DOMSTOLENS DOM (Femte Afdeling)

17. maj 2001 *

I de forenede sager C-322/99 og C-323/99,

angående anmodninger, som Bundesfinanzhof (Tyskland) i medfør af artikel 234 EF har indgivet til Domstolen for i de for nævnte ret verserende sager,

Finanzamt Burgdorf

mod

Hans-Georg Fischer (sag C-322/99)

og

Finanzamt Düsseldorf-Mettmann

mod

Klaus Brandenstein (sag C-323/99),

* Processprog: tysk.

at opnå en præjudiciel afgørelse vedrørende fortolkningen af 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),

har

DOMSTOLEN (Femte Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, A. La Pergola, og dommerne M. Wathelet (refererende dommer), D.A.O. Edward, P. Jann og L. Sevón,

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

efter at der er indgivet skriftlige indlæg af:

— den tyske regering ved W.-D. Plessing og B. Muttelsee-Schön, som befuldmægtigede (sagerne C-322/99 og C-323/99)

— den græske regering ved V. Kyriazopoulos og G. Alexaki, som befuldmægtigede (sag C-322/99)

— Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved E. Traversa og K. Gross, som befuldmægtigede (sagerne C-322/99 og C-323/99),

på grundlag af retsmøderapporten,

efter at der i retsmødet den 12. oktober 2000 er afgivet mundtlige indlæg af K. Brandenstein ved Rechtsanwalt E. Willing, af den tyske regering ved B. Muttelsee-Schön og F. Huschers, som befuldmægtiget, og af Kommissionen ved K. Gross,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 14. december 2000,

afsagt følgende

Dom

1 Ved kendelser af 15. juli 1999, indgået til Domstolen den 27. august 1999, har Bundesfinanzhof i medfør af artikel 234 EF forelagt en række præjudicielle spørgsmål vedrørende fortolkningen af 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 Disse spørgsmål er blevet rejst under to sager, hvori Finanzamt Burgdorf — sag C-322/99 — har indstævnet H.-G. Fischer, og Finanzamt Düsseldorf-Mettmann — sag C-323/99 — har indstævnet K. Brandenstein vedrørende opkrævning af merværdiafgift (herefter »moms«) af disse afgiftspligtiges udtagelse til privat brug af køretøjer, de havde købt af private uden ret til fradrag af moms, men på hvilke de havde ladet foretage forskellige tjenesteydelser samt fået leveret goder til, som gav ret til fradrag af moms.

Relevante retsregler

Fællesskabsbestemmelserne

3 Sjette direktivs artikel 5, stk. 6, fastsætter:

»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 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. Udtagelse af goder til virksomhedens eget brug i form af gaver af ringe værdi og vareprøver omfattes dog ikke af denne bestemmelse.«

4 Sjette direktivs artikel 6, stk. 2, første afsnit, litra a), indeholder en regel svarende til reglen for tjenesteydelser:

»Følgende sidestilles med tjenesteydelser mod vederlag:

a) anvendelsen af et gode, der er bestemt for virksomheden, til privat brug for den afgiftspligtige person selv, eller i øvrigt til virksomheden uvedkommende formål, såfremt dette gode har givet ret til fuldt eller delvis fradrag af merværdiafgiften.«

5 Sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra b), bestemmer:

»Beskatningsgrundlaget er:

[...]

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

6 Sjette direktivs artikel 20, stk. 1, litra b), fastsætter:

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

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; der skal dog ikke ske berigtigelse i tilfælde af helt eller delvis ubetalte transaktioner, i tilfælde af behørigt påvist eller godtgjort ødelæggelse, tab eller tyveri, samt i tilfælde af

erlagte afgifter for gaver af ringe værdi og vareprøver, som omhandlet i artikel 5, stk. 6. Medlemsstaterne kan dog kræve berigtigelse i forbindelse med helt eller delvis ubetalte transaktioner og i tilfælde af tyveri.«

Nationale bestemmelser og retspraksis

7 I det tidsrum, der er relevant for tvisterne i hovedsagen, bestemte § 1, stk. 1, nr. 2, litra a), i Umsatzsteuergesetz 1991 (herefter »UStG«):

»1) Der opkræves omsætningsafgift af følgende transaktioner:

[...]

2. forbrug af egne goder på det nationale område. Der foreligger forbrug af egne goder, når en erhvervsdrivende

a) fra virksomheden udtager goder og benytter dem til et virksomheden uvedkommende formål [...]«

8 Til forskel fra sjette direktivs artikel 5, stk. 6, hvorefter der kun skal opkræves afgift af en udtagelse af et gode til eget forbrug, såfremt godet eller dets

bestanddele har givet ret til hel eller delvis fradrag af moms, er dette ikke en betingelse efter UStG's § 1, stk. 1, nr. 2, litra a).

9 Den i fællesskabsretten fastsatte betingelse anvendes imidlertid af de tyske afgiftsmyndigheder med den begrundelse, at sjette direktivs artikel 5, stk. 6, har direkte virkning.

10 Et cirkulære af 13. maj 1994 fra Forbundsfinansministeriet (BStBl. 1994, s. 298) bestemmer således, at en erhvervsdrivende, for at undgå afgift af et gode udtaget med henblik på privat brug, kan påberåbe sig bestemmelserne i sjette direktivs artikel 5, stk. 6, når fradrag for indgående moms ikke har været mulig, enten på grund af godet selv eller på grund af bestanddele, som er blevet tilføjet det senere. I så fald er udtagelsen afgiftsfri som en undtagelse fra UStG's § 1, stk. 1, nr. 2, litra a).

11 I samme cirkulære fastlægges imidlertid følgende principper:

»Såfremt den erhvervsdrivende ikke havde ret til fradrag af indgående afgift for selve godet, men for bestanddele, der er tilføjet det senere, er udtagelsen af godet undergivet omsætningsafgift ifølge UStG's § 1, stk. 1, nr. 2, [...] litra a), [...] Af forenklingshensyn kan opkrævning af afgift af forbrug af egne goder, som sker ved udtagelse, når omkostningerne (uden afgift) til forbedringer, reparationer og vedligeholdelsesarbejder mv. vedrørende det udtagne gode, ikke overstiger 20% af den oprindelige anskaffelsespris. Såfremt disse omkostninger overstiger 20% af den oprindelige anskaffelsespris, kan det som hovedregel lægges til grund uden yderligere undersøgelse, at disse bestanddele er blevet tilføjet godet.«

12 Derimod har Bundesfinanzhof i en dom af 30. marts 1995 (V R 65/93, BFHE 177,541) antaget, at udgifter afholdt af en afgiftspligtig til vedligeholdelse eller drift af et gode, som havde medført fradrag, ikke kunne påvirke afgiftsopkrævningen af udtagelsen af godet til privat brug, fordi udgifterne som hovedregel ikke førte til erhvervelse eller skabelse af en bestanddel i den betydning, som forudsættes i sjette direktivs artikel 5, stk. 6. I dommen henviste Bundesfinanzhof til Domstolens dom af 27. juni 1989 i Kühne-sagen (sag 50/88, Sml. s. 1925), hvori Domstolen fastslog, at efter sjette direktivs artikel 6, stk. 2, første afsnit, litra a), skal der ikke erlægges moms af en afgiftspligtigs udtagelse til privat brug af et køretøj købt som brugt af en privatperson uden mulighed for fradrag af moms, heller ikke når den afgiftspligtige senere har fradraget den moms, der indgår i omkostningerne til vedligeholdelse og drift af godet.

