FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT F. G. JACOBS

fremsat den 30. april 1991 *

Hr. afdelingsformand,
De herrer dommere,

1. Denne sag er blevet forelagt Domstolen af Finanzgericht München og drejer sig om fortolkningen af fællesskabslovgivningen om merværdiafgift, navnlig en række bestemmelser i Rådets sjette direktiv af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (direktiv 77/388, EFT 1977 L 145, s. 1). Finanzgericht ønsker en afgørelse af to hovedpunkter:

1) Om en person, som oprindelig erhverver investeringsgoder (i dette tilfælde et motorkøretøj) til privat brug, men senere anvender goderne til erhvervsformål, kan gøre krav på delvis fradrag af indgående afgift i de følgende år ved årlige berigtigelser i henhold til det sjette direktivs artikel 20, stk. 2, og

2) om nationale afgiftsmyndigheder kan behandle sådanne goder, som om de fuldt ud har været anvendt til privat brug, når de kun i meget begrænset omfang har været anvendt til erhvervsvirksomhed.

2. Det fremgår af sagen, at de faktiske omstændigheder er følgende. I 1985 og 1986 arbejdede den afgiftspligtige person, hr. Lennartz, dels som lønmodtager og dels som selvstændig skattekonsulent. Han indgav årlige merværdiafgiftsangivelser i begge år for sin virksomhed som selvstændig. I 1985 købte Lennartz en bil for 20 206,15 DM inklusive merværdiafgift på 2 826,86 DM). Han anvendte først hovedsagelig bilen til privat brug og kun for 8%'s vedkommende til brug for sin virksomhed. Den 1. juli 1986 åbnede han kontor som skattekonsulent i München og inddrog bilen i virksomheden. På sin omsætningsafgiftsangivelse for 1986 foretog han et fradrag af indgående afgift for bilen på 282,98 DM (som han beregnede på grundlag af 6/60 af 2 826,86 DM) i henhold til § 15a i Umsatzsteuergesetz af 1980, som er den tyske bestemmelse til gennemførelse af det sjette direktivs artikel 20, stk. 2.

3. Afgiftsmyndighederne fandt, at Lennartz måtte anses for oprindelig at have købt bilen fuldt ud til privat brug, og at han derfor ikke havde ret til at foretage berigtigelser i henhold til § 15a, når bilen senere blev anvendt til erhvervsformål. Konstateringen af, at bilen oprindelig blev brugt fuldt ud til

* Originalsprog: engelsk.

private formål, var baseret på de tyske afgiftsmyndigheders administrative praksis, hvorefter der i almindelighed ses bort fra erhvervsmæssig anvendelse af goder, når denne udgør under 10% af den samlede brug.

4. Det fremgår, at Lennartz ikke i 1985 foretog fradrag for den indgående afgift ved købet af bilen. Hans søgsmål i denne sag drejer sig om afgiftsmyndighedernes afslag på hans krav om senere berigtigelse i henhold til § 15a i 1986.

5. Med henblik på sagens afgørelse har Finanzgericht anmodet om præjudiciel afgørelse af følgende spørgsmål:

»1) Er det sjette direktivs artikel 20, stk. 2, anvendelig på alle investeringsgoder, som

a) er blevet leveret til en afgiftspligtig af en anden afgiftspligtig, og som modtageren af leveringen inden for femårsperioden, medregnet det år, i hvilket goderne blev erhvervet, på et eller andet tidspunkt benytter i forbindelse med afgiftspligtige transaktioner,

eller kræves det derudover, at det pågældende investeringsgode,

b) fra tidspunktet for erhvervelsen er blevet benyttet i forbindelse med den afgiftspligtige persons afgiftspligtige eller afgiftsfrie transaktioner (erhvervsmæssige formål) eller

c) på tidspunktet for erhvervelsen blev inddraget i den afgiftspligtige persons virksomhed?

2) Såfremt spørgsmål 1 b) besvares bekræftende:

Afhænger anvendelsen af det sjette direktivs artikel 20, stk. 2, ved investeringsgoder, der af den afgiftspligtige person benyttes såvel til erhvervsmæssige formål som til andre, navnlig private formål (blandet anvendelse), af, om investeringsgodet i det år, hvor det blev erhvervet, i et vist mindste omfang blev anvendt til erhvervsmæssige formål, og hvorledes skal dette mindste omfang i givet fald defineres?

3) Såfremt spørgsmål 1 c) besvares bekræftende:

Afhænger investeringsgodets inddragelse i den afgiftspligtige persons virksomhed af den afgiftspligtige persons egen afgørelse, eller forudsætter en sådan inddragelse, at den afgiftspligtige person

a) erhverver investeringsgodet for at anvende det til erhvervsmæssige formål, og skal denne anvendelse i givet fald:

— være planlagt straks fra erhvervelsestidspunktet eller

— fra et tidspunkt inden for erhvervelsesåret eller

— fra et tidspunkt før udløbet af femårsperioden, indbefattet erhvervelsesåret?

og/eller

b) faktisk anvender investeringsgodet til erhvervsmæssige formål, og er det i givet fald afgørende, om denne anvendelse finder sted:

— fra erhvervelsestidspunktet eller

— inden for det år, i hvilket investeringsgodet blev erhvervet eller

— inden for femårsperioden, medregnet det år, i hvilket godet blev erhvervet?

Vedrørende punkt a) og b):

Skal den planlagte og/eller faktiske anvendelse til erhvervsmæssige formål ved blandet anvendelse af investeringsgodet være af et bestemt mindste omfang, og hvorledes skal dette mindste omfang i givet fald defineres?«

Regler om fradrag af indgående afgift

6. Det kan måske være hensigtsmæssigt, hvis jeg begynder med kort at redegøre for formålet med det sjette direktivs artikel 20 og dets plads i direktivets system, navnlig dets forhold til reglerne om fradrag af indgående afgift på køb af goder og tjenesteydelser.

7. Artikel 2 i det første momsdirektiv af 11. april 1967 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter (direktiv 67/227, EFT 1967, s. 12) bestemmer følgende:

»Det fælles merværdiafgiftssystem bygger på den grundsætning, at der på ting og tjenesteydelser skal anvendes en generel forbrugsafgift, der er nøjagtig proportional med tingenes og tjenesteydelsernes pris, uanset antallet af omsætninger i de produktions- og fordelingsled, der ligger før beskatningsleddet.

Ved enhver omsætning svares en merværdiafgift, der beregnes af tingens eller tjenesteydelsens pris med anvendelse af den afgiftssats, som gælder for tingen eller tjenesteydelsen med fradrag af det merværdiafgiftsbeløb, der umiddelbart har belastet de forskellige omkostningselementer.

...«

8. Reglerne om gennemførelse af princippet om fradrag i denne artikels stk. 2 blev oprindelig fastsat i Rådets andet direktiv om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystems struktur og de nærmere regler for dets anvendelse (direktiv 67/228, EFT 1967, s. 14), navnlig dette direktivs artikel 11. Det sjette direktiv, som afløste det andet direktiv, fastsatte mere detaljerede regler, som findes i afsnit XI (artikel 17-20).

9. Det sjette direktivs artikel 17, stk. 1, bestemmer følgende:

»Fradragsretten indtræder samtidig med, at den fradragsberettigede afgift forfalder.«

10. Afgiftspligtens indtræden og afgiftens forfaldstidspunkt behandles i artikel 10, som fastsætter følgende:

»Afgiftspligten indtræder, og afgiften forfalder på det tidspunkt, hvor levering af goderne eller tjenesteydelsen finder sted...« (artikel 10, stk. 2).

11. Artikel 17, stk. 2, bestemmer følgende:

»I det omfang goder og tjenesteydelser anvendes i forbindelse med den afgiftspligtige persons 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.

...«

12. Ud over retten til at fradrage indgående afgift på afgiftspligtige transaktioner i henhold til artikel 17, stk. 2, giver artikel 17, stk. 3, afgiftspligtige personer ret til fradrag for visse andre transaktioner, som ikke er relevante i denne sag.

