FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT F.G. JACOBS

fremsat den 14. december 2000 [1]

1. I de to foreliggende sager har Bundesfinanzhof (Tyskland) anmodet Domstolen om en fortolkning af artikel 5, stk. 6, artikel 5, stk. 7, litra c), artikel 11, punkt A, stk. 1, litra b), og artikel 20, stk. 1, litra b), i sjette momsdirektiv [2].

Relevante bestemmelser i direktivet

2. Ifølge direktivets artikel 5, stk. 6, skal der betales moms af et gode, som en afgiftspligtig person udtager fra sin egen virksomhed til privat brug. Afgiftspligten er imidlertid betinget af, at »dette gode eller de bestanddele, det er sammensat af, har givet ret til fuldt eller delvis fradrag af merværdiafgiften«.

3. De foreliggende sager angår den afgiftsmæssige behandling af en erhvervsdrivendes udtagelse af en bil, der ikke oprindelig gav ret til fradrag af indgående moms, til privat brug, idet den pågældende ønsker fradrag for moms af udgifter, der er afholdt til forbedringer, vedligeholdelse og benyttelse af det pågældende køretøj.

4. Ifølge direktivets artikel 2 pålægges der merværdiafgift (herefter »moms«) på levering af goder og tjenesteydelser, som foretages af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab.

5. Ifølge artikel 5, stk. 6, »sidestilles« med levering mod vederlag

»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 [...]«.

1 — Originalsprog: engelsk.

2 — Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17.5.1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1).

6. Artikel 6, stk. 2, litra a), indeholder en tilsvarende bestemmelse:

»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 for hans personale eller i øvrigt til virksomheden uvedkommende formål, såfremt dette gode har givet ret til fuldt eller delvis fradrag af merværdiafgiften.«

7. Ifølge artikel 5, stk. 7, litra c), kan medlemsstaterne vedtage en supplerende bestemmelse.

»Medlemsstaterne kan sidestille følgende med levering mod vederlag:

[...]

c) [...] 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, såfremt disse goder har givet ret til fuldt eller delvis fradrag af merværdiafgiften ved erhvervelsen [...]«

8. I artikel 11, punkt A, stk. 1, litra b), defineres beskatningsgrundlaget for de i artikel 5, stk. 6 og 7, omhandlede transaktioner. Beskatningsgrundlaget er

»[...] 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«.

9. Ifølge artikel 20, stk. 1, litra b), skal det oprindelige fradrag berigtiges, når der efter angivelsens udfærdigelse er sket ændringer af de elementer, som er taget i betragtning ved fastsættelsen af fradragsbeløbet.

10. Formålet med direktivets artikel 5, stk. 6, er at sikre ligebehandling mellem en afgiftspligtig person, der til privat brug udtager goder fra sin virksomhed, og en almindelig forbruger, der køber varer af samme art. For at sikre dette formål er det ved denne bestemmelse udelukket, at en afgiftspligtig person, der har kunnet fradrage moms ved anskaffelsen af goder til virksomheden, kan undgå at betale moms, såfremt han anvender de pågældende goder til privat brug, hvorigennem han ville opnå fordele (som følge af fradragsretten), som han ikke er berettiget til sammenholdt med en almindelig forbruger, der køber varer og betaler moms af disse [3].

3 — Dom af 6.5.1992, sag C-20/91, De Jong, Sml. I, s. 2847.

11. Det følger af direktivets opbygning og ordlyd, at artikel 5, stk. 6, omhandler en fiktiv levering af goder og angår den direkte fjernelse af goder fra virksomheden. Den parallelle bestemmelse i direktivets artikel 6, stk. 2, litra a), omhandler derimod en fiktiv levering af tjenesteydelser, og vedrører privat brug af goder, som fortsat tilhører virksomheden [4].

De relevante tyske retsforskrifter

12. Hovedsagerne vedrører årene 1991 og 1992 og er således omfattet af Umsatzsteuergesetz (tysk momslov) 1991. Ifølge dennes § 1, stk. 1, nr. 2, skal privat brug af goder og tjenesteydelser (»Eigenverbrauch«) pålægges afgift. I henhold til § 1, stk. 1, nr. 2, litra a), foreligger der bl.a. »Eigenverbrauch«, når en erhvervsdrivende fra virksomheden udtager goder (»Entnahme«) og benytter dem til et virksomheden uvedkommende formål.

13. Relevant tysk ret er således i det væsentlige identisk med direktivets artikel 5, stk. 6, med én undtagelse: Ifølge artikel 5, stk. 6, er det en betingelse for afgiftspligten, at »dette gode eller de bestanddele, det er sammensat af, har givet ret til fuldt eller delvis fradrag af merværdiafgiften«, mens en sådan betingelse ikke findes i den relevante tyske retsforskrift.

14. Uanset denne forskel anvendte de tyske myndigheder den anførte betingelse i medfør af den direkte virkning af artikel 5, stk. 6. Udtagelse af en bil fra virksomheden til privat brug var f.eks. ikke afgiftspligtig, såfremt bilen var blevet erhvervet fra en privatperson, uden at der var sket fradrag af moms [5].

15. I den forbindelse opstod spørgsmålet, om artikel 5, stk. 6, tillod afgiftspligt i det tilfælde, hvor den pågældende erhvervsdrivende senere, efter den oprindelige ikke-fradragsberettigede erhvervelse, fradrog afgifter af omkostninger afholdt ved forbedringer eller vedligeholdelse eller anvendelse af et gode, der var blevet udtaget til privat anvendelse. Det centrale punkt i disse overvejelser var den nærmere betydning af begrebet »bestanddele, det er sammensat af« i sjette direktivs artikel 5, stk. 6.

16. Bundesministerium der Finanzen (det tyske forbundsfinansministerium) udsendte

4 — Jf. forslaget til afgørelse i De Jong-sagen.

5 — Den tyske lovgivning er i mellemtiden ændret, således at afgift af den erhvervsdrivendes udtagelse af goder fra virksomheden til virksomhedsfremmede formål udtrykkeligt er betinget af, at disse goder eller deres bestanddele har været helt eller delvis fradragsberettigede for indgående moms, jf. § 3, stk. 1, litra b), i Umsatzsteuergestez i den ændrede affattelse.

den 13. maj 1994 et cirkulære[6] om dette spørgsmål, der hurtigt blev kendt som »vinduesvisker-cirkulæret« (»Scheibenwischererlass«). Cirkulæret fastslår følgende principper: Såfremt den erhvervsdrivende ikke havde ret til at fradrage indgående moms for selve goderne, men for senere tilføjede dele, er udtagelsen af godet til ikke-erhvervsmæssig anvendelse momspligtig. Af forenklingshensyn antoges, at omkostninger til forbedringer, reparationer og vedligeholdelsesarbejder, der ikke oversteg den oprindelige anskaffelsespris for det udtagne gode med mere end 20%, ikke var momspligtige. Hvis sådanne omkostninger overstiger 20% af den oprindelige anskaffelsespris, kan det uden videre lægges til grund, at der er tale om bestanddele, der er tilføjet godet. Som eksempler på omkostninger, der kan tages i betragtning, nævner cirkulæret udgifter til syn, bilvask, udskiftning af kobling, bremsebakker og montering af nye vinduesviskerblade[7].