13 Det må præciseres, at den relevante tyske lovgivning er blevet tilpasset ved lov af 24. marts 1999 (BGBl. 1, s. 402) med virkning fra den 1. april 1999. Ifølge UStG's § 3, stk. 1, litra b), som ændret, anses det for levering mod vederlag, at en afgiftspligtig udtager et gode fra virksomheden, som han benytter på en måde, der er denne uvedkommende, den afgiftspligtiges gratis overdragelse af et gode til personalet til dettes private brug og enhver anden gratis overdragelse af et gode med undtagelse af gaver af ringe værdi og vareprøver. For denne ligestilling gælder den betingelse, at godet eller dets bestanddele har givet ret til fuldstændig eller delvis fradrag af indgående moms.

Tvisterne i hovedsagen

Sag C-322/99

14 I 1989 købte Fischer, som drev virksomhed med handel med brugte biler, et køretøj af mærket Bentley af en privatperson. Han kunne derfor ikke fradrage

momsen af købsprisen på 28 000 DEM. Køretøjet blev erhvervet til brug i Fischer's afgiftsbelagte transaktioner, dvs. med henblik på videresalg i forretningsvirksomheden.

15 I 1990 lod Fischer Bentley'en istandsætte med omfattende karosseri- og lakarbejder. Regningen for dette arbejde blev den 14. maj 1990 opgjort til et beløb på 10 800 DEM plus 1 512 DEM i moms. Samme år fratrak Fischer momsen på denne regning som betalt indgående moms.

16 Den 31. december 1992 indstillede Fischer sin virksomhed og lod de usolgte køretøjer, herunder Bentley'en, indgå i sin formue.

17 Fischer indgav ingen momsangivelse for 1992. Efter en særlig momskontrol antog Finanzamt Burgdorf, at udtagelsen af Bentley'en og dens overgang til Fischer's private formue var afgiftspligtigt forbrug af egne goder. Som beskatningsgrundlag fastsatte Finanzamt en del af køretøjets værdi, konkret 20 000 DEM, og fastsatte den skyldige moms til 2 800 DEM.

18 Niedersächsisches Finanzgericht, som sagen var blevet indbragt for, efter at Fischer havde klaget forgæves administrativt, gav Fischer medhold. Retten fastslog, at det i medfør af sjette direktivs artikel 5, stk. 6, er forbudt at opkræve afgift af et køretøj købt uden ret til fradrag af indgående moms, når køretøjet er udtaget af virksomhedens formue ved dens ophør. Det forhold, at Fischer kunne fradrage momsen for karosseri- og lakarbejdet til en værdi af 10 800 DEM efter erhvervelsen af Bentley'en, ændrede intet ved den omstændighed, at køretøjet bør betragtes således, at det aldrig har været grundlag for en ret til fradrag af indgående moms.

19 Finanzgericht henviste til Kühne-dommen, hvoraf det fremgår, at beskatning af privat brug af et virksomhedsgode forudsætter, at det er selve godet og ikke omkostningerne til dets drift og vedligeholdelse, der har givet ret til fradrag af momsen. Retten fandt, at karosseri- og lakarbejderne, som gennemført af Fischer, var omkostninger med henblik på brug og vedligeholdelse af dette samlerobjekt og ikke var »bestanddele, det er sammensat af« i den i sjette direktivs artikel 5, stk. 6, forudsatte betydning.

20 Finanzamt Burgdorf indgav revisionsanke til prøvelse af afgørelsen fra Finanzgericht ved Bundesfinanzhof. Finanzamt nedlagde påstand om ophævelse af den påankede dom og om frifindelse for Fischer's påstande og gjorde gældende, at UStG's § 1, stk. 1, nr. 2, litra a), om afgift på udtagelse til eget forbrug var tilsidesat.

21 Fischer har ikke afgivet indlæg under revisionsankesagen.

Sag C-323/99

22 Brandenstein er selvstændig erhvervsdrivende som skatterådgiver og revisor. I 1985 købte han hos en privatperson en bil for 33 600 DEM uden mulighed for momsfradrag, som han anvendte i sin virksomhed. Det står fast, at Brandenstein fra købstidspunktet udelukkende anvendte det pågældende køretøj i sin virksomhed.

23 I 1991 udtog han køretøjet for at anvende det til privat brug. Indtil tidspunktet for udtagelsen havde Brandenstein anvendt et samlet bruttobeløb på 16 028,54 DEM til bl.a. service, mindre reparationer, dækskifte, eftermontering af en

katalysator i 1987 og udskiftning af forruden i 1991. Hver gang havde han fratrukket indgående moms.

24 Finanzamt Düsseldorf-Mettmann, som ikke anerkendte Brandenstein's omsætningsafgiftsangivelse, fandt i meddelelsen om afgiftstilsvaret for året 1991, at udtagelsen af køretøjet til privat brug var afgiftspligtigt forbrug af egne goder i henhold til UStG's § 1, stk. 1, nr. 2, litra a). Finanzamt Düsseldorf-Mettmann lagde et beskatningsgrundlag på 7 500 DEM til grund, hvilket beløb Brandenstein havde ansat som udtagelsesværdi med henblik på beskatning af fortjenesten, og Finanzamt fastsatte momsbeløbet til 1 050 DEM.

25 Brandenstein påklagede afgørelsen og gjorde gældende, at udtagelsen af et økonomisk gode, som ikke havde givet ret til at fradrage indgående moms i forbindelse med købet, ikke kunne beskattes som forbrug af egne goder. Han henviste bl.a. til Kühne-dommen.

26 Finanzamt Düsseldorf-Mettmann henviste til cirkulæret af 13. maj 1994 fra Forbundsfinansministeriet og fastholdt, at Brandenstein's udtagelse af køretøjet skulle beskattes, for omkostningerne uden moms ved forbedringer, reparationer, vedligeholdelsesarbejder og service havde oversteget 20% af købsprisen. Finanzamt afviste derfor Brandenstein's klage.

27 Brandenstein indbragte denne afgørelse for Finanzgericht Düsseldorf.

28 Finanzgericht Düsseldorf gav Brandenstein medhold i sagen med den begrundelse, at betingelserne for den beskatning, som omtales i sjette direktivs artikel 5,

stk. 6, nemlig at det udtagne gode eller dets bestanddele har givet ret til fradrag, ikke var opfyldt i sagen. Ifølge Finanzgericht hverken ændrede eller forhøjede de omkostninger, Brandenstein afholdt for køretøjet, mens dette blev brugt i virksomheden, mulighederne for denne anvendelse, og de havde heller ikke medført, at brugsværdien var væsentligt forøget.