13. Artikel 17, stk. 5, bestemmer følgende:

»For så vidt angår goder og ydelser, som af en afgiftspligtig person benyttes såvel til transaktioner, der giver ret til fradrag i medfør af stk. 2 og 3, som til transaktioner, der ikke giver ret til fradrag, er fradrag kun tilladt for den del af merværdiafgiften, der forholdsmæssigt svarer til beløbet for den førstnævnte form for transaktioner.«

Den almindelige metode til fastsættelse af denne forholdsmæssige del fremgår af artikel 19 og omfatter anvendelse af en brøk, der repræsenterer forholdet mellem den årlige omsætning i forbindelse med transaktioner, for hvilke der er fradragsret, og, generelt sagt, den samlede omsætning. Imidlertid

kan medlemsstaterne ifølge artikel 17, stk. 5, tillade eller påbyde afgiftspligtige personer at anvende forskellige eller særlige metoder til fastsættelse af den fradragsberettigede forholdsmæssige del.

14. Direktivets artikel 20 vedrører berigtigelse af de foretagne fradrag. Artikel 20, stk. 1, bestemmer:

»Det oprindeligt foretagne fradrag berigtiges efter nærmere bestemmelser, som fastsættes af medlemsstaterne, især:

a) når fradraget er større eller mindre end det, som den afgiftspligtige person var berettiget til at foretage

b) når der efter angivelsens udfærdigelse er sket ændringer af de elementer, som er taget i betragtning ved fastsættelsen af fradragsbeløbet, navnlig i tilfælde af annullation af køb eller opnåelse af rabatter

...«

15. Artikel 20, stk. 2, som indeholder mere specielle regler for berigtigelser med hensyn til investeringsgoder, bestemmer:

»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 berigtigelsen finde sted over en periode på op til ti år.«

16. Artikel 20, stk. 3, omhandler den situation, at investeringsgoder leveres i berigtigelsesperioden. Artikel 20, stk. 4, bestemmer:

»Med henblik på anvendelsen af bestemmelserne i stk. 2 og 3 kan medlemsstaterne:

— definere begrebet investeringsgoder

— præcisere det afgiftsbeløb, som skal tages i betragtning ved berigtigelsen

— træffe alle hensigtsmæssige foranstaltninger for at sikre, at berigtigelsen ikke medfører en uberettiget fordel

— tillade administrative forenklinger.«

17. Ifølge artikel 20, stk. 5, kan medlemsstaterne med forbehold af det i artikel 29 fastsatte samråd med Udvalget vedrørende Merværdiafgift vælge ikke at anvende artikel 20, stk. 2 og 3, hvis denne anvendelse ville føre til et ubetydeligt resultat.

18. Virkningen af ovennævnte regler kan illustreres med følgende eksempel.

Lad os antage, at en bank i år 1 køber en datamat til 100 000 ECU plus moms på 10 000 ECU. I årets løb anvendes datamaten i et omfang af 40% til afgiftspligtige transaktioner eller transaktioner, der giver ret til fradrag efter artikel 17, stk. 3, og 60% til fritagne lånetransaktioner, for hvilke der ikke er fradragsret.

Eftersom datamaten benyttes »såvel til transaktioner, der giver ret til fradrag i medfør af stk. 2 og 3, som til transaktioner, der ikke giver ret til fradrag«, finder pro rata-reglerne i artikel 17, stk. 5, anvendelse. Lad os antage, at banken har aftalt med afgiftsmyndigheden at foretage beregningen af den indgående afgift på benyttelsen af datamaten på grundlag af en særlig fordelingsmetode fastsat i henhold til artikel 17, stk. 5, og ikke på grundlag af omsætningen i henhold til artikel 19.

I så fald vil banken i år 1 kunne fradrage 40% af den samlede merværdiafgift på erhvervelsen af datamaten (eller 4 000 ECU).

Lad os antage, at den del af benyttelsen, der er til brug for transaktioner, for hvilke merværdiafgiften kan fradrages, i år 2 stiger til 50% af den samlede benyttelse. I så fald vil banken, forudsat goderne er omfattet af de nationale regler, der er udstedt i henhold til artikel 20, stk. 2, have ret til at berigtige sit fradrag og gøre krav på yderligere indgående afgift på 10% (50% minus 40%) x 1/5 x 10 000 ECU (eller 200 ECU) for at tage hensyn til de ekstra 10% benyttelse i år 2 til transaktioner, der giver ret til fradrag.

På den anden side, hvis benyttelsen af datamaten til transaktioner, der giver ret til fradrag, i år 3 falder til 20% af den samlede benyttelse, vil banken i år 3 derimod skulle betale 20% (40% minus 20%) x 1/5 x 10 000 ECU (eller 400 ECU).

19. En afgiftspligtig person, som køber investeringsgoder, som er omfattet af regler om berigtigelse udstedt i henhold til artikel 20, stk. 2, foretager således et øjeblikkeligt fradrag af det fulde beløb for den del af den indgående afgift, der kan fradrages i anskaffelsesåret efter reglerne i artikel 17. Han er derefter forpligtet til at foretage årlige berigtigelser af det oprindelige fradrag på grundlag af ændringerne i den fradragsberettigede del i den fem- eller tiårige berigtigelsesperiode.

20. På denne baggrund vil jeg nu behandle de spørgsmål, som den nationale ret har stillet.

Spørgsmål 1 a)

21. Med denne del af det første spørgsmål ønsker den nationale ret reelt at vide, om reglerne om berigtigelse af den indgående afgift i det sjette direktivs artikel 20, stk. 2, finder anvendelse, når en afgiftspligtig person oprindelig erhverver goder helt til privat brug, men senere benytter dem til erhvervsmæssige formål på et tidspunkt i den femårige berigtigelsesperiode.

22. Kommissionen og den franske, tyske og britiske regering er alle enige om, at artikel 20, stk. 2, ikke finder anvendelse under sådanne omstændigheder. Denne opfattelse synes at være korrekt. Når en privatperson (dvs. en person, som ikke udøver selvstændig økonomisk virksomhed og derfor ikke er en afgiftspligtig person i henhold til direktivets artikel 4, stk. 1) køber goder til privat (ikke-erhvervsmæssig) brug, har han ikke ret til fradrag i henhold til direktivets artikel 17, stk. 2, da denne bestemmelse kun giver afgiftspligtige personer fradragsret. Hvis den pågældende person senere sælger goderne til en afgiftspligtig person, skal der ikke betales merværdiafgift af leveringen, fordi leveringen ikke foretages af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab (artikel 2). Resultatet er, at den del af den oprindelige merværdiafgift, der blev betalt af personen ved købet af goderne (eller hele merværdiafgiften, hvis goderne ikke er faldet i værdi) forbliver i værdien ved videresalg; følgelig bærer en afgiftspligtig person, der køber goder af en privatperson, en merværdiudgift, som han ikke kan få dækket. Det sjette direktiv indeholder ikke begrebet midlertidigt eller delvis endeligt forbrug for goder, der vender tilbage til det økonomiske kredsløb (se navnlig Domstolens dom af 5.12.1989, sag C-165/88, ORO Amsterdam Beheer, Sml. s. 4081). Se også Kommissionens ændrede forslag af 11. januar 1989 til Rådets direktiv om særordning vedrørende brugte genstande, kunstgenstande, antikviteter og samlerobjekter (EFT C 76, s. 10).

23. Som den franske og den britiske regering har anført, er der ingen grund til at sondre mellem denne situation og den situation, at en afgiftspligtig person oprindelig erhverver goder som privatperson og derpå inddrager dem i sin erhvervsvirksomhed. Under sådanne omstændigheder forlader goderne det økonomiske kredsløb, når personen erhverver dem som endelig forbruger og anvender dem til privat forbrug. Dernæst vender goderne tilbage til det økonomiske kredsløb, når de bliver inddraget i erhvervsvirksomheden. Det er klart forudset i det sjette direktiv, at en afgiftspligtig person kan handle i en separat, privat egenskab og dermed som endelig forbruger. I artikel 2 begrænses merværdiafgiftens anvendelsesområde til levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages »af en afgiftspligtig person, *der optræder i denne egenskab*« (min understregning). Artikel 17, stk. 2, må derfor fortolkes således, at den kun giver en afgiftspligtig person fradragsret, når han handler i denne egenskab.