17. Til forskel herfra fastslog Bundesfinanzhof i en dom af 30. marts 1995[8], at omkostninger til vedligeholdelse eller anvendelse af goder, der gav anledning til fradrag, ikke kan påvirke afgiftspligten af goder, der udtages til privat brug. Dette skyldtes, at omkostningerne til vedligeholdelse eller anvendelse af godet sædvanligvis ikke førte til erhvervelse eller fremstilling af en »bestanddel« af godet som omhandlet i direktivets artikel 5, stk. 6. Bundesfinanzhof henviste i denne dom udtrykkeligt til Domstolens dom i Kühne-sagen[9]. Domstolen fastslog i denne sag, at artikel 6, stk. 2, litra a), ikke medførte beskatning af en afgiftspligtig persons private brug af en bil, han havde købt brugt af en privatperson, uden ret til fradrag af moms, uanset at den afgiftspligtige havde fradraget afgiften på omkostninger i forbindelse med vedligeholdelse og brug af godet. Den fastslog endvidere, at der skal sondres mellem de afgiftsregler, der finder anvendelse ved levering af et virksomhedsgode, og de regler, der gælder for afgiftspligtige udgifter til drift og vedligeholdelse af godet.

Retsforhandlingerne i hovedsagerne og de præjudicielle spørgsmål

Sag C-322/99

18. Fischer drev virksomhed med handel med brugte (veteran)biler. Han købte i 1989 en »RR-Bentley« til virksomheden til en pris af 28 000 DEM fra en privat sælger og havde følgelig ikke adgang til at fradrage indgående afgift. I 1990 lod han omfattende reparationsarbejder udføre på karosseriet, ligesom bilen blev omlakeret til en samlet pris af 10 800 DEM med tillæg af moms, 1 512 DEM. Han foretog fradrag

6 — BStBl. 1994, s. 298.

7 — Et senere cirkulære fra Forbundsfinansministeriet af 8.6.1999 indeholder ikke længere denne »forenklings«-regel, BStBl. 1999 I, s. 581.

8 — BFHE 177, s. 541.

9 — Dom af 27.6.1989, sag 50/88, Sml. s. 1925.

for det fakturerede momsbeløb. Den 31. december 1992 ophørte han med at drive virksomhed og udtog nogle af de usolgte veteranbiler, herunder den pågældende »RR-Bentley« til sin privatformue.

19. Finanzamt Burgdorf anså udtagelsen af Bentley'en for en afgiftspligtig udtagelse af et virksomhedsgode til privat brug. Som beskatningsgrundlag lagde myndighederne godets *Teilwert* (residualværdi) på 20 000 DEM til grund, og opkrævede i overensstemmelse hermed moms med 2 800 DEM.

20. Sagsøgeren påklagede afgørelsen under henvisning til direktivets artikel 5, stk. 6, og indbragte efterfølgende klageafgørelsen for Finanzgericht, hvor han fik medhold.

21. Finanzamt har under revisionsankesagen for Bundesfinanzhof gjort gældende, at der foreligger en tilsidesættelse af § 1, stk. 1, nr. 2, litra a), i Umsatzsteuergesetz 1991, under henvisning til følgende argumenter. Ifølge direktivets artikel 5, stk. 6, kan udtagelse af et gode til privat brug være afgiftspligtig, når momsen af det pågældende gode eller bestanddele deraf helt eller delvis har været fradragsberettiget. Selv om Fischer ikke krævede fradrag for moms ved købet af bilen, var dette tilfældet for så vidt angår de omfattende karosseriarbejder og omlakeringen. Ifølge retspraksis ved Bundesfinanzhof fører omkostninger til vedligeholdelse og brug af goder ikke til, at der foreligger »bestanddele, det er sammensat af« som forudsat i artikel 5, stk. 6. Denne opfattelse bygger på den antagelse, at en sådan omkostning normalt forbruges i løbet af godets anvendelse i virksomheden, og at den derfor ikke endeligt forbruges ved udtagelsen til privat brug. Dette er ikke tilfældet med hensyn til foranstaltninger, der fører til en varig værdiforøgelse af godet (og følgelig af dets værdi, når det overgår til privat brug). De skal behandles som fradragsberettigede bestanddele, der er blevet tilføjet godet. I sådanne tilfælde kræver ordningen, at udtagelsen af goderne til privat brug er afgiftspligtig for at hindre, at den endelige anvendelse heraf er afgiftsfri. I den foreliggende sag skal de omfattende arbejder, der er udført på bilen, sidestilles med efterfølgende anskaffelses- og vedligeholdelsesomkostninger, hvorfor de kan begrunde afgiften på udtagelsen af den pågældende »RR-Bentley« til Fischer's private brug.

22. Bundesfinanzhof har forelagt følgende spørgsmål til præjudiciel afgørelse:

»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)?«

Sag C-323/99

23. Brandenstein er selvstændig erhvervsdrivende som skatterådgiver og revisor. Den 8. november 1985 købte han en bil af en privatperson for 33 600 DEM. I købsfakturaen var der ikke særskilt opført

moms. Bilen blev indtil 1991 udelukkende anvendt i virksomheden. I denne periode havde sagsøgeren afholdt udgifter på i alt 16 028,54 DEM (inkl. moms) til bl.a. service, mindre reparationer, dækskifte, eftermontering af katalysator i 1987 og udskiftning af forruden i 1991. I hvert tilfælde havde han fratrukket indgående moms. I 1991 blev bilen udtaget til hans private brug.

24. Finanzamt Düsseldorf-Mettmann anså i meddelelse af momstilsvar for 1991 udtagelsen af bilen til privat brug for afgiftspligtig ifølge § 1, stk. 1, nr. 2, litra a), i Umsatzsteuergesetz 1991. Som beskatningsgrundlag anvendte man det beløb, Brandenstein havde ansat som værdien for udtagelsen til privat brug i sin opgørelse over fortjenester (7 500 DEM), og fastsatte momsbeløbet til 1 050 DEM.

25. Brandenstein påklagede afgørelsen under henvisning til, at udtagelsen til privat brug af virksomhedsgoder, hvis anskaffelse ikke havde givet ret til fradrag af moms, ikke var afgiftspligtig. Til støtte for sit argument henviste han til Domstolens dom i Kühne-sagen [10] samt til Bundesfinanzhof's praksis.