29 Finanzamt Düsseldorf-Mettmann indgav revisionsanke til Bundesfinanzhof. Finanzamt nedlagde påstand om ophævelse af dommen og om frifindelse for Brandenstein's påstande.

30 Brandenstein har nedlagt påstand om stadfæstelse.

De præjudicielle spørgsmål

31 I forelæggelseskendelserne bemærker Bundesfinanzhof, at Domstolen hvad angår sjette direktivs artikel 5, stk. 6, første punktum, endnu ikke har fortolket udtrykket, »såfremt dette gode eller de bestanddele, det er sammensat af, har givet ret til fuld eller delvis fradrag af merværdiafgiften«. Den forelæggende ret tilføjer imidlertid, at Domstolen i Kühne-dommen fastslog, at beskatningen af den private brug af et virksomhedsgode ifølge en anden bestemmelse i sjette direktiv, nemlig artikel 6, stk. 2, første punktum, litra a), forudsætter, at det er godet selv, og ikke omkostningerne ved dets drift og vedligeholdelse, der skal have givet ret til fradrag for moms.

32 Bundesfinanzhof henviser til, at den på grundlag af Kühne-dommen i en dom af 30. marts 1995 antog, at en afgiftspligtigs udtagelse til privat brug af et gode erhvervet uden mulighed for fradrag af moms ikke skulle beskattes på grund af de omkostninger, der var afholdt til drift og vedligeholdelse, og som stiftede ret til

fradrag for indgående moms, fordi disse omkostninger som hovedregel ikke førte til erhvervelse eller skabelse af en bestanddel. De tyske afgiftsmyndigheder har imidlertid ikke tilsluttet sig principperne i henhold til denne dom af 30. marts 1995, således at fortolkningen af sjette direktivs artikel 5, stk. 6, første punktum, fortsat er uafklaret.

33 Bundesfinanzhof fastslår i øvrigt, at spørgsmålet om det rigtige beregningsgrundlag opstår, såfremt betingelserne ifølge sjette direktiv artikel 5, stk. 6, første punktum, er opfyldt i de sager, retten har fået forelagt. Ifølge direktivets artikel 11, punkt A, stk. 1, litra b), er beskatningsgrundlaget ved de i artikel 5, stk. 6, første punktum, omhandlede transaktioner, købsprisen for goderne eller tilsvarende goder eller i mangel af en købspris, kostprisen; begge disse priser er bestemt på det tidspunkt, hvor transaktionerne finder sted. Retten finder det uafklaret, hvorledes artikel 11, punkt A, stk. 1, litra b), skal fortolkes, når det ikke er det udtagne gode, men enkelte af dets bestanddele, der har givet ret til fuld eller delvis fradrag af moms.

34 Bundesfinanzhof anfører tillige, at såfremt man lægger til grund, at Fischer's og Brandenstein's køretøjer ikke er tilføjet bestanddele i henhold til direktivets artikel 5, stk. 6, første punktum, og at denne bestemmelse ikke finder anvendelse på de udtagelsestransaktioner, som der er tale om i hovedsagen, opstår spørgsmålet, om de fradrag af indgående moms, som Fischer og Brandenstein foretog, da de købte tjenesteydelser og leveringer til deres køretøjer, delvis skal berigtiges i overensstemmelse med direktivets artikel 20, stk. 1, litra b).

35 Bundesfinanzhof præciserer i denne henseende i sag C-322/99, at hvis udtagelsen af Bentley'en til privat brug ikke indebærer nogen beskatning af ydelser foretaget efter købet af køretøjet, kunne udtagelsen betyde en ændring af de elementer, der tages i betragtning ved fastsættelsen af fradraget vedrørende karosseri- og lakarbejderne. I sag C-323/99 er det Bundesfinanzhof's opfattelse, at værdien af de forskellige goder, som Brandenstein indkøbte til sit køretøj efter dets

anskaffelse, f.eks. katalysatoren samt den udskiftede forrude, delvis var til stede ved udtagelsen af køretøjet i 1991 og ikke var forbrugt fuldstændigt. Herved kunne der, jf. sjette direktivs artikel 20, stk. 1, litra b), opstå en ændring af de elementer, som i sin tid blev taget i betragtning ved fastsættelsen af fradraget for den indgående moms. Disse endnu ikke fuldstændig forbrugte og momsfrit udtagne goder blev efter udtagelsen af bilen ikke længere anvendt til afgiftspligtige omsætningsformål ifølge direktivets artikel 17, stk. 2.

36 Da Bundesfinanzhof fandt, at afgørelsen af de verserende sager følgelig nødvendiggjorde en fortolkning af fællesskabsretten, har den besluttet at udsætte sagerne og at forelægge Domstolen en række præjudicielle spørgsmål.

37 I sag C-322/99 har Bundesfinanzhof forelagt nedenstående spørgsmål:

»1) Medfører det forhold, at der efter anskaffelsen er foretaget karosseri- og lakarbejder (for hvilke der kan fratrækkes indgående afgift) på en personbil (erhvervet uden ret til at fratrække indgående afgift), der udtages af virksomheden,

a) at personbilen skal anses for et *gode*, der berettiger til *delvis* fradrag af merværdiafgift (moms) i medfør af direktivets artikel 5, stk. 6, eller

b) at de påløbne omkostninger skal anses for *bestanddele* af godet, for hvilke der kan fratrækkes moms?

2) Dersom spørgsmål 1 besvares bekræftende: Hvad er afgiftspligtigt som en udtagelse af virksomheden i direktivets artikel 5, stk. 6's forstand,

a) personbilen inklusive de pågældende ydelser (karosseri- og lakarbejder) eller

b) kun de pågældende ydelser (karosseri- og lakarbejder)?

3) Dersom spørgsmål 2 besvares bekræftende: Er det deraf følgende beskatningsgrundlag i medfør af direktivets artikel 11, punkt A, stk. 1, litra b), købsprisen for personbilen (eller for en tilsvarende personbil) med tillæg af prisen for reparationerne på tidspunktet for udtagelsen af virksomheden eller kun prisen for de pågældende ydelser (for hvilke der kan fratrækkes indgående moms)?

4) Hvad er den indbyrdes sammenhæng mellem direktivets artikel 5, stk. 6, og artikel 5, stk. 7, litra c)?