24. Når en afgiftspligtig person erhverver goder som privatperson, vil han desuden ikke opfylde de administrative og regnskabsmæssige betingelser, der gælder for udøvelsen af fradragsretten i henhold til det

sjette direktivs artikel 18 og 22. Som den franske regering har påpeget, gælder kravet om at udstede en faktura i artikel 22, stk. 3, litra a), kun for goder og tjenesteydelser, der leveres til eller foretages for andre afgiftspligtige. Eller mere generelt, hvis en afgiftspligtig person erhverver goder som privatperson, har han ikke pligt til (det ville faktisk være upassende) at indføre goderne i sine merværdiafgiftsopgørelser i henhold til artikel 22, stk. 2, eller til at inkludere købet i sine periodiske merværdiafgiftsangivelser i henhold til artikel 22, stk. 4.

25. Hvad særligt angår artikel 20, stk. 2, fastsætter denne bestemmelse blot, som den britiske regering har påpeget, mekanismen for beregning af berigtigelser af det oprindelige fradrag. Den kan ikke ændre afgift betalt i forbindelse med ikke-erhvervsmæssige transaktioner til fradragsberettiget afgift i henhold til artikel 17. Efter artikel 17, stk. 1, indtræder fradragsretten samtidig med, at den fradragsberettigede afgift forfalder som defineret i artikel 10. Det er den pågældende persons egenskab på dette tidspunkt, der er afgørende for, om han har fradragsret.

26. I dom af 21. september 1988 (sag 50/87, Kommissionen mod Frankrig, Sml. s. 4797), som drejede sig om fradragsretten for en udlejer af fast ejendom, har Domstolen ganske vist udtalt, at:

»... artikel 20 i sjette direktiv [hjemler] en berigtigelsesordning. Når man på grund af lejens ringe størrelse må anse udlejning som en gave, og ikke som en økonomisk aktivitet i direktivets forstand, kan det oprindeligt foretagne fradrag berigtiges inden for en frist, der kan udstrækkes til ti år.«

Imidlertid kan Domstolen ikke efter min opfattelse have ment, at artikel 20, stk. 2, kunne finde anvendelse, når goder oprindelig er blevet erhvervet af en afgiftspligtig person til andet end erhvervsformål. Under sådanne omstændigheder bør ethvert uretmæssigt foretaget, oprindeligt fradrag fuldt ud annulleres.

Spørgsmål 1 b) og c)

27. Disse dele af den nationale rets spørgsmål går i det væsentlige ud på, om det, når den erhvervsmæssige anvendelse på et tidspunkt i berigtigelsesperioden ikke er tilstrækkelig til at give ret til fradrag, kræves at goderne, for at en sådan ret kan indtræde,

— fra tidspunktet for erhvervelsen er blevet benyttet i forbindelse med afgiftspligtige eller afgiftsfrie transaktioner [punkt b)].

eller

— på tidspunktet for erhvervelsen blev inddraget i den afgiftspligtige persons virksomhed [punkt c)].

28. Det centrale spørgsmål, udtrykt i det sjette direktivs sprog, er, om det er tilstrækkeligt til at anvende artikel 20, stk. 2, at den pågældende person erhverver goderne i sin egenskab af afgiftspligtig person, eller om goderne herudover straks skal anvendes til afgiftspligtige eller afgiftsfrie transaktioner.

29. Den tyske regering har udtrykkeligt valgt kravet i spørgsmålets punkt b), nemlig benyttelse i forbindelse med afgiftspligtige eller afgiftsfrie transaktioner fra tidspunktet for erhvervelsen. Kommissionen synes at være af den opfattelse, at varerne skal indrages i virksomheden og i det mindste delvis anvendes til afgiftspligtige transaktioner. Den britiske regering mener, at direktivets artikel 20, stk. 2, kun finder anvendelse på goder, som benyttes til modtagerens erhvervsvirksomhed fra tidspunktet for erhvervelsen. Den franske regering mener, at artikel 20, stk. 2, finder anvendelse, hvis goderne er erhvervet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab. De franske regler giver således fradragsret, når investeringsgoder, som oprindelig inddrages i virksomheden, men ikke benyttes til transaktioner, der giver fradragsret, senere anvendes til sådanne transaktioner inden for berigtigelsesperioden.

30. For at afgøre dette punkt skal jeg henvise til Domstolens dom af 14. februar 1985 (sag 268/83, Rompelman mod Minister van Financïen, Sml. s. 655). Spørgsmålet i denne sag var, om en person, som erhvervede en fordring på en senere overdragelse af ejendomsretten til en erhvervsejendom under opførelse med den udtrykkelige hensigt at udleje denne og foretage afgiftspligtige leveringer, på dette forberedende stadium optrådte som en afgiftspligtig person med ret til fradrag.

31. Domstolen begyndte med at gennemgå det sjette direktivs artikel 4 og 17 og konkluderede:

»Fradragsordningen tilsigter helt at aflaste den afgiftspligtige for den afgift, denne skylder eller har erlagt i forbindelse med al økonomisk virksomhed. Det fælles merværdiafgiftssystem sikrer således, at afgiftsbyrden er fuldstændig neutral over for enhver økonomisk virksomhed, uanset denne virksomheds formål eller resultater, forudsat sådan en virksomhed i sig selv er momspligtig« (præmis 19).

32. Med mere speciel henvisning til det spørgsmål, der var stillet den, udtalte Domstolen dernæst:

»... princippet om momsens neutralitet som afgiftsbyrde på virksomhederne nødvendiggør, at de første investeringsomkostninger, der afholdes til brug for og med henblik på en virksomhed, betragtes som led i den økonomiske virksomhed. Det vil stride mod nævnte princip at antage, at en økonomisk virksomhed først begynder på det tidspunkt, hvor en fast ejendom faktisk udnyttes, dvs. en afgiftspligtig indtægt opstår. En hvilken som helst anden fortolkning af artikel 4 i sjette direktiv vil medføre, at den erhvervsdrivende må bære merværdiafgiften i forbindelse med økonomisk virksomhed uden nogen mulighed for at fradrage denne i overensstemmelse med artikel 17, og vil på vilkårlig måde gøre forskel på investeringsomkostningerne før og under den faktiske udnyttelse af den faste ejendom. Selv for det tilfælde, at der er hjemmel til, efter iværksættelsen af den faktiske udnyttelse af en fast ejendom, at yde fradrag for den i forbindelse med forberedende handlinger erlagte indgående afgift, vil en økonomisk byrde belaste godet i det undertiden betragtelige tidsrum mellem de første investeringsomkostningers afholdelse og den faktiske udnyttelse. Enhver, der foretager sådanne investeringshandlinger, der er snævert forbundet med og nødvendige for en senere udnyttelse af en fast ejendom, må følgelig anses som afgiftspligtig person, jf. artikel 4« (præmis 23).

33. Der kan efter min mening drages to konklusioner af denne afgørelse. Den første er, at en person, der erhverver goder til brug for økonomisk virksomhed i den i artikel 4 omhandlede betydning, gør dette i sin egenskab af afgiftspligtig person, selv om goderne ikke straks benyttes til at foretage leveringer af goder eller tjenesteydelser. Den anden er, at den afgiftspligtige person, hvis han har købt goderne med det formål at foretage afgiftspligtige (frem for f.eks. fritagne) leveringer, vil have ret til et øjeblikkeligt fradrag i henhold til artikel 17.

