DOMSTOLENS DOM (Fjerde Afdeling)
26. september 1996 *

I sag C-230/94,

angående en anmodning, som Bundesfinanzhof i medfør af EF-traktatens artikel 177 har indgivet til Domstolen for i den for nævnte ret verserende sag,

Renate Enkler

mod

Finanzamt Homburg,

at opnå en præjudiciel afgørelse vedrørende fortolkningen af artikel 4, stk. 1 og 2, artikel 6, stk. 2, litra a), og artikel 11, punkt A, stk. 1, litra c), i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1),

har

DOMSTOLEN (Fjerde Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, C. N. Kakouris, og dommerne P. J. G. Kapteyn og H. Ragnemalm (refererende dommer),

generaladvokat: G. Cosmas
justitssekretær: ekspeditionssekretær H. A. Rühl,

* Processprog: tysk.

efter at der er indgivet skriftlige indlæg af:

— Renate Enkler ved Steuerberater Hans-Jürgen Enkler, Kirkel

— den tyske regering ved Ministerialrat Ernst Röder, Forbundsøkonomiministeriet, som befuldmægtiget

— Det Forenede Kongeriges regering ved Assistant Treasury Solicitor John E. Collins, som befuldmægtiget

— Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved Jürgen Grunwald, Kommissionens Juridiske Tjeneste, som befuldmægtiget,

på grundlag af retsmøderapporten,

efter at der i retsmødet den 15. februar 1996 er afgivet mundtlige indlæg af Renate Enkler ved Hans-Jürgen Enkler, af Finanzamt Homburg ved Regierungsoberrat Hans-Werner Klein, som befuldmægtiget, og af Kommissionen ved Jürgen Grunwald,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 28. marts 1996,

afsagt følgende

Dom

1 Ved kendelse af 5. maj 1994 indgået til Domstolen den 11. august 1994 har Bundesfinanzhof i medfør af EF-traktatens artikel 177 forelagt fire præjudicielle spørgsmål vedrørende fortolkningen af artikel 4, stk. 1 og 2, artikel 6, stk. 2,

litra a), og artikel 11, punkt A, stk. 1, litra c), i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1, herefter »sjette direktiv«).

2 Spørgsmålene er blevet rejst under en sag mellem Renate Enkler og Finanzamt Homburg. Sagen drejer sig om, hvorvidt hun er erhvervsdrivende, samt om beregningen af beskatningsgrundlaget for en campingbil, hun ejer.

3 I henhold til sjette direktivs artikel 2, stk. 1, pålægges der merværdiafgift ved levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab.

4 Det bestemmes i sjette direktivs artikel 4:

»1. Som afgiftspligtig person anses enhver, der selvstændigt og uanset stedet udøver en af de i stk. 2 nævnte former for økonomisk virksomhed uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed.

2. De former for økonomisk virksomhed, der er omhandlet i stk. 1, er alle former for virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder, herunder minedrift og landbrug, samt virksomhed inden for liberale og dermed sidestillede erhverv. Som økonomisk virksomhed anses blandt andet transaktioner, der omfatter udnyttelse af materielle eller immaterielle goder med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter.«

5 Det bestemmes i artikel 6:

»1. Ved 'tjenesteydelse' forstås enhver transaktion, der ikke er en levering af et gode i henhold til artikel 5.

...

2. 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.

...«

6 Med hensyn til de i artikel 6, stk. 2, omhandlede transaktioner bestemmes det i artikel 11, at beskatningsgrundlaget er de udgifter, som den afgiftspligtige person har haft i forbindelse med tjenesteydelsen.

7 Renate Enkler arbejder som salgsassistent på sin mands skatterådgivningskontor. Den 15. september 1984 anmeldte hun til forvaltningen i sin bopælskommune og til Finanzamt Homburg, at hun havde udlejning af campingbiler som erhverv. Den 28. september 1984 erhvervede hun en campingbil til en pris af 46 249 DM plus omsætningsafgift på 6 474,89 DM.

8 I momsangivelsen for 1984 fradrog hun et beløb på 7 270,77 DM, selv om hun udelukkende havde anvendt campingbilen til privat brug.

9 I angivelsen for 1985 angav hun at have haft en omsætning på 2 535 DM, hvoraf 2 205 DM udgjorde indtægter fra udlejning af campingbilen til hendes ægtefælle.

10 Endelig angav hun i angivelsen for 1986 at have haft en omsætning på 1 728 DM. Heraf var 868 DM på ny indtægter fra udlejning af campingbilen til hendes ægtefælle.