5) Dersom spørgsmål 1 derimod besvares således, at de pågældende ydelser (karosseri- og lakarbejder for hvilke der er fratrukket indgående afgift) ved

udtagelsen af godet (personbilen) ikke i medfør af direktivets artikel 5, stk. 6, er afgiftspligtige: Skal fradraget berigtiges i medfør af direktivets artikel 20, stk. 1, litra b)?«

38 I sag C-323/99 har Bundesfinanzhof forelagt Domstolen nedenstående præjudicielle spørgsmål:

»1) Finder [artikel 5, stk. 6, første punktum, i sjette direktiv] anvendelse, når det ikke er godet selv, der har givet ret til fradrag af indgående moms, men derimod indkøb af ydelser eller leveringer, som den afgiftspligtige har foretaget til eller modtaget for godet efter dets anskaffelse?

2) Hvorledes skal udtrykket en bestanddel forstås i henhold til denne bestemmelse?

3) Hvorledes skal beskatningsgrundlaget opgøres ved udtagelse af godet, når det ikke er godet selv, men derimod enkelte af dets bestanddele, der har givet ret til fradrag af indgående moms?

4) Skal der i medfør af [sjette direktivs] artikel 20, i det omfang direktivets artikel 5, stk. 6, første punktum, ikke finder anvendelse, ske berigtigelse for fradrag af indgående moms for indkøb af ydelser eller leveringer, som den afgiftspligtige har foretaget til eller modtaget for et gode, der ikke har givet ret til fradrag af indgående moms?«

39 Ved kendelse afsagt af Domstolens præsident den 6. juli 2000 er sag C-322/99 og C-323/99 blev forenet med henblik på den mundtlige forhandling og domsafsigelsen i overensstemmelse med procesreglementets artikel 43.

De to første præjudicielle spørgsmål i de forenede sager C-322/99 og C-323/99 vedrørende beskatningen i medfør af sjette direktivs artikel 5, stk. 6

40 Ved det første præjudicielle spørgsmål i sag C-322/99 og de to første præjudicielle spørgsmål i sag C-323/99 ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om der indtræder momspligt i medfør af sjette direktivs artikel 5, stk. 6, når en afgiftspligtig til et virksomheden uvedkommende formål udtager et køretøj, som er erhvervet uden ret til fradrag af moms, men som efter anskaffelsen har været genstand for arbejder, for hvilke momsen er blevet fradraget. Det andet præjudicielle spørgsmål i sag C-322/99 tager sigte på at klarlægge, om artikel 5, stk. 6, i tilfælde af en bekræftende besvarelse, skal fortolkes således, at afgiftspligten gælder godet og dets bestanddele eller kun bestanddele tilføjet efterfølgende.

41 Den græske regering, der kun har afgivet indlæg i sag C-322/99, har anført, at et gode erhvervet af en afgiftspligtig uden mulighed for fradrag af indgående moms til brug for den afgiftspligtiges virksomhed, må anses for et gode, der har givet ret til delvis fradrag af betalt indgående moms som forudsat i sjette direktivs artikel 5, stk. 6, når der har været afholdt omkostninger for dette gode, som har afgivet grundlag for fradrag af momsen, og som har øget godets værdi. Konkret er de karosseri- og lakarbejder, Fischer har ladet foretage på Bentley'en, meget betydelige, hvilket fremgår af de samlede beløb i forhold til den oprindelige

købspris, hvorfor de bør betragtes som føjet til bilens totale anskaffelsespris. Der bør således indtræde momspligt ved Fischer's udtagelse af godet til privat brug.

42 Ifølge den tyske regering og Kommissionen kan omkostninger, der har givet ret til fradrag af moms og er afholdt for arbejder udført på et gode, der på sin side er købt uden mulighed for fradrag af indgående moms, føre til momspligt i tilfælde af, at godet udtages til et virksomheden uvedkommende formål, i det omfang det pågældende arbejde har skabt »bestanddele, det er sammensat af« i den betydning, der forudsættes i sjette direktivs artikel 5, stk. 6. Deres fortolkning af begrebet »bestanddele, det er sammensat af«, er imidlertid indbyrdes forskelligt.

43 Ifølge den tyske regering følger det af formålet med sjette direktivs artikel 5, stk. 6, at man som »bestanddele, det er sammensat af«, i nævnte bestemmelses forstand ikke blot må anerkende selvstændige materielle goder, men også de tjenesteydelser, som med tilstrækkelig varighed bidrager til at bevare eller forøge godets værdi. Beskatning er nødvendig i begge tilfælde for at undgå, at den afgiftspligtige til sin private formuesfære uden at betale moms overfører værdier, der har givet ret til fradrag af indgående moms, og at han således får en uberettiget fordel i forhold til den almindelige forbruger, der køber et gode af samme art. Den tyske regering nævner i øvrigt, navnlig i forbindelse med reparationsarbejder på køretøjer, de vanskeligheder, som der i praksis opstår ved fastlæggelsen af begrebet levering i forhold til begrebet tjenesteydelse.

44 Efter Kommissionens opfattelse derimod kan der ikke foreligge »bestanddele, det er sammensat af«, som forudsat i sjette direktivs artikel 5, stk. 6, medmindre to kumulative betingelser er opfyldt. For det første skal der have foreligget levering, dvs. at andre materielle goder skal være tilføjet virksomhedsgodet. En tjenesteydelse vedrørende et virksomhedsgode kan følgelig ikke betragtes som et af godets bestanddele. For det andet må det kræves, at den samlede værdi af virksomhedsgodet er blevet forøget mærkbart som følge af tilførsel af andre dele til det pågældende gode. Omkostninger for brug og vedligeholdelse af godet, såsom omkostninger ved almindeligt vedligeholdelsesarbejde — også når der er

tale om udskiftning af brugte dele — medfører som hovedregel ikke forøgelse af godets værdi.

45 Ifølge Kommissionen fremgår den første betingelse — kravet om levering af et materielt gode — af selve opbygningen af sjette direktiv og af artikel 5's placering deri, som udtrykkeligt kun omfatter regler om levering af fysiske goder. I øvrigt gælder det til forskel fra tilføjelse af andre dele, som påvirker et godes faktiske egenskaber, at den merværdi, som opstår ved en tjenesteydelse, sædvanligvis forbruges ved den anvendelse, som foretages af godet. I det tilfælde for en aktivitet omfatter såvel et leveringselement som et element af tjenesteydelser — f.eks. når reparation af køretøjet forudsætter levering af reservedele og montering heraf — skal aktiviteten bedømmes under ét for at afgøre, hvad der er det afgørende element.

46 Ifølge Kommissionen fremgår den anden betingelse — kravet om en mærkbar forøgelse af godets værdi — af princippet om momsens neutrale karakter. I det tilfælde, at en privat foretager en afgiftspligtig udtagelse ifølge sjette direktivs artikel 5, stk. 6, navnlig udtagelse af et gode erhvervet uden ret til fradrag, er det Kommissionens opfattelse, at der herved indtræder momspligt både for godet og de bestanddele, som har stiftet ret til fradrag — hvilket medfører dobbeltbeskatning af godet — og at man derfor må fortolke begrebet »godets bestanddele« snævert.