26. Finanzamt afviste klagen. Myndigheden henviste til Forbundsfinansministeriets cirkulære af 13. maj 1994 [11]. Udtagelse af bilen til privat brug fandtes momspligtig, fordi udgifterne (ekskl. moms) til forbedringer, reparationer, vedligeholdelsesarbejder og service udgjorde mere end 20% af den oprindelige anskaffelsespris, som var 33 600 DEM.

27. Brandenstein indbragte denne afgørelse for Finanzgericht Düsseldorf, hvor han fik medhold. Finanzgericht anfører i dommens præmisser, at betingelserne for afgiftsfritagelse ifølge sjette direktivs artikel 5, stk. 6, er opfyldt, idet sagsøgerens omkostninger til køretøjet, mens det tilhørte virksomheden, hverken havde ført til, at rammen for dets formålsbestemte anvendelse var ændret eller udvidet, og heller ikke havde medført, at værdien var væsentligt forøget.

28. Finanzamt har påanket denne afgørelse. Under ankesagen har Finanzamt i det væsentligste gjort gældende, at Brandenstein enten havde tilføjet bilen »bestanddele« i ordets egentlige betydning, som — i hvert fald delvis — ikke var forbrugt inden dens udtagelse til privat brug, eller var selvstændigt (yderligere) indkøbte goder. Ifølge Finanzamt er »bestanddele« dele af en oprindelig samlet genstand (»natürliche Sacheinheit«) eller en sammensat genstand, som ved deres for-

10 — Anført i fodnote 9.

11 — Jf. ovenfor, punkt 16.

bindelse med hinanden har mistet deres selvstændige identitet (»Selbständigkeit«).

29. Bundesfinanzhof har forelagt Domstolen følgende spørgsmål til præjudiciel afgørelse:

»1) Finder [sjette direktivs artikel 5, stk. 6] 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 artikel 20 i direktiv 77/388, 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?«

30. Ved kendelse af 6. juli 2000 blev sag C-322/99 og sag C-323/99 forenet med henblik på den mundtlige forhandling og domsafsigelsen.

31. Den tyske regering og Kommissionen har indgivet skriftlige indlæg i begge sager, og den græske regering har indgivet skriftligt indlæg i sag C-322/99. Brandenstein, den tyske regering og Kommissionen var repræsenteret under den mundtlige forhandling.

Beskatning i henhold til artikel 5, stk. 6

32. Det første spørgsmål i sag C-322/99 samt det første og andet spørgsmål i sag C-323/99 vedrører det forhold, om artikel 5, stk. 6, medfører momspligt i et tilfælde, hvor der ikke var ret til fradrag af moms ved erhvervelsen af bilen, mens der blev fradraget moms af arbejder, som blev udført på bilen efter erhvervelsen.

33. Såfremt det første spørgsmål besvares bekræftende, ønsker den forelæggende ret med sit andet spørgsmål i sag C-322/99 oplyst, om artikel 5, stk. 6, medfører afgiftspligt for de omhandlede goder og bestanddelene under ét, eller kun for de bestanddele, der er tilføjet efterfølgende.

34. De personbiler, Fischer og Brandenstein udtog til deres private brug, er »materielle goder«, som omhandlet i sjette direktivs artikel 5, stk. 1, og skal følgelig behandles som »goder« i relation til artikel 5. De kan således være genstand for fiktiv levering som omhandlet i artikel 5, stk. 6.

35. Det er uomtvistet, at bilerne inden udtagelsen til privat brug udelukkende [12] var virksomhedsgoder for sagsøgerne. Det er ligeledes heller ikke omtvistet, at der ikke kunne fradrages moms af køretøjerne ved erhvervelsen.

36. Spørgsmålet er, om udtagelsen af bilerne til privat brug desuagtet kan beskattes, da Fischer og Brandenstein fradrog moms af arbejde, der blev udført på bilerne efter erhvervelsen. Det bemærkes herved, at de fradrog moms for »omfattende karosseriarbejder og omlakering« (sag C-322/99) og for »service, mindre reparationer, dækskifte, eftermontering af katalysator og udskiftning af forruden« (sag C-323/99).

37. Besvarelsen af dette spørgsmål afhænger af, hvorledes sætningen i artikel 5, stk. 6, »såfremt dette gode eller de bestanddele, det er sammensat af, har givet ret til fuldt eller delvis fradrag af merværdiafgiften«, skal fortolkes.

38. Som den forelæggende ret korrekt har anført [13], kan sætningen udlægges på to måder, der begge kan medføre beskatning i henhold til artikel 5, stk. 6. Under de omstændigheder, som foreligger i hovedsagerne, kan det gøres gældende, at

— moms af »dette gode« har givet ret til »delvis« fradrag, eller

12 — I sag C-415/98, Bakcsi, med andre faktiske omstændigheder, forelagde Bundesfinanzhof Domstolen et præjudicielt spørgsmål bl.a. om, hvorvidt en erhvervsdrivende til sin privatformue helt kan medregne goder, der delvis finder anvendelse i virksomheden, jf. generaladvokat Saggio's forslag til afgørelse af 13.4.2000.

13 — Jf. de to forslag i det første spørgsmål i sag C-322/99, punkt 22.

— moms af »de bestanddele, det er sammensat af« har givet ret til fradrag.

39. Jeg vil undersøge, hvilken af disse alternative udlægninger der finder anvendelse på de foreliggende sager.

Var momsen af »goderne« »delvis« fradragsberettiget?

40. Ifølge den græske regering var momsen i sag C-322/99 på »godet« »delvis« fradragsberettiget efter betydningen i direktivets artikel 5, stk. 6. Regeringen finder, at de karosseriarbejder og den omlakering, der blev foretaget på Fischer's »RR-Bentley« var meget omfattende, hvilket fremgår af de betragtelige udgifter hertil (sammenholdt med den oprindelige købspris). Disse omkostninger må derfor antages at have haft betydning for den samlede anskaffelsespris for bilen.

41. Generelt betragtet finder den græske regering, at begrebet »gode« i artikel 5, stk. 6, ikke alene henviser til den oprindelige erhvervelse, men tillige til alle senere omkostninger, der i det lange løb forøger godernes værdi. Der kan kun bortses fra omkostninger til vedligeholdelse og brug af goder, der ikke har nogen varig indflydelse på værdien, ved afgørelsen af, om momsen på de pågældende »goder« »delvis« kunne fradrages. Den foreslåede fortolkning er således forenelig med Kühne-[14] og Mohsche-dommen[15]. Domstolen lagde her til grund, at afgiftspligt ifølge direktivets artikel 6, stk. 2, var undergivet den betingelse, at det var goderne selv, og ikke udgifter til deres vedligeholdelse eller brug, der havde berettiget til fradrag.

42. Jeg deler imidlertid Kommissionens og den tyske regerings opfattelse, hvorefter direktivets artikel 5, stk. 6, ikke skal fortolkes således.