11 For leje af campingbilen betalte ægtefællen hende et fast beløb på 90 DM pr. dag. Han bidrog endvidere til anskaffelse og vedligeholdelse af campingbilen ved at betale hende 42 321 DM i 1984, 8 270 DM i 1985 og 8 751 DM i 1986.

12 I de nævnte tre regnskabsår udlejede Renate Enkler to gange køretøjet til andre. Ifølge hendes oplysninger blev campingbilen benyttet som følger:

benyttet i alt	250 dage, hvor den tilbagelagde	25 781 km
benyttet til privat brug	79 dage, hvor den tilbagelagde	13 100 km
benyttet af ægtefællen	40 dage, hvor den tilbagelagde	5 239 km
udlejet til andre	18 dage, hvor den tilbagelagde	3 236 km
kørsel til og fra værksted	113 dage, hvor den tilbagelagde	4 206 km.

13 Det fremgår desuden af forelæggelseskendelsen, at der for campingbilen er tegnet en privat ansvarsforsikring. Når køretøjet var udlejet til andre, tegnede Renate Enkler en ansvarsforsikring for udlejningskøretøjer og udleverede forsikringspolicen til kunderne. Efter aftale med forsikringsselskabet kunne ægtefællen benytte køretøjet, uden at der skulle tegnes en yderligere forsikring.

14 Endelig indrykkede Renate Enkler ifølge det oplyste ikke annoncer i dagblade vedrørende udlejning af campingbilen. Når den ikke var udlejet, var den henstillet på en overdækket parkeringsplads ved det hus, hvori ægteparret Enkler boede.

15 I 1986 angav Renate Enkler, at hun udelukkende ville anvende køretøjet til privat brug. Hun fastsatte beskatningsgrundlaget til 19 000 DM og fradrog 80% af den afgift, hun skulle betale, med henvisning til, at hun drev en mindre virksomhed.

16 I en ændringsafgørelse af 3. april 1989, omfattende perioden 1984-1986, medregnede Finanzamt Homburg ved beregningen af den afgift, Renate Enkler skulle betale, kun det beløb svarende til den omsætningsafgift, hun særskilt havde faktureret lejerne. Finanzamt lagde herved til grund, at hun skulle erlægge afgiften, idet hun havde faktureret afgiften, men ikke var erhvervsdrivende.

17 I den sag, som Renate Enkler herefter anlagde ved Finanzgericht, fik hun ikke medhold. Finanzgericht bemærkede bl. a. , at hun ikke var erhvervsdrivende, når hun lejede campingbilen ud. Finanzgericht understregede i øvrigt, at den virksomhed af varig karakter, der er nødvendig for, at man kan anses for erhvervsdrivende, forudsatte en hensigt om at opnå indtægter, hvilket måtte fastlægges på grundlag af objektivt konstaterbare kriterier. Ifølge Finanzgericht havde Renate Enkler's virksomhed karakter af privat virksomhed, eftersom:

— hun kun havde erhvervet ét køretøj, som efter sin art anvendes til fritidsformål, og som hun i overvejende grad havde anvendt til privat brug

— hun hovedsagelig udøvede anden virksomhed end udlejningsvirksomhed

— hun ikke havde noget kontor eller indretninger i øvrigt med henblik på henstilling og vedligeholdelse af køretøjet

— campingbilen i det væsentlige var blevet finansieret og vedligeholdt af hendes ægtefælle

— den kun var forsikret som udlejningskøretøj i de perioder, hvor den faktisk blev udnyttet erhvervsmæssigt

— ejeren havde beholdt køretøjet, selv om dets udnyttelse havde vist sig at være særdeles tabsgivende.

18 Renate Enkler iværksatte revisionsanke til Bundesfinanzhof, som fandt, at de relevante bestemmelser i tysk ret måtte fortolkes i lyset af de tilsvarende bestemmelser i sjette direktiv, og udsatte derfor sagen på Domstolens præjudicielle afgørelse vedrørende følgende fire spørgsmål:

»1) Må udlejning af materielle goder antages at være

a) virksomhed som tjenesteyder, jf. sjette momsdirektivs (77/388/EØF) artikel 4, stk. 2, første punktum, eller

b) alene en transaktion, der omfatter udnyttelse af materielle goder med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter, jf. sjette momsdirektivs (77/388/EØF) artikel 4, stk. 2, andet punktum?