47 Vedrørende spørgsmålet om beskatningsgrundlaget efter sjette direktivs artikel 5, stk. 6, er det den tyske regerings og Kommissionens opfattelse, at når en afgiftspligtig til eget brug udtager et virksomhedsgode erhvervet uden mulighed for fradrag af betalt indgående moms, men for hvilket han har fradraget momsen for omkostninger ved tjenesteydelser og leveringer af goder efter sin anskaffelse af godet, skal den moms, som skyldes efter sjette direktivs artikel 5, stk. 6, betales samlet af godet og dets bestanddele.

48 Ifølge den tyske regering og Kommissionen fremgår det klart af sjette direktivs artikel 5, stk. 6, at sidestillingen med en levering foretaget mod vederlag og dermed beskatningen angår det udtagne gode i dets helhed, og ikke blot dets bestanddele, da dette begreb kun anvendes for at markere forskellen mellem retten til fradrag vedrørende det udtagne gode og retten til fradrag vedrørende dettes bestanddele.

49 Den tyske regering og Kommissionen hævder, at denne fortolkning bestyrkes af tilblivelsen af sjette direktivs artikel 5, stk. 6.

50 De gør herved gældende, at Kommissionen oprindelig havde foreslået at beskatte udtagelse prorata i forhold til de fradrag, der var foretaget af indgående moms. Artikel 5, stk. 3, litra a), i forslaget til sjette direktiv af 29. juni 1973 (*Bulletin for De Europæiske Fællesskaber*, Supplement 11/73, s. 39), bestemte således, at beskatning af udtagelse kun skulle finde sted, for så vidt som godet eller dets bestanddele havde givet ret til et fuldstændig eller delvis fradrag af moms. Den således foreslåede bestemmelse blev imidlertid ikke accepteret af medlemsstaterne. Brugen af udtrykket »såfremt« i sjette direktivs artikel 5, stk. 6, som vedtaget af Rådet i stedet for udtrykket »for så vidt som« viser klart i denne sammenhæng fællesskabslovgivers vilje til at indføre en beskatning af udtagelsen, der af forenklingsgrunde hviler på godets samlede værdi og ikke kun på værdien af den bestanddel, som gav ret til fradrag i det tilfælde, hvor godet ikke selv gav ret til fradrag for indgående moms.

Domstolens bemærkninger

51 Hvad for det første angår det spørgsmål, om der indtræder momspligt efter sjette direktivs artikel 5, stk. 6, når en afgiftspligtig udtager et i forhold til virksomhedens formål uvedkommende køretøj erhvervet uden ret til fradrag af moms, som efter anskaffelsen har undergået arbejder, for hvilke der er blevet

fradraget moms, må der foretages en fortolkning af følgende udtryk i sjette direktivs artikel 5, stk. 6, »såfremt dette gode eller de bestanddele, det er sammensat af, har givet ret til fuldt eller delvis fradrag af merværdiafgiften«.

52 Herved må der sondres mellem begreberne »gode« og »bestanddele, det er sammensat af« efter den betydning, der er forudsat i sjette direktivs artikel 5, stk. 6.

53 For det første vedrører udtrykket »dette gode [...] har givet ret til [...] fradrag af merværdiafgiften« alene afgiften ved den oprindelige anskaffelse eller ved fremstillingen af godet, men ikke afgiften for senere afholdte udgifter for godet, som der nærmere henvises til med udtrykket »de bestanddele, det er sammensat af, har givet ret til [...] fradrag af merværdiafgiften«.

54 Den af den græske regering foreslåede fortolkning kan følgelig ikke lægges til grund.

55 For det andet skal begrebet »bestanddele, det er sammensat af« som omhandles i sjette direktivs artikel 5, stk. 6, og som ikke defineres i direktivet, forstås således, at det omfatter såvel de dele, der allerede foreligger ved den oprindelige anskaffelse af godet, som de dele, der senere tilføjes.

56 I så henseende bemærkes, at formålet med sjette direktivs artikel 5, stk. 6, bl.a. er at sikre ligebehandling af en afgiftspligtig person, som udtager et gode af sin virksomhed, og en almindelig forbruger, der køber et gode af samme art. For at nå dette mål forhindrer bestemmelsen, at en afgiftspligtig person, som har kunnet fradrage momsen ved købet af et gode, der er henført til hans virksomhed,

fritages for at betale moms, når han udtager godet af sin erhvervsformue til privat brug, og at han dermed nyder uberettigede fordele i forhold til den almindelige forbruger, som køber godet og herved betaler moms (jf. dom af 8.3.2001, sag C-415/98, Baksci, Sml. I, s. 1831, præmis 42, og den deri nævnte retspraksis).

57 Med henblik på gennemførelsen af dette formål kan de dele, som allerede foreligger ved den oprindelige anskaffelse af godet og de senere tilføjede dele, ikke behandles forskelligt. I begge tilfælde må det antages, at såfremt en afgiftspligtig har fradraget momsen for godets bestanddele, skal han, når han udtager godet til privat formål, afskæres fra at opnå en uberettiget fordel i forhold til den almindelige forbruger.

58 Spørgsmålet, om begrebet »[godets bestanddele]« kan omfatte tjenesteydelser såvel som leveringer, er blevet drøftet for Domstolen.

59 Herved fremgår det klart af sjette direktivs artikel 5, stk. 6, at begrebet »[godets bestanddele]« henviser til rørlige og faste genstande indføjet i godet og ikke kan finde anvendelse på tjenesteydelser.

60 En sådan fortolkning bestyrkes af selve det system, i hvilket denne bestemmelse i sjette direktiv indgår. Da et »gode« i sjette direktivs artikel 5, stk. 1, defineres som et materielt gode, skal de »bestanddele«, godet er sammensat af efter betydningen i samme artikels stk. 6, være af samme karakter. Imidlertid defineres en tjenesteydelse i sjette direktivs artikel 6, stk. 1, som enhver transaktion, der ikke er levering af et gode i henhold til direktivets artikel 5.

61 Den udvidende fortolkning af begrebet »godets bestanddele«, der er foreslået af den tyske regering, kan således ikke lægges til grund.

62 I forhold til den tyske regerings fremhævelse af vanskeligheden ved at skelne mellem levering af goder og tjenesteydelser, navnlig hvor der er tale om arbejder udført på en bil, må det understreges, at afgørelsen af, om en bestemt transaktion er en levering af goder eller en tjenesteydelse, må ske på grundlag af en identifikation af dens karakteristiske dele (jf. dom af 2.5.1996, sag C-231/94, Faaborg-Gelting Linien, Sml. I, s. 2395, præmis 12). Når levering af goder kun er en del af en transaktion, under hvilken tjenesteydelserne er de fremherskende, skal den betragtes som en tjenesteydelse (jf. Faaborg-Gelting Linien-dommen, præmis 14).