43. For det første synes alternativet »ret til [...] delvis fradrag af merværdiafgiften« kun at skulle finde anvendelse i de situationer, hvor det pågældende gode delvis må henføres til den afgiftspligtiges erhvervsvirksomhed, delvis til den pågældendes privatvirksomhed. Dette illustreres godt af Armbrecht-sagen[16], hvor en erhvervsdrivende ved erhvervelsen af en ejendom valgte kun delvis at anvende den til forretningsformål og at forbeholde sig resten til privat brug. Kun i så fald er det fuldstændig korrekt at tale om »delvis fradrag« af indgående moms. I de foreliggende sager er forholdet derimod det, at den oprindelige erhvervelse af de brugte biler ikke gav ret til

14 — Anført i fodnote 9.
15 — Dom af 25.5.1993, sag C-193/91, Sml. I, s. 2615.
16 — Dom af 4.10.1995, sag C-291/92, Sml. I, s. 2775.

fradrag overhovedet, mens de senere arbejder, der udførtes på bilerne, i flere tilfælde gav ret til »helt« at fradrage moms.

44. For det andet finder jeg, at udtrykket »dette gode [...] har givet ret til fuldt eller delvis fradrag af merværdiafgiften« alene omfatter indgående afgift på den oprindelige anskaffelse eller produktion af disse goder, og ikke indgående afgift på de senere udgifter, som godet har givet anledning til. Dette skyldes, at indgående afgifter af senere udgifter er omfattet af udtrykket »de bestanddele, det er sammensat af« (jf. nedenfor, punkt 45-77) for så vidt angår anvendelsen af artikel 5, stk. 6.

Gav »bestanddele, det er sammensat af«, ret til fradrag af moms?

45. Drøftelserne for Domstolen har været koncentreret om betydningen af udtrykket »de bestanddele, det er sammensat af«, i direktivets artikel 5, stk. 6.

46. Den tyske regering finder navnlig, at alle former for udgifter (herunder udgifter til tjenesteydelser), der enten tjener til at bevare eller forøge godernes værdi, falder ind under begrebet »bestanddele, det er sammensat af«.

47. Kommissionen finder derimod, at »bestanddele, det er sammensat af« kun forekommer i tilfælde, hvor der foreligger levering af goder, ikke ved levering af tjenesteydelser. Det er yderligere Kommissionens opfattelse, at levering af goder af begrænset værdi, der ikke klart fører til en forøgelse af godets værdi, ikke kan anses for »bestanddele, det er sammensat af«.

— Kan »bestanddele, det er sammensat af«, tilføjes efter den oprindelige erhvervelse?

48. Indledningsvis skal det vurderes, om begrebet »bestanddele, det er sammensat af« alene omfatter dele, der er til stede på tidspunktet for den oprindelige erhvervelse, eller om det tillige omfatter dele, som tilføjes senere.

49. Jeg er enig med den tyske regering og Kommissionen, der begge finder, at »bestanddele, det er sammensat af« kan tilføjes, efter at godet oprindelig er erhvervet.

50. Selv om den finske, græske, tyske, nederlandske, svenske og danske version af artikel 5, stk. 6, anvender »tidsneutrale« udtryk i lighed med den engelske versions »component parts«, fremgår det af såvel den franske version (»les éléments le composant«), som af den spanske (»los elementos que lo componen«), italienske (»gli elementi che lo compongono«) og portugi-

siske version (»aos elementos que os compõem«), at det afgørende tidspunkt for vurderingen af, om der bestod ret til fradrag af moms på bestanddele, er tidspunktet for udtagelsen til privat brug, og ikke tidspunktet for den oprindelige erhvervelse. Ordlyden af artikel 5, stk. 6, støtter følgelig den betragtning, at der kan tilføjes bestanddele efter den oprindelige erhvervelse.

51. Artikel 5, stk. 6, har som allerede nævnt [17] til formål at hindre, at en afgiftspligtig person, som kunne fradrage moms af goder købt til erhvervsformål, undgår at betale moms, såfremt han anvender disse goder til private formål. På baggrund af dette formål skal bestanddele, der allerede var til stede ved den oprindelige erhvervelse, og bestanddele, der er tilføjet senere, ikke behandles forskelligt. I begge situationer gav delene ret til fradrag af moms for det tilfælde, at goderne anvendtes som led i den erhvervsdrivendes afgiftspligtige transaktioner, og i begge tilfælde bør en erhvervsdrivende, der udtager goderne til privat brug, være afskåret fra fordelen af en fradragsret, som han ikke er mere berettiget til end en almindelig forbruger, der køber goder og betaler moms af dem [18].

52. Det følger heraf, at begrebet »bestanddele, det er sammensat af«, omfatter dele tilføjet efter den oprindelige erhvervelse.

— Kan tjenesteydelser indgå som »bestanddele, det er sammensat af«?

53. Spørgsmålet er, om »bestanddele, det er sammensat af«, kun opstår ved levering af goder, eller om tjenesteydelser også kan indgå heri. Dette spørgsmål kan være relevant i sag C-322/99, hvor Fischer fradrog moms af »omfattende karosseriarbejder og omlakering« af RR-Bentley'en, og i sag C-323/99, hvor Brandenstein fradrog moms af »service« og »mindre reparationer«.

54. På baggrund af en formålsfortolkning af direktivets artikel 5, stk. 6, er det den tyske regerings opfattelse, at såvel levering af tjenesteydelser som levering af goder kan indgå som »bestanddele, det er sammensat af«. Det er således denne regerings opfattelse, at artikel 5, stk. 6, har til formål at hindre, at en afgiftspligtig persons privatforbrug (i form af udtagelse af virksomhedsgoder til privat brug) ikke beskattes. Udtagelse af virksomhedsgoder til privat brug fører til privatforbrug, såfremt disse goder eller den værdi, de repræsenterer, ikke fuldt ud er blevet forbrugt, mens de indgik i virksomhedsformuen. Det samme følger indirekte af artikel 11, punkt A, stk. 1, litra b), hvori det bestemmes, at

17 — Jf. ovenfor, punkt 10.

18 — Jf. De Jong-dommen, anført i fodnote 3.

det relevante beskatningsgrundlag er købsprisen for goderne, bestemt på det tidspunkt, hvor udtagelsen til privat brug finder sted. Beskatning i henhold til artikel 5, stk. 6, afhænger således af den faktiske tilstand, goderne er i, når de udtages af virksomhedssfæren og bliver en del af den afgiftspligtiges private formue. Godernes faktiske tilstand på udtagelsestidspunktet afhænger igen af, om der er blevet udført forbedringer eller vedligeholdelsesarbejder på dem. Da tjenesteydelser (f.eks. karosseriarbejder) økonomisk set kan have den samme positive langtidsvirkning på godernes faktiske tilstand og værdi som levering af goder (f.eks. levering af en ny motor), bør begrebet »bestanddele, det er sammensat af«, fortolkes således, at det omfatter levering af tjenesteydelser, der forøger eller bevarer godets værdi. I den forbindelse har den tyske regering endvidere henvist til de praktiske vanskeligheder, der er forbundet med en sondring mellem tjenesteydelser og levering af goder. Arbejde, der er udført på goder efter den oprindelige erhvervelse af disse, omfatter typisk såvel tjenesteydelser som levering af goder (f.eks. udskiftning af en forrude).