34. Efter min opfattelse må der sondres mellem disse to krav, nemlig erhvervelse af goder som afgiftspligtig person og afgiftspligtig benyttelse. Det førstnævnte er et mere fundamentalt krav, for så vidt erhvervelse af investeringsgoder udelukkende til andre formål end erhvervsmæssige ikke er omfattet af det fælles merværdiafgiftssystem og dermed heller ikke af fradragsordningen. Den (afgiftspligtige eller anden) brug, der gøres eller påtænkes gjort af goderne inden for erhvervsvirksomheden, er afgørende for omfanget af det oprindelige fradrag, som den afgiftspligtige person er berettiget til i henhold til artikel 17, og for omfanget af berigtigelser i efterfølgende perioder.

35. En følge af denne analyse er, at artikel 20, stk. 2 — og på dette punkt er jeg enig i den franske regerings indlæg — kan finde anvendelse, selv når en afgiftspligtig person oprindelig erhverver goder til brug for økonomiske transaktioner, som i henhold til artikel 17, stk. 2 og 3, ikke giver ret til fradrag (f.eks. fritagne leveringer), men i de følgende år inden for berigtigelsesperioden anvender goderne til transaktioner, for hvilke merværdiafgiften kan fradrages. Lad os således antage, med henvisning til det tidligere givne eksempel med en datamat erhvervet af en bank, at datamaten i år 1 udelukkende anvendes til fritagne leveringer, for hvilke der ikke er fradragsret, men at den i år 2-5 for 80% vedkommende anvendes til afgiftspligtige leveringer. Mens banken ikke har ret til fradrag i år 1, har den alligevel købt goderne til brug for sin virksomhed og ret til at foretage berigtigelser for at tage hensyn til den overvejende afgiftspligtige benyttelse i år 2-5.

36. Det følger også heraf, at det ikke i sig selv er en betingelse for senere anvendelse af artikel 20, stk. 2, at goderne straks benyttes til afgiftspligtige eller fritagne leveringer. Hvis banken således i det ovenfor nævnte eksempel ikke var i stand til at bruge datamaten før år 2 pga. mangler i programellet, ville dette ikke — og burde ikke — udelukke, at der ved efterfølgende berigtigelser blev taget hensyn til ændringer i benyttelsen. Støtte for denne opfattelse kan findes i artikel 20, stk. 2, andet afsnit, som udtrykkeligt tillader medlemsstaterne at udskyde berigtigelsesperiodens begyndelse til det tidspunkt, hvor goderne første gang tages i brug.

37. I denne sag er det relevante kriterium således, om Lennartz, da han erhvervede goderne, specielt havde til hensigt at benytte goderne til sin erhvervsvirksomhed, eller om han på det tidspunkt alene havde til hensigt at benytte dem til andre formål end sin erhvervsvirksomhed. I det sidstnævnte tilfælde finder artikel 20, stk. 2, ikke anvendelse. Det bør dog bemærkes, at artikel 20, stk. 2, af grunde, som jeg vil forklare senere i dette

forslag til afgørelse, kan finde anvendelse i tilfælde af delvis privat brug.

38. Jeg finder det ikke nødvendigt at behandle det af den tyske regering fremførte synspunkt, at udtrykket »investeringsgoder« i sig selv kun omfatter goder erhvervet til brug for erhvervsvirksomheden. Betingelserne for anvendelse af artikel 20, stk. 2, fører under alle omstændigheder til det samme resultat.

39. Efter min opfattelse kan der derfor kun foretages berigtigelser af det oprindelige fradrag i henhold til artikel 20, stk. 2, når investeringsgoder blev inddraget i virksomheden på tidspunktet for erhvervelsen [punkt c) i den nationale rets første spørgsmål]; såfremt denne betingelse er opfyldt, kan der foretages berigtigelser, selv om goderne ikke straks blev benyttet til afgiftspligtige eller fritagne transaktioner. Det er følgelig nødvendigt at behandle den nationale rets tredje spørgsmål.

Spørgsmål 3

40. Med dette spørgsmål ønsker den nationale ret i det væsentlige vejledning med hensyn til de kriterier, der skal anvendes ved afgørelsen af, om en person erhverver goder i sin egenskab af afgiftspligtig person. Den spørger navnlig, om personen skal

a) erhverve goderne med den hensigt at anvende dem til erhvervsmæssige formål:

— straks fra erhvervelsestidspunktet

— inden for erhvervelsesåret eller

— inden for den femårige berigtigelsesperiode

og/eller

b) faktisk anvende goderne til erhvervsmæssige formål inden for disse perioder.

41. Jeg har allerede i forbindelse med den nationale rets første spørgsmål påpeget, at en person erhverver goder i sin egenskab af afgiftspligtig person, når han gør dette med den specielle hensigt at anvende disse goder til erhvervsmæssige formål. Afgiftsmyndighederne må derfor sikre sig, at den afgiftspligtige person faktisk havde en sådan hensigt på det tidspunkt, da goderne blev erhvervet. I dommen i den allerede nævnte Rompelman-sag fastslog Domstolen, at »det påhviler den, der anmoder om momsfradrag, at godtgøre, at betingelserne herfor er opfyldte, herunder at den pågældende opfylder betingelserne for at anses som afgiftspligtig. Artikel 4 er således ikke til hinder for, at afgiftsmyndighederne kræver den erklærede hensigt bestyrket af objektive momenter, såsom hvorvidt de projekterede lokaler egner sig til en erhvervsmæssig udnyttelse« (præmis 24).

42. De nationale afgiftsmyndigheder må fastslå, at det virkelig er hensigten at anvende goderne til erhvervsmæssige formål. Omfanget af det bevismateriale, der kræves for at overbevise de nationale afgiftsmyn-

digheder, må bl.a. afhænge af de pågældende goders art. Når goderne således, for at bruge Domstolens ord i Rompelman-sagen, »egner sig til en erhvervsmæssig udnyttelse«, vil der sandsynligvis ikke blive krævet meget yderligere bevismateriale. På den anden side, når en person erhverver goder, som tillige er egnede til privat brug (som f.eks. en bil), vil det være langt vanskeligere at dokumentere, at goderne er erhvervet specielt til erhvervsmæssige formål, såfremt goderne ikke straks anvendes hertil.

43. Den nationale ret spørger, om erhvervelsesåret eller den femårige periode, der begynder med erhvervelsen, kan være relevant i denne forbindelse. Femårsperioden nævnes formodentlig, fordi den svarer til den femårige berigtigelsesperiode, der fastsættes i det sjette direktivs artikel 20, stk. 2. Efter min opfattelse udgør disse perioder blot rimelige perioder, på hvilke man valgte at basere fradragsordningens og berigtigelsernes funktion med hensyn til kapitalgoder. De er ikke som sådanne relevante for spørgsmålet, om goder er erhvervet til erhvervsmæssig brug. Dette synspunkt er foreneligt med det skøn, som er overladt medlemsstaterne ved valget af de forskellige perioder. I henhold til artikel 20, stk. 2, kan berigtigelsesperioden for fast ejendom bl.a. udvides til indtil ti år, formodentlig for at tage hensyn til, at sådan ejendom bruges i længere tid.

44. Endnu et punkt, der bør bemærkes i denne forbindelse, er, at når en afgiftsmyndighed accepterer, at goderne er blevet erhvervet til afgiftspligtig, erhvervsmæssig brug, og tillader øjeblikkeligt fradrag af indgående afgift, vil den altid kunne kræve tilbagebetaling af afgiften ved en berigtigelse i henhold til det sjette direktivs artikel 20, stk. 1, litra a), hvis det senere viser sig, at goderne ikke blev erhvervet til erhvervsmæssig brug.

45. Svaret på den nationale rets tredje spørgsmål er derfor, at den afgiftspligtige person skal erhverve goderne med den specielle hensigt at bruge dem til erhvervsformål (spørgsmål 3 a). Om en afgiftspligtig person har denne hensigt på det tidspunkt, da goderne erhverves, er et konkret spørgsmål, som skal afgøres af afgiftsmyndighederne under hensyntagen til samtlige sagens omstændigheder. Det sjette direktiv specificerer ikke nogen periode, inden for hvilken goderne faktisk skal være anvendt til at foretage erhvervsmæssige leveringer. En undladelse af at anvende goderne til at foretage sådanne leveringer straks eller inden for en rimelig periode efter deres erhvervelse kan imidlertid, afhængig af omstændighederne, navnlig de pågældende goders art, tages i betragtning af afgiftsmyndighederne ved afgørelsen af, om en person har erhvervet goderne som afgiftspligtig person, og således af, om der kan foretages et oprindeligt fradrag i henhold til artikel 17, eller såfremt dette allerede er foretaget, om det skal berigtiges (dvs. annulleres) i henhold til artikel 20, stk. 1, litra a).