63 Det fremgår heraf, at tjenesteydelser, herunder dem, som kræver leveringer af accessoriske og underordnede goder, ikke kan udgøre »[godets bestanddele]« efter betydningen i sjette direktivs artikel 5, stk. 6.

64 Hvor det drejer sig om levering af goder, må der for det første, som anført af generaladvokaten i punkt 72 i forslaget til afgørelse, sondres efter, om det gode, der er tilføjet i køretøjet kan udskilles og er selvstændigt i forhold til dette. Det pågældende gode kan således ikke betragtes som en bestanddel af køretøjet, når det bevarer sine ganske særlige fysiske og økonomiske egenskaber.

65 I momsmæssig henseende må en overførelse til en afgiftspligtigs private formue af et køretøj, i hvilket der er tilføjet et sådant udtageligt og selvstændigt gode, betragtes som to afgiftspligtige udtagelser, der er indbyrdes uafhængige. For begge udtagelser indtræder der følgelig kun momspligt i medfør af sjette direktivs artikel 5, stk. 6, såfremt den udtagne genstand har givet ret til fradrag for indgående afgift.

66 For det andet må der, af hensyn til det princip om neutralitet, som ligger i sjette direktivs system, sondres mellem levering af goder, der blot bidrager til at bevare godets værdi, og hvilke som hovedregel er forbrugt ved udtagelsen, på den ene side, og leveringer, der medfører en varig forøgelse af godets værdi, og som ikke er fuldstændigt forbrugt ved udtagelsen på den anden side.

67 I det tilfælde, at en afgiftspligtig udtager et gode, som oprindelig blev anskaffet hos en ikke-afgiftspligtig uden mulighed for fradrag af moms, ville det således være i strid med det nævnte neutralitetsprincip at undergive denne udtagelse momspligt, når leveringer af goder efter anskaffelsen, uanset at de har givet ret til fradrag, alene har bidraget til godets vedligeholdelse uden at øge dets værdi, og som således er forbrugt ved udtagelsen. Under sådanne omstændigheder kan det ikke antages, at den afgiftspligtige opnår en uberettiget fordel i forhold til en almindelig forbruger ved at udtage godet uden at betale moms.

68 Derimod er det i overensstemmelse med formålet med sjette direktivs artikel 5, stk. 6, at denne type udtagelse undergives moms, når leveringer af goder efter anskaffelsen har medført en varig forøgelse af godets værdi, som ikke er fuldstændig forbrugt ved udtagelsen.

69 Det kan tilføjes, at dette efter den forelæggende rets opfattelse kunne være tilfældet i sag C-323/99 for så vidt angår katalysatoren, der blev installeret i 1987, og den nye forrude fra 1991 i Brandenstein's køretøj, dog med det forbehold, at de ikke har mistet deres ganske særlige fysiske og økonomiske egenskaber. Den forelæggende ret hældede således til den opfattelse, at værdien af disse dele delvis bestod, da køretøjet blev udtaget i 1991 og derfor ikke fuldstændig var forbrugt.

70 Henset til de ovenstående betragtninger må det konkluderes, at når en afgiftspligtig til et virksomheden uvedkommende formål udtager et gode erhvervet uden

ret til fradrag af moms, som efter anskaffelsen har været genstand for arbejder, for hvilke moms er fradraget, indtræder der momspligt i medfør af sjette direktivs artikel 5, stk. 6, såfremt arbejderne har medført tilføjelse af »bestanddele, det er sammensat af«, i denne bestemmelses forstand. I tilfælde af, at det udtagne gode er et køretøj, er de leverede goder »bestanddele, det er sammensat af«, når de dels endeligt har tabt deres ganske særlige fysiske og økonomiske egenskaber som følge af tilføjelsen i køretøjet, dels har medført en varig forøgelse af godets værdi, der ikke fuldstændigt er forbrugt ved udtagelsen.

71 Det må tillige præciseres, at denne fortolkning, der er givet som svar på de spørgsmål, der er forelagt i forbindelse med udtagelsen af et køretøj, gælder uanset hvilket gode (materiel genstand), der er udtaget.

72 Det må for det andet undersøges, om sjette direktivs artikel 5, stk. 6, i det tilfælde, hvor der skal erlægges moms ved en udtagelse under de i foregående præmis nævnte betingelser, skal fortolkes således, at beskatningen omfatter godet og dets bestanddele, eller om den blot omfatter de senere tilføjede dele.

73 I Baksci-dommens præmis 44 fastslog Domstolen, at såfremt den afgiftspligtige ikke har kunnet fradrage momsen af et virksomhedsgode, der er købt brugt af en ikke-afgiftspligtig, må godet anses for ikke at have givet ret til fradrag af moms i sjette direktivs artikel 5, stk. 6's forstand, og det er derfor i henhold til denne bestemmelse udelukket at kræve afgift af udtagelsen.

74 Det samme gælder i forbindelse med en udtagelse af et virksomhedsgode, som er foretaget af en afgiftspligtig til privat brug i det tilfælde, hvor godet efter købet,

der ikke har givet ret til fradrag af indgående moms, har været genstand for tjenesteydelser eller for leveringer af goder, som gav ret til fradrag af moms.

75 Det ville således være i strid med det ligebehandlingsformål, som forfølges ved sjette direktivs artikel 5, stk. 6, såfremt man fortolkede nævnte bestemmelse derhen, at der i tilfælde af udtagelse af et gode til den afgiftspligtiges private brug skulle foretages en samlet beskatning af godet og de tilføjede dele, skønt godet oprindelig blev erhvervet uden mulighed for fradrag af indgående moms, og alene de »bestanddele, det er sammensat af«, som er erhvervet senere, gav ret til fradrag af indgående moms.

76 Det må således fastslås, at en beskatning af godet i en sådan situation, hvor der ikke har været ret til fradrag af betalt indgående moms ved købet, ville medføre en dobbelt afgiftsopkrævning i strid med det princip om afgiftsneutralitet, der danner grundlag for det fælles momssystem, og som sjette direktiv er en del af [jf. vedrørende sjette direktivs artikel 5, stk. 6, Baksci-dommen, præmis 46, samt vedrørende samme direktivs artikel 6, stk. 2, første afsnit, litra a), Kühne-dommen, præmis 10, og dom af 25.5.1993, sag C-193/91, Mohsche, Sml. I, s. 2615, præmis 9]. Beskatningen af »[godets bestanddele]«, som der er henvist til i nærværende doms præmis 70, er i øvrigt garantien for, at den afgiftspligtige ikke får nogen uberettiget fordel i forhold til den almindelige forbruger.