55. Det er min opfattelse af den utvetydige ordlyd af artikel 5, stk. 6, og direktivets systematik ikke tillader en så vid fortolkning af begrebet »bestanddele«.

56. I den franske (»les éléments le composant«), spanske (»los elementos que lo componen«) og italienske version (»gli elementi che lo compongono«) af direktivet anvendes udtryk, der muligvis kan oversættes til engelsk som »component elements«. Den tyske (Bestandteile) og nederlandske (bestanddelen) version anvender ord, der ligger nærmere op ad det udtryk, som aktuelt anvendes i direktivets engelske version, »component parts«. På trods af den ubetydelige forskel mellem »elements« og »parts« peger den terminologi, der har fundet anvendelse i samtlige de sproglige versioner, på, at »bestanddele, det er sammensat af«, i artikel 5, stk. 6, skal forstås som fysiske, faktiske objekter, der er inkorporeret i det pågældende gode. Det står mig ikke klart, hvorledes tjenesteydelser, der ikke omfatter levering af goder (f.eks. bilvask eller karosseriarbejder), kan føre til et element eller en del i den i direktivets artikel 5, stk. 6, omhandlede betydning.

57. Dette bekræftes af en systematisk fortolkning af artikel 5, stk. 6. I samtlige sproglige versioner har begrebet »bestanddele, det er sammensat af« direkte tilknytning til det første alternativ i artikel 5, stk. 6, nemlig »dette gode«. Eksempelvis hedder det i den engelske version, at bestanddelene skal have givet ret til fradrag af momsen »thereof«. Det følger heraf, at såfremt »goder« i overensstemmelse med artikel 5, stk. 1, defineres som et materielt gode, skal »bestanddele, det er sammensat af«, være af samme art. Tjenesteydelser er i modsætning dertil defineret som en trans-

aktion, der ikke er en levering af et gode (direktivets artikel 6, stk. 1).

58. Ydermere deler jeg ikke de betænkeligheder, der ligger til grund for den tyske regerings holdning, nemlig at en udelukkelse af tjenesteydelser fra begrebet bestanddele vil føre til en betydelig vækst i ubeskattet privatforbrug og dermed til afgiftsunddragelse. Enten fører de omhandlede tjenesteydelser ikke til en varig forøgelse af godets værdi (f.eks. bilvask) og forbruges således i virksomheden, inden udtagelsen til privat brug; eller også — hvor tjenesteydelsen fører til en varig forøgelse af godets værdi (f.eks. omfattende karosseriarbejder) — kan det oprindelige fradrag berigtiges i medfør af direktivets artikel 20, stk. 1, litra b) (jf. nedenfor, punkt 84-93).

59. Endelig er det korrekt, at arbejde på en bil ofte omfatter en blanding af såvel tjenesteydelser som goder. Det betyder imidlertid ikke, at der ikke kan skelnes mellem levering af tjenesteydelser og levering af goder. Ved afgørelsen af, om en given transaktion skal anses for at udgøre levering af goder eller tjenesteydelser, skal det skal undersøges, hvad der er karakteristisk for denne [19]. Såfremt en levering af goder kun udgør ét led af en transaktion, som i overvejende grad består af tjenesteydelser, bør den pågældende transaktion anses for levering af tjenesteydelser [20]. Service kan f.eks. omfatte levering af skruer, oliefiltre eller tændrør. Omlakering kræver levering af lak. I disse tilfælde, hvor arbejder på en bil omfatter nogle yderligere, mindre leveringer af goder, der er uadskilleligt forbundne med den pågældende service, må arbejderne anses for levering af tjenesteydelser som omhandlet i direktivets artikel 6, stk. 1, og det kan følgelig ikke antages, at begrebet »bestanddele, det er sammensat af«, bliver anvendeligt.

60. Levering af tjenesteydelser (herunder sådanne, der er en nødvendig følge af supplerende og mindre leveringer af goder) skal følgelig ikke anses for »bestanddele« i den i artikel 5, stk. 6, omhandlede betydning.

— Hvilke kategorier af levering af goder kan anses for »bestanddele«?

61. Såfremt det alene er levering af goder, der kan anses for »bestanddele« i den i artikel 5, stk. 6, omhandlede betydning, er det spørgsmålet, om alle sådanne leveringer skal tages i betragtning. I sag C-323/99 fradrog Brandenstein f.eks. moms af »dæk-

19 — Dom af 2.5.1996, sag C-231/94, Faaborg-Gelting Linien, Sml. I, s. 2395, præmis 12.

20 — Samme dom, præmis 14.

skifte, efterlevering af katalysator og udskiftning af forruden«. Tilsvarende spørgsmål opstår i forbindelse med udskiftning af batteri eller indbygning af en større motor eller en biltelefon.

62. Ifølge den tyske regering skal samtlige leveringer, der ikke er forbrugt, mens godet og dets bestanddele indgik som en del af den afgiftspligtige persons virksomhedsformue, som udgangspunkt beskattes i medfør af artikel 5, stk. 6. Følgelig bør levering af goder, der må anses for vedligeholdelsesudgifter, også anses for »bestanddele«, idet den eneste betingelse således er, at disse leveringer anvendes og forbruges over et vist tidsrum.

63. Kommissionen finder derimod, som allerede anført, at begrebet »bestanddele« skal fortolkes mere snævert. Det er Kommissionens opfattelse, at alene leveringer, der klart forøger godets værdi, skal anses for bestanddele. Levering af goder af en forholdsvis begrænset værdi skal således ikke tages i betragtning.

64. Såfremt jeg har forstået de to modstående synspunkter korrekt, ville den tyske regering f.eks. anse et nyt batteri for en »bestanddel«; men Kommissionen nok ikke. Det må formentlig antages, at såvel Kommissionen som den tyske regering vil godtage, at en ny motor skal anses for en bestanddel.

65. Der er ikke muligt på grundlag af ordlyden af artikel 5, stk. 6, at udlede, om fradrag af moms på dele af relativt ringe værdi skal udløse beskatning i medfør af denne bestemmelse.

66. Jeg er derfor enig med Kommissionen i, at det ikke er muligt at fastlægge indholdet af begrebet »bestanddele, det er sammensat af«, uden at tage de juridiske konsekvenser af direktivets artikel 5, stk. 6, i betragtning. Det er derfor nødvendigt her at behandle det spørgsmål, som det andet spørgsmål i sag C-322/99 vedrører, nemlig om momspligten — såfremt artikel 5, stk. 6, finder anvendelse — omfatter såvel de pågældende goder som de bestanddele, de er sammensat af, under ét, eller kun de senest tilføjede dele.

