse, der er virksomheden uvedkommende. Den sidestiller derfor den afgiftspligtige person, der anvender goder, der er bestemt for virksomheden, til privat brug, med en borger, der har erhvervet goder uden ret til fradrag. Domstolen har i præmis 8 i Kühne-dommen fastslået, at det fremgår af opbygningen af sjette direktiv, at dets artikel 6, stk. 2, første afsnit, litra a), skal forhindre, at der ikke opkræves afgift af et virksomhedsgode, der anvendes til privat brug, og derfor kun kræver, at der opkræves afgift af privat brug af dette gode, såfremt det har givet ret til fradrag af den moms, som belastede det ved erhvervelsen.

35 Med hensyn til den tyske anskuelse af det personlige forbrug som en udlejning, som den afgiftspligtige foretager til sig selv, har Kommissionen anført, at den hverken kan støttes på sjette direktivs artikel 6, stk. 2, første afsnit, litra a), eller på artikel 13, punkt B, litra b).

36 Med hensyn til sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), har Kommissionen anført, at fritagelserne i artikel 13 er selvstændige fællesskabsretlige begreber (jf. bl.a. dom af 15.6.1989, sag 348/87, Stichting Uitvoering Financiële Acties, Sml. s. 1737, præmis 11, og af 5.6.1997, sag C-2/95, SDC, Sml. I, s. 3017, præmis 21) og skal fortolkes strengt (jf. bl.a. Stichting Uitvoering Financiële Acties-dommen, præmis 13, dom af 7.9.1999, sag C-216/97, Gregg, Sml. I, s. 4947, præmis 12, samt domme af 12.9.2000, sag C-358/97, Kommissionen mod Irland, Sml. I, s. 6301, præmis 52, og sag C-359/97, Kommissionen mod Det Forenede Kongerige, Sml. I, s. 6355, præmis 64).

37 Kommissionen har gjort gældende, at den undtagelse fra hovedreglen om, at der skal betales afgift, der er omhandlet i sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), kun finder anvendelse, såfremt de konkrete kendetegn ved en lejeaftale, og navnlig det afgørende forhold, nemlig varigheden af brugen af ejendommen, faktisk foreligger (jf. dommen i sagen Kommissionen mod Irland, præmis 56, og i sagen Kommissionen mod Det Forenede Kongerige, præmis 68). Det kan således ikke tillades, at den afgiftspligtige persons fiktive udlejning til sig selv omfattes af denne undtagelse.

38 Kommissionen har med hensyn til sjette direktivs artikel 6, stk. 2, første afsnit, litra a), gjort gældende, at bestemmelsen som undtagelsesbestemmelse også må fortolkes strengt. Det kan ikke udledes af denne bestemmelse, at medlemsstaterne i strid med bestemmelsens utvetydige ordlyd efter deres forgodtbefindende ved sidestilling kan ændre en afgiftspligtig transaktion til en afgiftsfri transaktion.

39 Kommissionen har endelig anført, 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. Investeringsgoder, der både anvendes til erhvervsmæssig og privat brug, kan således ikke desto mindre behandles som goder, der er bestemt for virksomheden, for hvilke der i princippet fuldt ud kan fradrages moms (Armbrecht-dommen, præmis 20).

Domstolens bemærkninger

40 Indledningsvis bemærkes, at det følger af fast retspraksis, 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. Armbrecht-dommen, præmis 20, og dom af 8.3.2001, sag C-415/98, Bakcsi, Sml. I, s. 1831, præmis 25).

41 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 Bakcsi-dommen, præmis 25).

42 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 Bakcsi-dommen, præmis 30).

43 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, 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.

44 Domstolen har dernæst med hensyn til sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), gentagne gange udtalt, at de udtryk, der anvendes til at betegne de fritagelser, som er fastsat i direktivets artikel 13, skal fortolkes strengt, da de er undtagelser fra det almindelige princip om, at moms opkræves af enhver tjenesteydelse, der udføres mod vederlag af en afgiftspligtig person (jf. bl.a. Stichting Uitvoering Financiële Acties-dommen, præmis 13, og dom af 20.6.2002, sag C-287/00, Kommissionen mod Tyskland, Sml. I, s. 5811, præmis 43).

45 Sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), kan derfor, i modsætning til hvad den tyske regering har gjort gældende, ikke anvendes analogt.

46 Ifølge fast retspraksis er fritagelserne i sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), desuden selvstændige fællesskabsretlige begreber, hvormed det skal undgås, at momsbestemmelserne anvendes forskelligt fra medlemsstat til medlemsstat (jf. bl.a. dom af 25.2.1999, sag C-349/96, CPP, Sml. I, s. 973, præmis 15, og dommen i sagen Kommissionen mod Tyskland, præmis 44).