2) Er enhver form for overdragelse mod vederlag af et gode med henblik på udnyttelse økonomisk virksomhed i henhold til sjette momsdirektivs (77/388/EØF) artikel 4, stk. 2, andet punktum, eller er det en betingelse for en sådan økonomisk virksomhed, at den kan afgrænses i forhold til privat brug?

Skal afgrænsningen af en eventuel privat brug ske

— på grundlag af bestemte kriterier (som f.eks. den økonomiske betydning, den periode, hvor godet er overdraget til udnyttelse, vederlagets størrelse) eller

— på grundlag af en sammenligning med typiske former for tilsvarende økonomisk virksomhed (konkret: erhvervsmæssig udlejning af campingbiler)?

3) Må udlejning af en campingbil antages at være økonomisk virksomhed med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter, såfremt køretøjet i en periode på mere end to år kun udlejes i få dage til to fremmede lejere, men i alt ca. seks uger til udlejerens ægtefælle mod et samlet vederlag på ca. 4 300 DM?

4) Såfremt spørgsmål 3) besvares bekræftende, skal der da i beskatningsgrundlaget [sjette momsdirektivs (77/388/EØF) artikel 11, punkt A, stk. 1, litra c)] ved levering af tjenesteydelser, jf. sjette momsdirektivs (77/388/EØF) artikel 6, stk. 2, også medregnes de udgifter, der opstår i den periode, hvor udlejeren kan anvende udlejningsgenstanden til privat brug (de såkaldte 'Leerstandszeiten')?«

Det første spørgsmål

19 Med det første spørgsmål ønsker den nationale ret i det væsentlige oplyst, om udlejning af et materielt gode skal anses for »økonomisk virksomhed«, som omhandlet i sjette direktivs artikel 4, stk. 2, første punktum, eller alene, som omhandlet i bestemmelsens andet punktum.

20 Hertil bemærkes for det første, at det fremgår af sjette direktivs artikel 4, stk. 2, sammenholdt med artikel 4, stk. 3, at begrebet økonomisk virksomhed indgår i såvel første som andet punktum af artikel 4, stk. 2, og derfor ikke omfatter virksomhed, der udøves lejlighedsvis.

21 Det skal endvidere præciseres, at udlejning af et materielt gode skal anses for »udnyttelse« af godet, som omhandlet i sjette direktivs artikel 4, stk. 2, andet punktum (jf. dom af 14.2.1985, sag 268/83, Rompelman, Sml. s. 655).

22 Det første spørgsmål skal derfor besvares med, at udlejning af et materielt gode er en udnyttelse af godet, der skal anses for »økonomisk virksomhed«, som omhandlet i sjette direktivs artikel 4, stk. 2, når udlejningen iværksættes med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter.

Det andet og tredje spørgsmål

23 Med det andet og tredje spørgsmål ønsker den nationale ret i det væsentlige oplyst, under hvilke omstændigheder udlejning af et materielt gode som en campingbil skal anses for foretaget med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter, som omhandlet i sjette direktivs artikel 4, stk. 2, andet punktum.

24 Hertil bemærkes, at det påhviler den, der anmoder om momsfradrag, at godtgøre, at betingelserne herfor er opfyldt, herunder at den pågældende opfylder betingelserne for at anses for afgiftspligtig. Sjette direktivs artikel 4 er således ikke til hinder for, at afgiftsmyndighederne kræver den erklærede hensigt bestyrket af objektive momenter (jf. Rompelman-dommen, præmis 24). Den administrative eller retlige instans, som skal tage stilling til problemet, skal følgelig vurdere samtlige konkrete omstændigheder ved afgørelsen af, om formålet med den pågældende virksomhed — i den foreliggende sag udnyttelse af et gode i form af udlejning — er at tilvejebringe indtægter af en vis varig karakter.

25 Det skal herved understreges, at som det fremgår af sjette direktivs artikel 4, stk. 1, er formålet med og resultatet af den pågældende virksomhed i sig selv uden betydning for fastlæggelsen af sjette direktivs anvendelsesområde.

26 I dom af 11. juli 1991 (sag C-97/90, Lennartz, Sml. I, s. 3795) fastslog Domstolen, at blandt de omstændigheder, afgiftsmyndighederne skal vurdere ved afgørelsen af, om en afgiftspligtig har erhvervet goder til brug for sin økonomiske virksomhed, er det pågældende godes art.