67. Det bestemmes i artikel 5, stk. 6, at udtagelse af et »gode« til privat brug »eller« til et virksomheden uvedkommende formål skal sidestilles med levering mod vederlag, »såfremt« dette gode »eller« de bestanddele, det er sammensat af, har givet ret til fradrag af merværdiafgiften. Det fremgår af denne utvetydige ordlyd, at det er udtagelse af de omhandlede goder, og

ikke blot af bestanddele af disse, der er momspligtig. Det fremgår endvidere af formuleringen af betingelsen (»såfremt« og ikke »for så vidt«, »eller« og ikke »og«), at fradrag af moms på bestanddele er tilstrækkelig til at udløse beskatning på udtagelse til privat brug af goder og bestanddele under ét, og at lovgiveren ikke havde til hensigt at indføre en proratabeskatning.

68. Såvel Kommissionen som den tyske regering har påpeget, at en bogstavelig fortolkning af artikel 5, stk. 6, derfor kan føre til dobbeltbeskatning. En brugt bil, der uden mulighed for fradrag af moms erhverves fra en privatperson, er belagt med moms, som normalt vil være blevet pålagt en endelig forbruger ved en tidligere erhvervelse. Såfremt arbejde på bilen, af hvilket der kan fradrages moms, som f.eks. isætning af en ny motor skal anses for »bestanddele, det er sammensat af«, i artikel 5, stk. 6's forstand, udløser udtagelse af bilen til privat brug beskatning af bilen som et hele. Følgelig vil samtlige dele af bilen, undtagen den nye motor, blive beskattet for anden gang. Disse parter er også opmærksomme på, at en sådan dobbelt afgiftsbelastning i princippet er i strid med det almindelige formål om afgiftsmæssig neutralitet, som ligger til grund for det fælles merværdiafgiftssystem [21].

21 — Dom af 25.6.1997, sag C-45/95, Kommissionen mod Italien, Sml. I, s. 3605, præmis 15.

69. I sådanne tilfælde synes den foretrukne løsning at være, at der pålægges moms på residualværdien af de goder, der oprindelig gav ret til fradrag af moms. Dette ville være foreneligt med princippet om neutralitet og sikre ligebehandling mellem afgiftspligtige og ikke-afgiftspligtige personer.

70. Den entydige ordlyd og forhistorien tyder imidlertid på, at lovgiver bevidst accepterede risikoen for dobbelt afgiftsbelastning, formentlig af praktiske grunde. Eksempelvis indledtes betingelsesbisætningen i den tyske version af det oprindelige kommissionsforslag med ordet »insoweit« (for så vidt) [22]. En sådan formulering kunne have været fortolket som en proratabeskatning. I den endelige version af direktivet benyttes imidlertid »wenn« (såfremt).

71. Vi står således over for et dilemma for så vidt angår fortolkningen af begrebet »bestanddele« i artikel 5, stk. 6. Enten skal begrebet fortolkes snævert, hvilket kan være i strid med det specielle formål med artikel 5, stk. 6, nemlig at hindre, at en afgiftspligtig person nyder fordele af fradrag, som den pågældende ikke er berettiget til i sammenligning med en almindelig forbruger. Eller begrebet skal fortolkes vidt,

22 — Forslag til Rådets sjette direktiv om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, fremsat af Kommissionen den 29.6.1973 (EFT C 80, s. 1).

hvilket kan være i strid med det almindelige formål om afgiftsmæssig neutralitet.

72. Det er min opfattelse, at første skridt i retning af at løse dette dilemma, er at anlægge en klar sondring mellem »bestanddele« og selvstændige goder. Når to goder føjes sammen, uden at de åbenbart mister deres særlige fysiske og økonomiske kendetegn, bør de ikke anses for bestanddele. Det er både foreneligt med ordlyden af artikel 5, stk. 6, og med formålet om afgiftsmæssig neutralitet. Såfremt de to goder forbliver uafhængige af afgiftsmæssige grunde, bør deres udtagelse til privat brug anses for to selvstændige afgiftsmæssige transaktioner. Betingelsen i artikel 5, stk. 6, nemlig at goderne skal have givet ret til fradrag af moms, skal være opfyldt for hver enkelt transaktions vedkommende. Dobbelt afgiftsbelastning af goder, der ikke gav ret til fradrag af moms, er følgelig udelukket.

73. Jeg finder derfor, at f.eks. udskiftning af dæk eller installation af en biltelefon eller en bilradio, ikke skal anses for »bestanddele« af den pågældende bil. Da disse goder let kan udskilles fra bilen og gøres til genstand for selvstændige transaktioner, mister de ikke endeligt deres særlige fysiske og økonomiske kendetegn. Udtagelse til privat brug af en bil med en bilradio eller en biltelefon bør derfor i afgiftsmæssig sammenhæng anses for en flerhed af udtagelser til privat brug af selvstændige goder, og betingelserne i artikel 5, stk. 6, skal være opfyldt med hensyn til hver enkelt af disse.

74. Det andet punkt af løsningen består efter min opfattelse i at udelukke levering af goder, der ikke fører til en varig forøgelse af værdien af disse goder, men som blot bidrager til en værdibevarelse, fra begrebet »bestanddele«. En dobbelt afgiftsbelastning af disse »goder« er uforholdsmæssig, når der ikke er risiko for, at en afgiftspligtig person opnår fradragsfordele, fordi værdien af de senere tilføjede dele er forbrugt, mens de indgik i virksomhedsformuen, eller hvor fordelen af fradrag i forbindelse med udtagelsen af de pågældende goder til privat brug er ringe i sammenligning med ulemperne ved dobbelt afgiftsbelastning.

75. Jeg er derfor enig med Kommissionen i, at fradrag af moms på udskiftning af en vinduesvisker eller et fladt batteri ikke skulle kunne føre til, at hele bilen beskattes, når den udtages til privat brug, mens indbygning af en kraftigere motor eller en katalysator for at modernisere bilen kan føre til beskatning. Denne løsning indebærer også den fordel, at den fører til et resultat svarende til Kühne-sagens [23].

23 — Jf. ovenfor, punkt 17.

76. Selv om den ovenfor anførte løsning i nogle tilfælde vil føre til dobbeltbeskatning i strid med direktivets ordning, må denne følge sammenholdes med de større problemer, der opstår i relation til direktivet, med hensyn til salg af brugte goder, navnlig hvor goder, indkøbt hos en privatperson, senere videresælges af en erhvervsdrivende som led i dennes virksomhed [24].