47 Hertil bemærkes, at ordlyden af sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), ikke indeholder nogen afklaring af rækkevidden af udtrykkene »bortforpagtning« eller »udlejning af fast ejendom«.

48 Ud over de særlige tilfælde, der udtrykkeligt er omhandlet i denne bestemmelse, skal begreberne »bortforpagtning« og »udlejning af fast ejendom«, der, som det fremgår af denne doms præmis 44, udgør en undtagelse fra den almindelige momsordning, som er fastsat i sjette direktiv, ikke desto mindre fortolkes strengt (jf. dommen i sagen Kommissionen mod Irland, præmis 55, og i sagen Kommissionen mod Det Forenede Kongerige, præmis 67).

49 Udlejning af fast ejendom i sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b)'s forstand består grundlæggende i, at ejeren af en fast ejendom mod betaling af leje og for en aftalt periode overlader lejeren brugsretten til sin ejendom og retten til at

udelukke andre herfra (jf. 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).

50 Anvendelsen til privat brug for den afgiftspligtige person af en bolig i en bygning, som han udelukkende har bestemt for sin virksomhed, opfylder ikke disse betingelser.

51 Anvendelsen er nemlig ikke blot karakteriseret ved, at der ikke betales leje, men også ved, at der ikke foreligger en egentlig kontrakt om varigheden af benyttelsen og om brugsretten til boligen og retten til at udelukke andre derfra.

52 Heraf følger, at anvendelsen til privat brug for den afgiftspligtige person af en bolig i en bygning, som han udelukkende har bestemt for sin virksomhed, ikke henhører under sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b).

53 Endelig ændrer den tyske regerings argument vedrørende princippet om afgiftsneutralitet og berigtigelsen af fradrag i henhold til sjette direktivs artikel 20 intet herved.

54 Såfremt den omstændighed, at en afgiftspligtig person gives mulighed for udelukkende at bestemme en bygning for sin virksomhed, og derfor for at fradrage den indgående moms, der skal erlægges af de fulde byggeomkostninger, idet anvendelsen til privat brug for den afgiftspligtige person af en bolig i bygningen afgiftspålægges — således som den tyske regering gør gældende —

kan have som konsekvens, at endeligt forbrug er afgiftsfrit, fordi den berigtigelsesperiode, der er fastsat i sjette direktivs artikel 20, stk. 2, kun delvist kan korrigere det fradrag af indgående moms, der blev foretaget ved opførelsen af bygningen, er dette en følge af et bevidst valg fra fællesskabslovgivers side og kan ikke påtvinge en udvidende fortolkning af en anden af direktivets artikler.

55 Det bemærkes endvidere, at berigtigelsesperioden for investeringsgoder i form af fast ejendom siden ikrafttrædelsen af direktiv 95/7 i maj 1995 kan vare op til tyve år i stedet for de tidligere ti år. Det fremgår af femte betragtning til direktivet, at denne ændring netop blev indført for at tage hensyn til disse goders økonomiske levetid.

56 Det præjudicielle spørgsmål bør derfor 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 en national lovgivning, der behandler anvendelse af en del af en bygning, der udelukkende er bestemt for virksomheden, til privat brug for den afgiftspligtige person, som en tjenesteydelse, der — som bortforpagtning eller udlejning af fast ejendom i nævnte artikel 13, punkt B, litra b)'s forstand — er afgiftsfritaget.

Sagens omkostninger

57 De udgifter, der er afholdt af den tyske regering og af Kommissionen, som har afgivet indlæg for Domstolen, kan ikke erstattes. Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den nationale ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger.

På grundlag af disse præmisser

kender

DOMSTOLEN (Femte Afdeling)

vedrørende det spørgsmål, der er forelagt af Bundesfinanzhof ved kendelse af 25. maj 2000, for ret:

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 skal fortolkes således, at de er til hinder for en national lovgivning, der behandler anvendelse af en del af en bygning, der udelukkende er bestemt for virksomheden, til privat brug for den afgiftspligtige person, som en tjenesteydelse, der — som bortforpagtning eller udlejning af fast ejendom i nævnte artikel 13, punkt B, litra b)'s forstand — er afgiftsfritaget.

Wathelet Timmermans Edward

Jann von Bahr

Afsagt i offentligt retsmøde i Luxembourg den 8. maj 2003.

R. Grass M. Wathelet

Justitssekretær Formand for Femte Afdeling