10%-reglen

46. I den sidste del af det tredje spørgsmål spørger den nationale ret, om den påtænkte eller faktiske brug til erhvervsmæssige for-

mål, når goderne anvendes til blandede formål, skal være af et bestemt omfang i forhold til den samlede anvendelse, og hvorledes dette omfang i så fald skal defineres.

47. Dette spørgsmål opstår på grund af de tyske afgiftsmyndigheders praksis, hvorefter goderne formodes at være erhvervet udelukkende til andre end erhvervsmæssige formål, når den ikke-erhvervsmæssige brugs omfang er over 90% og brugen til erhvervsmæssige formål således udgør under 10%. I sit skriftlige svar til Domstolens spørgsmål før den mundtlige forhandling og i sit indlæg under den mundtlige forhandling har den tyske regering fremhævet, at disse procentsatser ikke anvendes strengt, men er et »indicium«, der anvendes til at fastslå, om der er tale om erhvervsmæssig anvendelse. Det fremgår dog af forelæggelseskendelsen, at Lennartz i kraft af denne regel blev behandlet, som om han fuldt ud anvendte bilen til private formål i perioden fra dens erhvervelse i 1985 til den 1. juli 1986, da han åbnede sit skattekonsulentkontor, skønt den erhvervsmæssige anvendelse af bilen i 1985 androg 8%. Efter min opfattelse er det derfor nødvendigt for at besvare den nationale rets spørgsmål at antage, at den tyske regel under nogle omstændigheder kan føre til, at fradragsretten nægtes i tilfælde, hvor der er tale om virkelig, om end begrænset, erhvervsmæssig anvendelse.

48. I retsmødet gjorde den tyske regering gældende, at sagen for den nationale ret alene drejede sig om, hvorvidt Lennartz havde ret til at foretage berigtigelser i henhold til det sjette direktivs artikel 20, stk. 2. Da han ikke havde fremsat krav om et oprindeligt fradrag i 1985 i henhold til artikel 17, stk. 2, må ansættelsen for dette år nu anses for at være endelig. Følgelig bør de forelagte spørgsmål efter den tyske regerings opfattelse besvares med udgangspunkt i, at Lennartz ikke havde ret til fradrag for erhvervelsen af bilen.

49. Det fremgår, at forelæggelseskendelsen støtter den tyske regerings udtalelse om, at Lennartz' søgsmål alene vedrører et krav om berigtigelse i henhold til artikel 20, stk. 2. Desuden har den tyske regering ret i den opfattelse, at gyldigheden af den tyske mindstegrænse er relevant, ikke for Lennartz' ret til berigtigelser i henhold til artikel 20, stk. 2, men for hans ret til et oprindeligt fradag i henhold til artikel 17, stk. 2, i 1985. Som jeg skal forklare senere, er ændringer af omfanget af den erhvervsmæssige anvendelse omfattet af en anden ordning (se afsnit 56 ff. nedenfor) og ikke af berigtigelsesproceduren i artikel 20, stk. 2.

50. Følgelig ville Lennartz, såfremt 10%-reglen var ugyldig, kun have fordel af denne ugyldighed, såfremt han med tilbagevirkende gyldighed kunne gøre krav på et oprindeligt fradrag i henhold til artikel 17, stk. 2, efter den tyske lovgivning, der er indført i henhold til direktivets artikel 18, stk. 3. Denne bestemmer, at »medlemsstaterne fastsætter de betingelser og nærmere bestemmelser, ifølge hvilke en afgiftspligtig person kan få tilladelse til at foretage et fradrag, som han ikke har foretaget i henhold til stk. 1 og 2«. Da den nationale ret imidlertid udtrykkeligt rejser spørgsmålet, om

der gælder et krav om, at den erhvervsmæssige anvendelse skal have et vist mindste omfang, om end i sammenhæng med en række spørgsmål vedrørende anvendelsen af artikel 20, stk. 2, føler jeg mig nødsaget til at behandle dette punkt.

51. Det væsentlige spørgsmål er derfor, om en person i henhold til den fælles merværdiafgiftslovgivning erhverver goder som afgiftspligtig person og har ret til at fradrage den indgående afgift for disse goder, selv når anvendelsen af goderne til erhvervsmæssige formål fra begyndelsen er forholdsvis ringe (f.eks. 8%).

52. De synspunkter, der er fremsat i de indlæg, der er indgivet for Domstolen, divergerer på dette punkt. I sit indlæg og i sit svar på et skriftligt spørgsmål stillet af Domstolen har den tyske regering anført, at der kan foretages fradrag, selv når goderne hovedsagelig anvendes til ikke-erhvervsmæssige formål. Når omfanget af anvendelsen til erhvervsmæssige formål imidlertid er så ubetydelig, at den har minimal økonomisk betydning, må personen efter dens opfattelse antages at have erhvervet goderne alene til anden end erhvervsmæssig anvendelse, således at der ikke opstår nogen fradragsret. På baggrund af de økonomiske betragtninger, der ligger til grund for momslovgivningen, kan minimal anvendelse til erhvervsmæssige formål ifølge den tyske regering ikke føre til fuldt fradrag.

53. Det Forenede Kongeriges regering har anført, at den afstår fra at kommentere dette punkt. Den har dog tilføjet, at det sjette direktiv ikke indeholder nogen udtrykkelig bestemmelse, der omhandler den situation, at goder og tjenesteydelser erhverves delvis til erhvervsformål og delvis til ikke-erhvervsformål, og ikke bestemmer, at der skal ske en forholdsmæssig fordeling af de to formål ved fastsættelsen af størrelsen af den afgift, for hvilken der opstår fradragsret. Den har anført, at det er stiltiende forudsat i artikel 17, at retten til fradrag kun opstår i forbindelse med erhvervsmæssige aktiviteter. Direktivet er således efter dens opfattelse ikke til hinder for, at medlemsstaterne bestemmer, om og i hvilket omfang der skal ske en fordeling, når der er tale om blandet erhvervsmæssig og ikke-erhvervsmæssig anvendelse af goder og tjenesteydelser, og at de fastsætter beregningsmetoden for en sådan fordeling.

54. Kommissionen mener, at faktisk, om end minimal, anvendelse af goderne til afgiftspligtige transaktioner giver ret til fradrag i fuldt omfang og til senere berigtigelse i henhold til artikel 20, stk. 2.

55. Den franske regering har tilsluttet sig Kommissionens opfattelse og har anført, at i princippet giver selv minimal anvendelse til erhvervsmæssige formål, f.eks. 1%, ret til fuldt fradrag af indgående afgift, selv om den private anvendelse af goderne vil blive pålagt afgift. Den har dog tilføjet, at fuldt fradrag af den indgående afgift under sådanne omstændigheder ikke er realistisk, da det medfører tekniske vanskeligheder og giver uberettigede fordele, når goderne praktisk taget ikke bruges til erhvervsformål. Derfor opnåede Frankrig bemyndigelse af Rådet i henhold til det sjette direktivs artikel 27, stk. 1, til at indføre særlige foranstaltninger, der fraveg direktivets bestemmelser. Rådets beslutning (beslutning 89/488/EØF af 28.7.1989, EFT L 239, s. 22) bemyndiger Den Franske Republik til

indtil den 31. december 1992 at udelukke fradragsretten for merværdiafgift i forbindelse med goder og tjenesteydelser, når den private anvendelse af disse overstiger 90% af den samlede anvendelse heraf. Den franske regering har tilføjet, at national lovgivning, der nægter fradragsret, kan opretholdes i henhold til direktivets artikel 17, stk. 6, eller artikel 27, stk. 5, af medlemsstater, der allerede har en sådan lovgivning.