77. Det følger af de således anførte betragtninger, at bestemmelserne i artikel 5, stk. 6, vedrørende »bestanddele« kun finder anvendelse på levering af goder i den i artikel 5, stk. 1, anvendte forstand (ikke tjenesteydelser), når disse goder bliver en integrerende del af »dette gode«, idet de mister deres selvstændige fysiske og økonomiske identitet, og når de medfører en varig forøgelse af godets samlede værdi. Når disse betingelser er opfyldt, opstår der ifølge ovenstående ved en udtagelse af de pågældende goder og bestanddele til privat brug afgiftspligt for goderne med deres bestanddele under ét.

Beskatningsgrundlaget ifølge artikel 11, punkt A, stk. 1, litra b)

78. Med det tredje spørgsmål, der er forelagt i hver af de to sager, ønsker den forelæggende ret oplyst, om beskatningsgrundlaget i situationer som de i hovedsagerne foreliggende — hvor der er tale om levering som omhandlet i artikel 5, stk. 6 — i medfør af artikel 11, punkt A, stk. 1, litra b), skal fastsættes på grundlag af købsprisen for bilen med tillæg af de bestanddele, det er sammensat af, eller kun på grundlag af disse bestanddele.

79. Det er min opfattelse, at det følger af artikel 11, punkt A, stk. 1, litra b), sammenholdt med artikel 5, stk. 6, og af den ovenfor anførte fortolkning af artikel 5, stk. 6, at beskatningsgrundlaget skal fastsættes på grundlag af købsprisen for bilen med tillæg af de bestanddele, den er sammensat af. Ifølge det første og vigtigste alternativ i artikel 11, punkt A, stk. 1, litra b), skal beskatningsgrundlaget ved de i artikel 5, stk. 6, omhandlede transaktioner fastsættes som købsprisen for goderne, bestemt på det tidspunkt, hvor transaktionerne finder sted. Artikel 11, punkt A, stk. 1, litra b), viser således tilbage til de goder, der skal beskattes i medfør af artikel 5, stk. 6, for så vidt angår fastsættelsen af beskatningsgrundlaget. Som allerede nævnt [25] følger det entydigt af ordlyden af artikel 5, stk. 6, at afgiftspligten omfatter goderne med tillæg af bestanddele, de er sammensat af.

80. Det følger heraf, at der i situationer som de i hovedsagerne foreliggende, hvor

24 — Jf. dom af 5.12.1989, sag C-165/88, ORO Amsterdam Beheer og Concerto, Sml. s. 4081, og generaladvokat Saggio's forslag til afgørelse i Bakcsi-sagen, anført i fodnote 12.

25 — Jf. ovenfor, punkt 66 og 67.

afgiftspligten følger af artikel 5, stk. 6, skal beskatningsgrundlaget ifølge direktivets artikel 11, punkt A, stk. 1, litra b), fastsættes på grundlag af købsprisen for goderne med tillæg af de bestanddele, de er sammensat af.

Sammenhængen mellem artikel 5, stk. 6, og artikel 5, stk. 7, litra c)

81. Med det fjerde spørgsmål i sag C-322/99 ønsker den forelæggende ret oplyst, hvad der er den indbyrdes sammenhæng mellem på den ene side artikel 5, stk. 6, og på den anden side artikel 5, stk. 7, litra c), der vedrører den situation, at en afgiftspligtig ligger inde med goder, når han ophører med at drive afgiftspligtig virksomhed.

82. Artikel 5, stk. 7, litra c), tillader medlemsstaterne at vedtage særlige bestemmelser for de situationer, hvor en afgiftspligtig ophører med at drive virksomhed.

83. I den foreliggende sag står det imidlertid fast, at Forbundsrepublikken Tyskland ikke har gjort brug af muligheden efter artikel 5, stk. 7, litra c). Jeg er derfor enig med Kommissionen i, at beskatning ved udtagelse til privat brug af goder efter ophør med virksomhed, i mangel af en speciel bestemmelse herom, udelukkende er reguleret af artikel 5, stk. 6. Det er derfor ufornødent at fortolke artikel 5, stk. 7, litra c).

Berigtigelser af fradrag i henhold til artikel 20

84. Det femte spørgsmål i sag C-322/99 og det fjerde spørgsmål i sag C-323/99 rejser yderligere det spørgsmål, om det oprindelige fradrag for omkostninger til arbejder, der er udført på bilerne, kan berigtiges i henhold til direktivets artikel 20, såfremt Domstolens fortolkning fører til, at artikel 5, stk. 6, ikke medfører afgiftspligt.

85. Jeg erindrer om, at fradragsberettigede tjenesteydelser og levering af goder, der ikke medfører en varig forøgelse af godets værdi, ikke efter min opfattelse kan anses for »bestanddele«, og at der derfor ikke er tale at sidestille levering i henhold til artikel 5, stk. 6, når de dér omhandlede goder overføres til privat brug. Jeg erindrer endvidere om, at Fischer i sag C-322/99 foretog fradrag af moms af omfattende karosseriarbejder og omlakering, og at Brandenstein i sag C-323/99 fradrog moms af service, mindre reparationer og udskiftning af forruden.

86. I henhold til artikel 20, stk. 1, litra b), skal det oprindelige fradrag berigtiges,

»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.«

87. Ifølge den forelæggende ret må alt arbejde, der blev udført på bilerne efter deres oprindelige erhvervelse, anses for omkostninger afholdt som led i Fischer's og Brandenstein's afgiftspligtige transaktioner som omhandlet i direktivets artikel 17, stk. 2. De havde derfor begge adgang til straks fuldt ud at fradrage afgifterne på det tidspunkt, hvor arbejdet blev udført. Efterfølgende blev erhvervsformålet med hensyn til bilerne ikke fuldt ud realiseret, idet Fischer i sag C-322/99 helt ophørte med at drive virksomhed, og Brandenstein i sag C-323/99 udtog bilen til privat brug. Den forelæggende ret finder derfor, at det eventuelt kan gøres gældende, at såfremt det arbejde, som berettiger til fradrag af moms, og som blev udført på bilerne efter erhvervelsen, ikke skal beskattes i medfør af artikel 5, stk. 6 (sammen med udtagelsen af bilerne til privat brug), må udtagelsen af bilerne til privat brug anses for et ændret element som omhandlet i direktivets artikel 20, stk. 1, litra b), og derfor medføre, at det oprindelige fradrag berigtiges.

88. Den tyske regering gør gældende, at artikel 20 som udgangspunkt ikke kan finde anvendelse med hensyn til udtagelse af goder til privat brug. Bestemmelserne om sidestilling af leveringer i direktivets artikel 5 og 6 indeholder et fuldstændigt og udtømmende regelsæt, der regulerer privat brug af goder og tjenesteydelser, hvilket udelukker parallel og/eller kumulativ anvendelse af bestemmelserne om berigtigelse af fradrag ifølge artikel 20, stk. 1, litra b).