27 Dette kriterium skal også lægges til grund ved afgørelsen af, om en privatperson har udnyttet et gode på en sådan måde, at hans virksomhed skal anses for »økonomisk virksomhed«, som omhandlet i sjette direktiv. Den omstændighed, at et gode er egnet til en udelukkende økonomisk udnyttelse, er i almindelighed tilstrækkelig til, at dets ejer må anses for at udnytte det til brug for økonomisk virksomhed og følgelig med henblik på at tilvejebringe indtægter af en vis varig karakter. Såfremt et gode på grund af sin karakter derimod kan anvendes såvel til erhvervsmæssig som privat brug, må der foretages en vurdering af samtlige omstændigheder vedrørende dets udnyttelse ved afgørelsen af, om det anvendes med henblik på opnåelse af indtægter, der faktisk er af en vis varig karakter.

28 I sidstnævnte tilfælde kan en sammenligning mellem på den ene side de omstændigheder, hvorunder den pågældende faktisk udnytter godet, og på den anden side de omstændigheder, hvorunder en tilsvarende økonomisk virksomhed normalt udøves, være en mulig fremgangsmåde ved afgørelsen af, om den pågældende virksomhed udøves med henblik på at tilvejebringe indtægter af en vis varig karakter.

29 Endvidere bemærkes, at uanset at det ikke på grundlag af kriterier vedrørende resultatet af den pågældende virksomhed i sig selv kan afgøres, om virksomheden udøves med henblik på at tilvejebringe indtægter af en vis varig karakter, er den periode, hvor godet faktisk udlejes, kundekredsens omfang og indtægternes størrelse, momenter, der — idet de udgør en del af samtlige konkrete omstændigheder — sammen med andre omstændigheder kan tages i betragtning ved vurderingen.

30 Det andet og tredje spørgsmål skal derfor besvares med, at ved afgørelsen af, om udlejning af et materielt gode som en campingbil foretages med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter, som omhandlet i sjette direktivs artikel 4,

stk. 2, andet punktum, påhviler det den nationale ret at vurdere samtlige konkrete omstændigheder.

Det fjerde spørgsmål

31 Med det fjerde spørgsmål ønsker den nationale ret oplyst, om sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra c), skal fortolkes således, at der i beskatningsgrundlaget for de transaktioner, der i henhold til direktivets artikel 6, stk. 2, litra a), sidestilles med tjenesteydelser, skal medregnes udgifter, der afholdes i en periode, hvor godet står til den afgiftspligtige persons rådighed på en sådan måde, at han til enhver tid faktisk kan anvende det til virksomheden uvedkommende formål.

32 Det bemærkes for det første, at det bestemmes i sjette direktivs artikel 17, stk. 1, at »fradragsretten indtræder samtidig med, at den fradragsberettigede afgift forfalder«, og at den afgiftspligtige, i det omfang goder anvendes i forbindelse med den afgiftspligtige persons transaktioner, i henhold til bestemmelsens stk. 2 er berettiget til »i den afgift, der påhviler ham, at fradrage ... den merværdiafgift, som skyldes eller er erlagt for goder, der er eller vil blive leveret ham ... af en anden afgiftspligtig person«.

33 Det bemærkes for det andet, at for at forhindre, at en afgiftspligtig person, som har kunnet fradrage momsen på købet af et gode, der er bestemt for hans virksomhed, kan unddrage sig momsbetaling, når han udtager godet af sin virksomhedsformue til privat brug og dermed nyder uberettigede fordele i forhold til den almindelige forbruger, som køber godet og herved betaler moms, er det i sjette direktivs artikel 6, stk. 2, bestemt, at med tjenesteydelser mod vederlag sidestilles »anvendelsen af et gode, der er bestemt for virksomheden, til privat brug for den afgiftspligtige person selv eller for hans personale eller i øvrigt til virksomheden uvedkommende formål, såfremt dette gode har givet ret til fuldt eller delvis fradrag for merværdi-

afgiften« (jf. for så vidt angår sjette direktivs artikel 5, stk. 6, som er baseret på samme princip, dom af 6.5.1992, sag C-20/91, De Jong, Sml. I, s. 2847, præmis 15).

34 I dom af 25. maj 1993 (sag C-193/91, Mohsche, Sml. I, s. 2615, præmis 13 og 14) fastslog Domstolen, at privat brug af et gode kun undtagelsesvis er afgiftspligtig, og at udtrykket »anvendelsen af et gode« i sjette direktivs artikel 6, stk. 2, litra a), derfor skal fortolkes snævert, således at det kun omfatter brugen af selve godet. Tjenesteydelser udført af tredjemænd med henblik på vedligeholdelse eller brug af godet, uden at den afgiftspligtige har mulighed for at fradrage den indgående afgift, er således ikke omfattet af den nævnte bestemmelse.