77 Henset til nærværende doms præmis 72-76 må det konkluderes, at sjette direktivs artikel 5, stk. 6, skal fortolkes således, at der ikke skal erlægges afgift af et gode udtaget af en afgiftspligtig til dennes private brug, når godet ikke har givet ret til fradrag som følge af købet hos en ikke-afgiftspligtig, hvilket også gælder, såfremt der senere har været afholdt omkostninger til godet, der har givet ret til fradrag af indgående moms. I det tilfælde, at godet efter erhvervelsen har været genstand for arbejde, der har givet ret til fradrag af indgående moms og medført tilføjelse af bestanddele, godet er sammensat af, således som defineret i nærværende doms præmis 70, skal den moms, som forfalder ved udtagelsen i medfør af sjette direktivs artikel 5, stk. 6, kun opkræves af disse bestanddele.

78 Der må således svares på de to første spørgsmål fra den forelæggende ret i de forenede sager C-322/99 og C-323/99, at når en afgiftspligtig til et virksomheden uvedkommende formål udtager et gode (konkret et køretøj) købt uden ret til fradrag af moms, som efter erhvervelsen har været genstand for arbejder, for hvilke moms er blevet fradraget, vedrører den ifølge sjette direktivs artikel 5, stk. 6, skyldige moms, kun de bestanddele, godet er sammensat af, og som har givet ret til fradrag, nemlig de bestanddele, der endeligt har tabt deres ganske særlige fysiske og økonomiske egenskaber, da de blev tilføjet køretøjet efter anskaffelsen som følge af leveringen af goder, som har medført en varig forøgelse af køretøjets værdi, der ikke fuldstændigt er forbrugt ved udtagelsen.

Det tredje spørgsmål i de forenede sager C-322/99 og C-323/99 vedrørende beskatningsgrundlaget i medfør af sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra b)

79 Med det tredje spørgsmål i de forenede sager C-322/99 og C-323/99 spørger den forelæggende ret nærmere bestemt, om beskatningsgrundlaget, jf. sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra b), i situationer som de i hovedsagen foreliggende skal bestemmes med henvisning til købsprisen for personbilen eller for en tilsvarende personbil på udtagelsens tidspunkt, forhøjet med prisen for reparationsarbejde, hvorved der er opstået »bestanddele, godet er sammensat af« i samme direktivs artikel 5, stk. 6's forstand, eller om beskatningsgrundlaget alene udgøres af den betalte pris for reparationsarbejdet, som gav ret til fradrag af indgående moms.

80 Henvisningen til købsprisen, opgjort på udtagelsens tidspunkt, kan forekomme selvmodsigende, når der er tale om et gode, som pr. definition er anskaffet inden udtagelsen; henvisningen følger imidlertid af selve ordlyden af sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra b). Det er nødvendigt nærmere at fastlægge, hvad der skal forstås ved godets residualværdi på udtagelsestidspunktet.

81 Ifølge den tyske regering udgøres beskatningsgrundlaget som omhandlet i sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra b), af købsprisen for køretøjet eller et tilsvarende køretøj samt af prisen for reparationsydelser, som opgjort på udtagelsestidspunktet. Da beskatningsgrundlaget beregnes på grundlag af priser, der opgøres ved udtagelsen, må det nødvendigvis omfatte omkostninger afholdt med henblik på bevarelse af godets værdi, og eventuelle former for merværdi, der er opstået i den periode, godet tilhørte virksomhedsformuen.

82 Tilsvarende finder Kommissionen, at hvis det fremgår af en faktisk bedømmelse, at de »bestanddele, det er sammensat af«, i sjette direktivs artikel 5, stk. 6's forstand, er blevet føjet til et virksomhedsgode, som oprindelig blev erhvervet uden mulighed for fradrag af indgående moms, udgøres beskatningsgrundlaget ved udtagelse af prisen for et tilsvarende gode på udtagelsestidspunktet, herunder de bestanddele af godet, som er blevet tilføjet.

83 Ifølge den græske regering bør beskatningsgrundlaget fastsættes bestanddel for bestanddel. Med henblik herpå skal man først fastlægge godets værdi på det tidspunkt, hvor udtagelsen finder sted, herefter beregne momsen, hvis beløb er en funktion af forholdet mellem de omkostninger, der har givet ret til fradrag, og den totale pris for anskaffelsen af godet.

Domstolens bemærkninger

84 Som følge af den besvarelse, der er givet i nærværende doms præmis 78, må den forelæggende rets tredje spørgsmål i de forenede sager C-322/99 og C-323/99 besvares således, at i tilfælde af en udtagelse, der er afgiftspligtig i medfør af sjette direktivs artikel 5, stk. 6, navnlig udtagelse af et gode (konkret et køretøj)

— erhvervet uden ret til fradrag, og

— på hvilket, der er udført arbejder, som har givet ret til fradrag og medført tilføjelse af »bestanddele, det er sammensat af«,

skal beskatningsgrundlaget, jf. sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra b), fastlægges på grundlag af prisen på udtagelsestidspunktet af de køretøjet tilføjede goder, som udgør bestanddele, det udtagne gode er sammensat af, i samme direktivs artikel 5, stk. 6's forstand.

Fjerde præjudicielle spørgsmål i sag C-322/99 vedrørende den indbyrdes sammenhæng mellem artikel 5, stk. 6, og artikel 5, stk. 7, litra c), i sjette direktiv

85 Med det fjerde spørgsmål i sag C-322/99 ønsker den forelæggende ret klarlagt, hvad der udtrykkes i artikel 5, stk. 6, og artikel 5, stk. 7, litra c), i sjette direktiv.

86 Ifølge sjette direktivs artikel 5, stk. 7, litra c), kan medlemsstaterne med levering mod vederlag sidestille det forhold, at en afgiftspligtig person eller personer, som indtræder i hans rettigheder, når han ophører med sin afgiftspligtige økonomiske virksomhed, ligger inde med goder, der har givet ret til fuldt eller delvis fradrag ved erhvervelsen eller anvendelsen i overensstemmelse med artikel 5, stk. 7, litra a). Artikel 5, stk. 7, litra c), giver således medlemsstaterne mulighed for at indføre en særregel for de situationer, i hvilken en afgiftspligtig ophører med sin erhvervsvirksomhed.

87 Som bemærket af generaladvokaten i punkt 83 i forslaget til afgørelse står det fast, at Forbundsrepublikken Tyskland ikke har gjort brug af muligheden efter sjette direktivs artikel 5, stk. 7, litra c). Beskatningen af den udtagelse af goder, som ligger til grund for tvisten i hovedsagen, er således alene reguleret af sjette direktivs artikel 5, stk. 6, hvorfor det er unødvendigt at fortolke direktivets artikel 5, stk. 7, litra c).

Femte spørgsmål i sag C-322/99 og fjerde spørgsmål i sag C-323/99 vedrørende berigtigelse af fradragene ifølge sjette direktivs artikel 20

88 Med det femte præjudicielle spørgsmål i sag C-322/99 og fjerde spørgsmål i sag C-323/99 ønsker den forelæggende ret en afklaring af, om det er nødvendigt at foretage en berigtigelse i medfør af sjette direktivs artikel 20 af eventuelle fradrag for moms. Retten spørger nærmere bestemt, om der i det tilfælde, hvor arbejder udført efter købet af et køretøj, hvilke har givet ret til fradrag for indgående afgift, men som ikke medfører momspligt i henhold til direktivets artikel 5, stk. 6, ved udtagelsen af køretøjet, skal foretages en berigtigelse af det skete fradrag for moms i henhold til direktivets artikel 20, stk. 1, litra b), for disse arbejder.