56. Bestemmelserne om privat brug findes i det sjette direktivs artikel 5 og 6. Artikel 5, stk. 6, bestemmer følgende:

»Med levering mod vederlag sidestilles det forhold, at en afgiftspligtig person fra sin egen virksomhed udtager et gode, som han anvender til privat brug for sig selv eller for sit personale, eller som han overdrager vederlagsfrit eller i øvrigt benytter til et virksomheden uvedkommende formål, såfremt dette gode eller de bestanddele, det er sammensat af, har givet ret til fuldt eller delvis fradrag af merværdiafgiften...«

Artikel 6, stk. 2, bestemmer følgende:

»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 delvis fradrag af merværdiafgiften.

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

Medlemsstaterne kan fravige bestemmelserne i dette stykke, såfremt en sådan undtagelse ikke giver anledning til konkurrencefordrejning.«

57. Artikel 11 indeholder bestemmelser om værdiansættelsen af sådanne leveringer. Således bestemmer artikel 11, punkt A, stk. 1, litra b), at beskatningsgrundlaget ved de i artikel 5, stk. 6, omhandlede transaktioner er »købsprisen for goderne eller for tilsvarende goder eller i mangel af en købspris, kostprisen; ... bestemt på det tidspunkt, hvor transaktionerne finder sted«. Artikel 11, punkt A, stk. 1, litra c), bestemmer, at beskatningsgrundlaget ved de i artikel 6, stk. 2, omhandlede transaktioner er »de udgifter, som den afgiftspligtige person har haft i forbindelse med tjenesteydelsen«.

58. Artikel 6, stk. 2, litra a), sammenholdt med artikel 11, punkt A, stk. 1, litra c), går således ud på, at når en afgiftspligtig person erhverver et gode, som han delvis anvender til private formål, anses han for at have udført en afgiftspligtig tjenesteydelse mod vederlag, som er lig med de udgifter, som han har haft i forbindelse med tjenesteydelsen. Direktivets ordning indebærer således, at en person, der anvender et gode delvis til afgiftspligtige erhvervsmæssige transaktioner og delvis til private formål, og som ved er-

hvervelsen af godet helt eller delvis får den indgående merværdiafgift tilbagebetalt, anses for udelukkende at have anvendt godet til brug for sine afgiftspligtige transaktioner i den i artikel 17, stk. 2, forudsatte betydning. Bestemmelserne om den forholdsmæssige fordeling af den indgående afgift i artikel 17, stk. 5, som gælder for goder og tjenesteydelser, som skal benyttes af en afgiftspligtig person både til transaktioner, der giver ret til fradrag, og til transaktioner, der ikke giver ret til fradrag, finder derfor ikke anvendelse. En sådan person har følgelig i princippet ret til fuldt og øjeblikkeligt fradrag af den indgående afgift, der skal betales ved erhvervelsen af goderne.

59. Støtte for dette synspunkt kan findes i Kommissionens kommentar i dets forslag til det sjette direktiv (*De Europæiske Fællesskabers Bulletin*, tillæg 11/73) til artikel 5, stk. 6 [eller artikel 5, stk. 3, litra a), som den var i forslaget], som er den bestemmelse i artikel 5 (»levering af goder«), der svarer til artikel 6, stk. 2, litra a). Kommissionen anførte følgende: »Det samme formål (at undgå uberettigede fordele for afgiftspligtige personer) kunne være nået ved hjælp af berigtigelser til allerede foretagne fradrag, men man valgte den teknik at behandle disse transaktioner som afgiftspligtige leveringer af hensyn til upartiskhed og forenkling«. Man valgte således specifikt at pålægge afgift i senere omsætningsled som et alternativ til en begrænsning af retten til at fradrage indgående afgift. Skønt artikel 6, stk. 2, sidste punktum, tillader medlemsstaterne inden for visse grænser at fravige den i dette stykke fastsatte ordning for privat brug, gælder dette punktum ikke her af grunde, som jeg skal forklare senere (se afsnit 75).

60. Tilbage står spørgsmålet, om medlemsstaterne alligevel kan begrænse fradragsretten, når den erhvervsmæssige anvendelse af godet udgør en minimal part af dets samlede anvendelse. Under retsmødet har Kommissionen understreget, at fradragsrettens grundlæggende karakter udelukker begrænsninger i denne ret ud over dem, der udtrykkeligt er fastsat i direktivet. Dette synspunkt er i overensstemmelse med Domstolens udtalelser i dens tidligere afgørelser. Et eksempel er sag 50/87, Kommissionen mod Frankrig, som jeg har nævnt ovenfor. Dér udtalte Domstolen med et citat fra dens dom i Rompelman-sagen vedrørende direktivets artikel 4, stk. 1 og 2, og artikel 17, stk. 1 og 2, følgende:

»Af de således fremhævede regler fremgår, at da der ikke foreligger nogen bestemmelser, der bemyndiger medlemsstaterne til at begrænse den fradragsret, der er indrømmet de afgiftspligtige, finder denne ret umiddelbart anvendelse på hele det afgiftsbeløb, der vedrører transaktioner i de tidligere omsætningsled.

Sådanne begrænsninger i fradragsretten har virkninger for selve afgiftsbyrden og skal anvendes ensartet i alle medlemsstaterne. Følgelig er undtagelser ikke tilladte, medmindre der er udtrykkelig hjemmel for dem i direktivet.« (præmis 16 og 17)

Domstolen konkluderede, at da fransk lovgivning i visse tilfælde ikke tillod fuldt og

øjeblikkeligt fradrag, var den uforenelig med det sjette direktiv.

61. Jeg har allerede påpeget, at en afgiftspligtig person, som erhverver goder dels til afgiftspligtig erhvervsmæssig brug og dels til privat brug, efter ordningen i det sjette direktiv anses for udelukkende at anvende goderne til brug for afgiftspligtige transaktioner og derfor i princippet har ret til fuldt og øjeblikkeligt fradrag af den indgående afgift, der er påløbet ved erhvervelsen af goderne (idet den private anvendelse tages i betragtning ved pålæggelse af afgift i det efterfølgende omsætningsled). Direktivet indeholder ingen de minimis-bestemmelse, som udelukker fradragsret, når den erhvervsmæssige brug ligger under en vis grænse. Imidlertid indeholder direktivet specielt bestemmelser, der tillader medlemsstaterne at undlade at tage den merværdiafgift i betragtning, som ikke kan fradrages med henblik på artikel 17, når den er af ringe størrelse [artikel 17, stk. 5, litra e)], og at afslå overførelse eller tilbagebetaling af indgående afgift, som overstiger det skyldige afgiftsbeløb, når det overskydende beløb er ubetydeligt (artikel 18, stk. 4). Jeg mener, at i betragtning af den klare, om end noget komplicerede ordning, der er fastsat i direktivet, og henset til, at der ikke findes nogen lignende de minimis-bestemmelser, som tillader medlemsstaterne at nægte ret til fradrag i tilfælde af begrænset privat brug, er der intet grundlag for at fortolke artikel 17 således, at den stiltiende indeholder en sådan regel. Dette synspunkt støttes af ordlyden af den førnævnte beslutning fra Rådet af 28. juli 1989, hvori Rådet »som fravigelse af bestemmelserne i artikel 17, stk. 2,« tillod Frankrig at udelukke fradragsretten i tilfælde, hvor den private anvendelse oversteg 90%. Som jeg skal forklare senere, giver det sjette direktivs artikel 27, stk. 1, i henhold til hvilken afgørelsen blev truffet, desuden mulighed for at løse problemer af den type, som de tyske afgiftsmyndigheder står over for.

62. Jeg konkluderer, at medlemsstaterne ikke har ret til at begrænse fradragsretten, selv når den erhvervsmæssige brug af de pågældende goder er meget begrænset, medmindre de kan henholde sig til en af de i direktivet nævnte fravigelser. Det er disse fravigelser, som jeg nu skal behandle.