35 Som allerede bemærket i præmis 33 er formålet med sjette direktivs artikel 6, stk. 2, at sikre ligebehandling af den afgiftspligtige person og den endelige forbruger. Den endelige forbruger kan råde over et gode, når han ønsker det. Ved fastlæggelsen af beskatningsgrundlaget, jf. artikel 11, punkt A, stk. 1, litra c), for en transaktion, der i medfør af artikel 6, stk. 2, sidestilles med en tjenesteydelse, skal der derfor også tages hensyn til de perioder, hvor et gode står til den afgiftspligtige persons rådighed på en sådan måde, at han til enhver tid faktisk kan anvende det til privat brug.

36 I den forbindelse bemærkes for det første, at det omfang, hvori der kan tages hensyn til sådanne perioder ved fastlæggelsen af beskatningsgrundlaget, er begrænset derved, at der kun skal tages hensyn til de udgifter, der er forbundet med selve godet, som f.eks. afskrivninger som følge af godets værdiforringelse, eller udgifter, som den afgiftspligtige person har afholdt, og som har givet ham ret til momsfradrag.

37 Endvidere bemærkes, at der i beskatningsgrundlaget ikke må medregnes samtlige sådanne udgifter. De pågældende perioder er kendetegnet ved, at godet står til den afgiftspligtige persons rådighed, ikke alene til hans private brug, men også, og samtidig, til brug for hans virksomhed. Der skal derfor tages hensyn til en del af udgif-

terne, svarende til forholdet mellem den samlede periode, hvor godet faktisk er blevet anvendt, og den periode, hvor godet faktisk er blevet anvendt til virksomheden uvedkommende formål.

38 Det fjerde spørgsmål skal derfor besvares med, at sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra c), skal fortolkes således, at der i beskatningsgrundlaget for de transaktioner, der i henhold til direktivets artikel 6, stk. 2, litra a), sidestilles med tjenesteydelser, skal medregnes udgifter, der afholdes i en periode, hvor godet står til den afgiftspligtige persons rådighed på en sådan måde, at han til enhver tid faktisk kan anvende det til virksomheden uvedkommende formål, og som vedrører selve godet eller har givet ret til momsfradrag for den afgiftspligtige person. Den del af de nævnte udgifter, der skal medregnes, skal svare til forholdet mellem den samlede periode, hvor godet faktisk er blevet anvendt, og den periode, hvor godet faktisk er blevet anvendt til virksomheden uvedkommende formål.

Sagens omkostninger

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

På grundlag af disse præmisser

kender

DOMSTOLEN (Fjerde Afdeling)

vedrørende de spørgsmål, Bundesfinanzhof har forelagt ved kendelse af 5. maj 1994, for ret:

1) **Udlejning af et materielt gode er en udnyttelse af godet, der skal anses for »økonomisk virksomhed«, som omhandlet i artikel 4, stk. 2, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, når udlejningen iværksættes med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter.**

2) **Ved afgørelsen af, om udlejning af et materielt gode som en campingbil foretages med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter, som omhandlet i artikel 4, stk. 2, andet punktum, i sjette direktiv 77/388, påhviler det den nationale ret at vurdere samtlige konkrete omstændigheder.**

3) **Artikel 11, punkt A, stk. 1, litra c), i sjette direktiv 77/388 skal fortolkes således, at der i beskatningsgrundlaget for de transaktioner, der i henhold til direktivets artikel 6, stk. 2, litra a), sidestilles med tjenesteydelser, skal medregnes udgifter, der afholdes i en periode, hvor godet står til den afgiftspligtige persons rådighed på en sådan måde, at han til enhver tid faktisk kan anvende det til virksomheden uvedkommende formål, og som vedrører selve godet eller har givet ret til momsfradrag for den afgiftspligtige person. Den del af de nævnte udgifter, der skal medregnes, skal svare til forholdet mellem den samlede periode, hvor godet faktisk er blevet anvendt, og den periode, hvor godet faktisk er blevet anvendt til virksomheden uvedkommende formål.**

Kakouris Kapteyn Ragnemalm

Afsagt i offentligt retsmøde i Luxembourg den 26. september 1996.

R. Grass C. N. Kakouris

Justitssekretær Formand for Fjerde Afdeling