89. Jeg er imidlertid enig med Kommissionen i, at direktivet som udgangspunkt giver mulighed for at anse udtagelse af goder til privat brug for et ændret element i den betydning, hvori udtrykket anvendes i artikel 20, stk. 1, litra b). Dette fremgår af en sammenligning mellem den gældende bestemmelse og den tilsvarende bestemmelse i Kommissionens forslag [26]. Ifølge forslagets artikel 20, stk. 1, litra c), var berigtigelser udtrykkeligt udelukket i alle

26 — Anført i fodnote 22.

de tilfælde, der var nævnt i forslagets artikel 5, stk. 3, som indeholdt de forskellige former for udtagelse af goder til ikke-erhvervsmæssige formål. Den ordlyd i artikel 20, stk. 1, litra b), der blev vedtaget, tillader følgelig medlemsstaterne at foretage berigtigelser med hensyn til andre former for udtagelse, idet bestemmelsen kun udelukker de to former for udtagelse til privat brug, der udtrykkeligt er anført i direktivets artikel 5, stk. 6, nemlig gaver af ringe værdi og vareprøver, fra adgang til at foretage berigtigelse. Spørgsmålet er følgelig ikke så meget, om berigtigelser principielt er mulige ifølge artikel 20, men i hvilke situationer artikel 5, stk. 6, giver mulighed for sådanne berigtigelser.

90. På den ene side finder jeg det udelukket at anvende artikel 20, såfremt der er blevet tilføjet mindst én »bestanddel«, således som udtrykket er blevet anvendt i artikel 5, stk. 6, der har givet ret til fradrag af moms. I disse tilfælde »berigtiges« samtlige momsfradrag for arbejder, der er udført på de pågældende goder, i givet fald automatisk som følge af konstruktionen med sidestilling af levering ifølge artikel 5, stk. 6. Som tidligere nævnt fører artikel 5, stk. 6, til, at goderne med tillæg af bestanddele er undergivet afgiftspligt. Ifølge artikel 11, punkt A, stk. 1, litra b), fastsættes det afgiftspligtige beløb på grundlag af købsprisen for de pågældende goder på tidspunktet for transaktionen. Denne pris påvirkes igen af det arbejde, der blev udført på disse goder, som gav ret til fradrag af moms (inkl. tjenesteydelser og levering af goder, der ikke ansås for nye bestanddele). For så vidt som den værdi, der skabes af det fradragsberettigede arbejde, således fortsat indgår i godernes værdi på det tidspunkt, hvor de udtages til privat brug, opvejes uberettigede fradrag følgelig gennem beskatning ifølge artikel 5, stk. 6.

91. På den anden side er forholdet det, at hvor senere momsfradragsberettiget arbejde ikke anses for »bestanddele«, kan reglerne om berigtigelse af fradrag tjene som et passende sikkerhedsnet, der skal hindre en afgiftspligtig person i at nyde uberettigede fradragsfordele. Jeg skal erindre om, at reglerne om berigtigelse af fradrag skal tjene tilsvarende formål som den retlige fiktion i artikel 5, stk. 6, nemlig at hindre en afgiftspligtig, der har opnået ret til fradrag, i at opnå uberettigede økonomiske fordele. Fremgangsmåden i henhold til artikel 5, stk. 6, med at sidestille udtagne goder med en levering, er udelukkende blevet valgt af »afgiftsneutralitets- og forenklingshensyn«[27]. Det er således min opfattelse, at fradrag af moms af tjenesteydelser og levering af goder, der ikke anses for »bestanddele«, som udgangspunkt kan berigtiges ifølge artikel 20, når der sker udtagelse af goder til privat brug.

27 — Jf. den begrundelse, der ledsagede forslaget om det sjette direktiv, *Bulletin for De Europæiske Fællesskaber*, Supplement 11/73, s. 10.

92. Ved en berigtigelse af sådanne fradrag skal der imidlertid tages hensyn til, at værdien af disse tjenesteydelser og goder eventuel er blevet forbrugt i virksomheden, inden udtagelsen til privat brug. Når sådanne transaktioner, der gav ret til fradrag for moms, er blevet forbrugt i virksomheden, kan de ikke udtages til privat brug, og der forekommer følgelig ikke i forbindelse med en udtagelse til privat brug sådanne elementer, der kan nødvendiggøre en berigtigelse af fradrag. Da de to former for transaktioner, nemlig tjenesteydelser og levering af goder, der ikke medfører en varig forøgelse af godernes værdi, typisk vil være forbrugt inden goderne udtages til privat brug, vil det ofte ikke være nødvendigt at foretage en berigtigelse af fradrag.

93. Ifølge direktivets artikel 20, stk. 1, litra b), kan fradrag vedrørende arbejder, der er udført på goderne efter erhvervelsen, berigtiges ved udtagelse af goderne til privat brug, såfremt bestemmelserne i direktivets artikel 5, stk. 6, om »bestanddele« ikke er anvendelige. Berigtigelser er imidlertid kun mulige, såfremt værdien af det pågældende arbejde ikke er blevet forbrugt i virksomheden, inden godet udtages til privat brug.

Forslag til afgørelse

94. Jeg foreslår følgelig Domstolen at besvare de forelagte spørgsmål således:

1) Bestemmelserne i sjette momsdirektivs artikel 5, stk. 6, om »bestanddele« finder kun anvendelse på levering af »goder« i den i artikel 5, stk. 1, anvendte forstand (ikke tjenesteydelser), når disse goder bliver en integrerende del af

»dette gode«, idet de mister deres selvstændige fysiske og økonomiske identitet, og når de medfører en varig forøgelse af godets samlede værdi.

2) Såfremt bestanddele, der giver ret til fradrag for afgift, er blevet tilføjet et gode, omfatter afgiftspligten ved udtagelse til privat brug godet med dets bestanddele under ét.

3) Såfremt et gode er afgiftspligtigt i medfør af artikel 5, stk. 6, som følge af, at der er tilføjet godet bestanddele, der giver ret til fradrag for afgift, skal beskatningsgrundlaget ifølge direktivets artikel 11, punkt A, stk. 1, litra b), fastsættes på grundlag af købsprisen for godet med tillæg af de bestanddele, det er sammensat af.

4) I mangel af en national retsforskrift til gennemførelse af direktivets artikel 5, stk. 7, litra c), er beskatning ved udtagelse til privat brug ved virksomhedsophør udelukkende reguleret af artikel 5, stk. 6.

5) Ifølge direktivets artikel 20, stk. 1, litra b), kan fradrag vedrørende arbejde, der er udført på et gode efter erhvervelsen, berigtiges ved udtagelse heraf til privat brug, såfremt bestemmelserne i direktivets artikel 5, stk. 6, om »bestanddele« ikke er anvendelige på de pågældende transaktioner. Berigtigelser er imidlertid kun mulige, såfremt værdien af det pågældende arbejde ikke er blevet forbrugt i virksomheden, inden godet udtages til privat brug.