89 Det bemærkes, at det i en situation som den i hovedsagen foreliggende fremgår af sjette direktivs artikel 20, stk. 1, litra b), at det fradrag for moms, som oprindelig blev foretaget af den afgiftspligtige, skal berigtiges ved den afgiftspligtiges udtagelse af godet til privat brug, når der efter angivelsen er sket ændringer af de elementer, som er taget i betragtning ved fastsættelsen af fradragsbeløbet.

90 Denne regel finder anvendelse på transaktioner, som er udført efter anskaffelsen af et gode med ret til fradrag for indgående moms, og som ikke er omfattet af begrebet »bestanddele, det er sammensat af« som omhandlet i sjette direktivs artikel 5, stk. 6. De nævnte transaktioner er dels tjenesteydelser præsteret efter anskaffelsen af et gode med ret til fradrag for indgående moms, dels leveringer af goder foretaget efter anskaffelsen af et gode med ret til fradrag af indgående moms, hvilke ikke er omfattet af begrebet »bestanddele, det er sammensat af« som omhandlet i sjette direktivs artikel 5, stk. 6.

91 Det er imidlertid nødvendigt at præcisere, at der i det tilfælde, hvor disse tjenesteydelser eller leveringer af goder med ret til fradrag for moms er blevet forbrugt i erhvervsvirksomheden inden udtagelsen, ikke vil være sket nogen ændring af elementer, jf. sjette direktivs artikel 20, stk. 1, litra b), der berettiger en berigtigelse af fradragene.

92 Følgelig skal det fradrag for moms af de omkostninger, Fischer og Brandenstein har afholdt for arbejder på deres køretøjer, berigtiges i medfør af sjette direktivs artikel 20, stk. 1, litra b), i det omfang udtagelsen ikke måtte være momspligtig i medfør af direktivets artikel 5, stk. 6, eller værdien af de pågældende arbejder ikke er blevet fuldstændigt forbrugt i de afgiftspligtiges erhvervsvirksomhed inden overførelsen af køretøjerne til deres private formue.

93 Herefter er der tilbage at afgøre, om det nødvendigvis må være udelukket at anvende direktivets artikel 20, stk. 1, litra b), ved leveringer af goder, der har givet ret til fradrag, og som udgør »bestanddele, det er sammensat af« i sjette direktivs artikel 5, stk. 6's forstand.

94 Herved bemærkes, at intet udelukker anvendelsen af sjette direktivs artikel 20, stk. 1, litra b), i forbindelse med »bestanddele, det er sammensat af« som omhandlet i samme direktivs artikel 5, stk. 6. I øvrigt udelukker artikel 20, stk. 1, litra b), kun udtrykkeligt berigtigelse af de i artikel 5, stk. 6, omhandlede transaktioner for så vidt angår udtagelser i form af gaver af ringe værdi og vareprøver.

95 Det femte spørgsmål i sag C-322/99 og fjerde spørgsmål i sag C-323/99, som omformuleret i nærværende doms præmis 88, må derfor besvares således, at der i det tilfælde, hvor der er udført arbejder efter købet af et gode (konkret et køretøj), hvilke har givet ret til fradrag for indgående afgift, men som ikke medfører momspligt i henhold til direktivets artikel 5, stk. 6, ved udtagelsen af køretøjet, skal der i henhold til direktivets artikel 20, stk. 1, litra b), foretages en berigtigelse af det skete fradrag af moms for de nævnte arbejder, såfremt værdien af det pågældende arbejde ikke er blevet fuldstændig forbrugt i den afgiftspligtiges erhvervsvirksomhed inden overførelsen af køretøjet til hans private formue.

Sagsomkostningerne

96 De udgifter, der er afholdt af den tyske og den græske regering samt af Kommissionen, som har afgivet indlæg for Domstolen, kan ikke erstattes. Da sagens behandling i forhold til hovedsagernes parter udgør et led i de sager, der verserer for den nationale ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagsomkostningerne.

På grundlag af disse præmisser

kender

DOMSTOLEN (Femte Afdeling)

vedrørende de spørgsmål, der er forelagt af Bundesfinanzhof ved kendelser af 15. juli 1999, for ret:

1) Når en afgiftspligtig til et virksomheden uvedkommende formål udtager et gode (konkret et køretøj), købt uden ret til fradrag af moms, som efter erhvervelsen har været genstand for arbejder, for hvilke merværdiafgiften er blevet fradraget, vedrører den skyldige merværdiafgifts ifølge artikel 5, stk. 6, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag kun de bestanddele, godet er sammensat af, og som har givet ret til fradrag, nemlig de bestanddele, der endeligt har tabt deres ganske særlige fysiske og økonomiske egenskaber, da de blev tilføjet køretøjet efter anskaffelsen som følge af leveringen af goder, som har medført en varig forøgelse af køretøjets værdi, der ikke er fuldstændigt forbrugt ved udtagelsen.

2) I tilfælde af en udtagelse, der er afgiftspligtig i medfør af artikel 5, stk. 6, i sjette direktiv 77/388, navnlig udtagelse af et gode (konkret et køretøj)

— erhvervet uden ret til fradrag, og

— på hvilket, der er udført arbejder, som har givet ret til fradrag og medført tilføjelse af »bestanddele, det er sammensat af«,

skal beskatningsgrundlaget, jf. artikel 11, punkt A, stk. 1, litra b), i sjette direktiv 77/388, fastlægges på grundlag af prisen på udtagelsestidspunktet af de køretøjet tilføjede goder, som udgør bestanddele, det udtagne gode er sammensat af, i samme direktivs artikel 5, stk. 6's forstand.

3) I det tilfælde, hvor der er udført arbejder efter købet af et gode (konkret et køretøj), hvilke har givet ret til fradrag for indgående afgift, men som ikke medfører merværdiafgiftspligt i henhold til artikel 5, stk. 6, i direktiv 77/388 ved udtagelsen af køretøjet, skal der i henhold til direktivets artikel 20, stk. 1, litra b), foretages en berigtigelse af det skete fradrag af merværdiafgift for de nævnte arbejder, såfremt værdien af de pågældende arbejder ikke er blevet fuldstændig forbrugt i den afgiftspligtiges erhvervsvirksomhed inden overførelsen af køretøjet til hans private formue.

La Pergola Wathelet Edward

Jann Sevón

Afsagt i offentligt retsmøde i Luxembourg den 17. maj 2001.

R. Grass

Justitssekretær

A. La Pergola

Formand for Femte Afdeling