Bemyndigelse til at fravige fradragsretten

63. Det sjette direktivs artikel 27, som hører til afsnit XV (»Forenklet procedure«), indeholder to procedurer for bemyndigelse til foranstaltninger, der fraviger direktivet, og som begge i princippet kan finde anvendelse på den anfægtede nationale lovgivning.

64. Artikel 27, stk. 5, bestemmer følgende:

»De medlemsstater, som den 1. januar 1977 anvender særlige foranstaltninger af den art, der er omhandlet i stk. 1, kan opretholde disse på betingelse af, at Kommissionen får meddelelse herom inden den 1. januar 1978, og under forudsætning af, at de for så vidt angår foranstaltninger til forenkling af afgiftsopkrævningen er i overensstemmelse med det i stk. 1 fastsatte kriterium.«

65. Artikel 27, stk. 1, som fastsætter en procedure for at opnå bemyndigelse til nye foranstaltninger, bestemmer:

»Rådet kan med enstemmighed på forslag af Kommissionen give en medlemsstat tilladelse til at indføre særlige foranstaltninger, der fraviger bestemmelserne i dette direktiv, for at forenkle afgiftsopkrævningen eller for at undgå visse former for svig eller unddragelse. Foranstaltninger til forenkling af afgiftsopkrævningen må ikke eller kun i ubetydelig grad påvirke størrelsen af den skyldige afgift ved det endelige forbrug.«

66. Det fremgår ikke, at den tyske foranstaltning blev meddelt i henhold til artikel 27, stk. 5. I bilag 1 til dens første beretning af 14. september 1983 om funktionen af det fælles system for merværdiafgift, som blev forelagt i henhold til det sjette direktivs artikel 34 (KOM(83) 426 endelig udg.) offentliggjorde Kommissionen en liste over foranstaltninger meddelt den i henhold til artikel 27, stk. 5. I dette bilag nævnes den her omhandlede 10%-regel ikke. Den tyske regering har heller ikke antydet, at der blev givet en sådan meddelelse.

67. Med hensyn til artikel 27, stk. 1, fremgår det af den tyske regerings svar på Domstolens skriftlige spørgsmål, at den ikke søgte bemyndigelse i henhold til denne bestemmelse, fordi den anfægtede lovgivning efter dens opfattelse ikke fraviger direktivet. Som jeg har forklaret, er denne opfattelse efter min mening ukorrekt.

68. Det må derfor overvejes, hvilken virkning det har at undlade at meddele en fravigende foranstaltning. I dom af 13. februar 1985 (sag 5/84, Direct Cosmetics, Sml. s. 617, præmis 37) udtalte Domstolen følgende:

»I medfør af Traktatens artikel 189, stk. 3, er medlemsstaterne pligtige at efterkomme samtlige bestemmelser i sjette direktiv i det omfang, en fravigelse ikke er kommet i stand i overensstemmelse med artikel 27. Afgiftsmyndighederne i en medlemsstat kan følgelig ikke, uden at krænke den staten efter artikel 189 påhvilende forpligtelse over for de retsundergivne, gøre en bestemmelse gældende, der fraviger direktivets ordning, og som er gennemført under tilsidesættelse af den forelæggelsespligt, som artikel 27, stk. 2, pålægger medlemsstaterne.«

69. Da den i denne sag omhandlede foranstaltning hverken var blevet meddelt Kommissionen i henhold til artikel 27, stk. 5, eller bemyndiget ved en beslutning fra Rådet i henhold til artikel 27, stk. 1, kan den tyske regering ikke påberåbe sig denne foranstaltning til skade for afgiftspligtige personer.

70. Følgelig er det strengt taget ikke nødvendigt at overveje, om der kunne gives bemyndigelse til en sådan foranstaltning i henhold til artikel 27, stk. 1. Hvis denne bestemmelse imidlertid skulle være den rette hjemmel til at give bemyndigelse til nationale regler som de i denne sag omhandlede, ville det støtte det synspunkt, at sådanne regler må anses for at fravige artikel 17, som jeg mener, det er tilfældet. Jeg vil der-

for kort kommentere rækkevidden af artikel 27, stk. 1.

71. Efter min opfattelse er formålet med artikel 27, stk. 1, bl.a. at løse problemer af den art, som de franske og tyske afgiftsmyndigheder står over for. De almindelige regler i det sjette direktiv, herunder retten til fuldt og øjeblikkeligt fradrag og ordningen for behandling af privat brug, skal forene hensynet til administrativ forenkling med det fælles merværdiafgiftsystems formål, herunder navnlig neutralitet. Det er klart, at det var vanskeligt, om ikke umuligt, at forudse alle de tekniske vanskeligheder eller former for omgåelse eller unddragelse, som afgiftsmyndighederne i hele Fællesskabet kunne komme ud for. Desuden er det måske ikke passende, at det er Fællesskabet, der griber ind, hvis den pågældende kommercielle praksis kun fremkalder væsentlige fordrejninger i én medlemsstat. Det fandtes derfor hensigtsmæssigt at tillade medlemsstaterne at søge individuelle bemyndigelser til foranstaltninger vedrørende særlige problemer.

72. Der kan også opstå vanskeligheder derved, at visse spørgsmål ikke er blevet løst ved det sjette direktiv, hvilket bevirker en vis manglende sammenhæng i merværdiafgiftssystemet i dets nuværende form. For eksempel synes de vanskeligheder, som de tyske afgiftsmyndigheder står over for, at kunne have været delvis formindsket, hvis Rådet havde vedtaget forslaget til det tolvte direktiv om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: udgifter, der ikke giver ret til fradrag i merværdiafgiften (EFT 1983 C 37, s. 8; EFT 1984 C 56, s. 7). Ifølge dette forslag ville fradrag af indgående afgift på en række større grupper udgifter, hvis anvendelse til erhvervsmæssige formål er vanskelige at kontrollere, specifikt have været udelukket, hvorved de grupper udgifter, som den almindelige ordning for privat brug gjaldt for, ville blive begrænset.

73. Hvad særligt angår motorkøretøjer, opretholdt en række medlemsstater bortset fra Tyskland faktisk i henhold til artikel 17, stk. 6, bestemmelser (som jeg vil behandle senere i dette forslag til afgørelse), som helt eller delvis begrænsede retten til fradrag af indgående afgift på køb af motorkøretøjer til erhvervsmæssige formål. Hvis fuldt fradrag trods de bestående bestemmelser i marginale tilfælde fortsat har været et generelt problem for afgiftsmyndighederne, burde det måske overvejes at ændre direktivets almindelige ordning. I sin anden beretning af 20. december 1988 om funktionen af det fælles system for merværdiafgift (KOM(88) 799 endelig udg.) har Kommissionen på side 57 anført, at den foretrækker, at Fællesskabet løser de problemer, som medlemsstaterne kommer ud for, frem for en anvendelse af proceduren i artikel 27. Dette ville hindre en udbredelse af individuelle bemyndigelser i henhold til artikel 27, stk. 1, og således fjerne den betænkelighed, som den tyske regering har givet udtryk for under denne sag. I mangel af en fællesskabsløsning er artikel 27, stk. 1, imidlertid efter min opfattelse et passende instrument til løsning af nogle af de ovennævnte problemer. Et af de væsentlige træk ved den i denne bestemmelse fastsatte procedure er, at det sikres, at fællesskabsmyndighederne og medlemssta-

terne holdes fuldt underrettet om de foranstaltninger, der skal træffes.

74. Der kan ikke være tvivl om, at de vanskeligheder, som den franske og den tyske regering har nævnt, er en kilde til berettiget bekymring for nationale afgiftsmyndigheder. Desuden synes en foranstaltning, hvorefter der gælder en grænse på 10% erhvervsmæssig brug for fradragsretten, ikke umiddelbart urimelig eller uforholdsmæssig i forhold til formålet. I denne forbindelse skal jeg bemærke, at den franske regering i sit indlæg anførte, at efter de franske regler udelukker den omstændighed, at der ikke kan foretages oprindeligt fradrag af indgående afgift i henhold til 10%-reglen, ikke en senere berigtigelse i henhold til artikel 20, stk. 2, i senere år, hvis der bliver tale om mere omfattende erhvervsmæssig brug. Efter min opfattelse var det fuldt ud rimeligt, at Frankrig begrænsede fravigelsens omfang på denne måde, da det synes tvivlsomt, om det ville have været nødvendigt at nægte senere berigtigelser i henhold til artikel 20, stk. 2, for at opnå formålene med foranstaltningen. Det synes dog ikke nødvendigt at overveje dette punkt yderligere inden for rammerne af denne sag, idet den tyske regering, da Rådet ikke har truffet beslutning om at give bemyndigelse til foranstaltningen, ikke kan påberåbe sig artikel 27, stk. 1.

75. Jeg skal også henvise til sjette direktivs artikel 6, stk. 2, sidste punktum, der, som jeg allerede har nævnt, tillader medlemsstaterne at fravige den i dette stykke fastsatte ordning for privat brug, såfremt en sådan undtagelse ikke medfører konkurrencefordrejning. Efter min opfattelse kan medlemsstaterne ikke påberåbe sig dette punktum som berettigelse for nationale regler, der ikke blot erstatter afgiften i efterfølgende omsætningsled med en begrænsning af retten til at fradrage indgående afgift, men som også forhindrer fradrag af indgående afgift på virkelige erhvervsmæssige udgifter.

76. Der er endnu en bestemmelse, som er relevant i denne sammenhæng, nemlig sjette direktivs artikel 17, stk. 6. Denne bestemmelse lyder således:

»Senest inden udløbet af en periode på fire år fra datoen for dette direktivs ikrafttræden fastsætter Rådet med enstemmighed på forslag af Kommissionen de udgifter, der ikke giver ret til fradrag i merværdiafgiften. Under alle omstændigheder giver udgifter, der ikke er af streng, erhvervsmæssig karakter, som f.eks. udgifter til luksusforbrug, underholdning eller repræsentation, ikke adgang til fradrag.

Indtil de ovenfor omhandlede regler træder i kraft, kan medlemsstaterne opretholde alle de undtagelser, som på tidspunktet for dette direktivs ikrafttræden var gældende i henhold til deres nationale lovgivning.«

77. Skønt Kommissionen allerede den 25. januar 1983 forelagde Rådet det ovennævnte forslag til et tolvte direktiv med henblik på at harmonisere udgifter, der ikke gav

ret til fradrag, har Rådet endnu ikke handlet.

78. I sit skriftlige indlæg har den franske regering anført, at en foranstaltning som den, der blev meddelt af Frankrig i henhold til direktivets artikel 27, stk. 1, kunne have været opretholdt i henhold til artikel 17, stk. 6, af medlemsstater, der havde en sådan lovgivning på det tidspunkt, da direktivet trådte i kraft. Jeg mener dog ikke, at artikel 17, stk. 6, kan berettige opretholdelse af en sådan regel. Umiddelbart mener jeg, at udtrykket »alle de undtagelser, som på tidspunktet for dette direktivs ikrafttræden var gældende i henhold til deres nationale lovgivning«, i artikel 17, stk. 6, andet afsnit, er tilstrækkelig bredt til at omfatte selv generelle begrænsninger af fradragsretten. Imidlertid tyder en læsning af det første afsnit på, at det skøn, som medlemsstaterne fortsat har, mere specifikt vedrører spørgsmål, som der ikke kunne opnås enighed om, nemlig de kategorier udgifter, for hvilke der burde være en begrænsning med hensyn til den indgående afgift. Der kan findes støtte for denne opfattelse i det ovennævnte forslag til det sjette direktiv, som indeholdt en bestemmelse (også artikel 17, stk. 6), som definerede præcise kategorier udgifter, for hvilke den indgående afgift ikke kunne fradrages, og i forslaget til det tolvte direktiv, som igen definerer ikke-fradragsberettigede udgifter ved henvisning til kategorier af udgifter.

79. Desuden må artikel 17, stk. 6, som en foranstaltning, der fraviger et grundlæggende princip i det fælles merværdiafgiftssystem, nemlig retten til fradrag, fortolkes indskrænkende. Efter min opfattelse kunne artikel 17, stk. 6, derfor ikke berettige opretholdelse af en generel foranstaltning, som gjaldt for alle kategorier udgifter, og som havde til formål at overvinde de administrative vanskeligheder, der var forbundet med at kontrollere, om der i marginale tilfælde virkelig var tale om erhvervsmæssig brug.

80. Endelig skal jeg for fuldstændighedens skyld nævne to andre bestemmelser i det sjette direktiv. Den første er direktivets artikel 20, stk. 4, som bestemmer, at medlemsstaterne kan:

»— træffe alle hensigtsmæssige foranstaltninger for at sikre, at berigtigelsen ikke medfører en uberettiget fordel

— tillade administrative forenklinger«.

81. Den anden er artikel 22, stk. 8, som bestemmer følgende:

»Med forbehold af de bestemmelser, der skal vedtages i medfør af artikel 17, stk. 4, kan medlemsstaterne fastsætte andre forpligtelser, som de skønner nødvendige for at sikre en nøjagtig opkrævning af afgiften og for at undgå svig.«

82. Efter min opfattelse kan en foranstaltning som den tyske regel ikke have hjemmel i nogen af disse bestemmelser. Artikel 20, stk. 4, gælder kun for berigtigelse i henhold til artikel 20 af fradrag, som allerede er fo-

retaget, og angår ikke den generelle ret til fradrag i henhold til artikel 17. Den tyske foranstaltning har til formål at afhjælpe vanskeligheder, der opstår som følge af anvendelsen af den generelle ret til fradrag i henhold til artikel 17, stk. 2, og ikke som følge af de regler om berigtigelse vedrørende investeringsgoder, der udstedes i henhold til artikel 20, stk. 2. For det andet kan en medlemsstat med hensyn til klausulen om administrative forenklinger ikke påberåbe sig en bestemmelse, der bemyndiger den til at tillade administrative forenklinger, som berettigelse for en foranstaltning, der begrænser en persons ret til fradrag. Artikel 22, som har titlen »Forpligtelser ved indenlandsk virksomhed« og findes i afsnit XIII (»Forpligtelser for betalingspligtige personer«), er begrænset til de administrative og regnskabsmæssige forpligtelser, der påhviler afgiftspligtige personer. De »andre forpligtelser«, som medlemsstaterne kan pålægge i henhold til artikel 22, stk. 8, er således begrænset til forpligtelser af denne karakter.

Konklusion

83. Følgelig mener jeg, at de spørgsmål, der er forelagt af Finanzgericht München, bør besvares således:

»1) a) Det sjette direktivs artikel 20, stk. 2, finder kun anvendelse, når en person erhverver investeringsgoder i sin egenskab af afgiftspligtig person, dvs. med den specifikke hensigt at anvende goderne til brug for sin økonomiske virksomhed i den i direktivets artikel 4 forudsatte betydning.

b) Om en afgiftspligtig person i et konkret tilfælde har en sådan hensigt, er et faktisk spørgsmål, som skal afgøres af de nationale myndigheder under hensyntagen til samtlige sagens omstændigheder, herunder de pågældende goders art og tidsrummet mellem erhvervelsen af goderne og deres anvendelse til brug for den afgiftspligtige persons erhvervsvirksomhed.

2) En afgiftspligtig person, som anvender goder til brug for en økonomisk virksomhed, har ret til på tidspunktet for erhvervelsen af disse gode at fradrage indgående afgift på erhvervelsen af disse i overensstemmelse med reglerne i artikel 17, uanset graden af deres anvendelse til erhvervsformål. En regel eller administrativ praksis, som pålægger en generel begrænsning af retten til fradrag i tilfælde, hvor der er tale om begrænset, men dog reel erhvervsmæssig brug, er en fravigelse af det sjette direktivs artikel 17 og er kun gyldig, såfremt de formelle og materielle betingelser i direktivets artikel 27, stk. 1, eller artikel 27, stk. 5, er opfyldt.«