DOMSTOLENS DOM (Sjette Afdeling)
27. juni 1989 *

I sag 50/88,

angående en anmodning, som Finanzgericht München i medfør af EØF-Traktatens artikel 177 har indgivet til Domstolen for i den for nævnte ret verserende sag

Heinz Kühne, München,

mod

Finanzamt München III,

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

har

DOMSTOLEN (Sjette Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden T. Koopmans, dommerne T. F. O'Higgins, G. F. Mancini, C. N. Kakouris og F. A. Schockweiler,

generaladvokat: F. G. Jacobs
justitssekretær: ekspeditionssekretær D. Louterman

efter at der er afgivet indlæg af:

— Forbundsrepublikken Tysklands regering ved afdelingschef i Forbundsøkonomiministeriet R. Morawitz som befuldmægtiget under den mundtlige forhandling,

* Processprog: tysk.

— Den Portugisiske Republiks regering ved L. Fernandez og A. Correia som befuldmægtigede under skriftvekslingen,

— Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved juridisk konsulent H. Etienne som befuldmægtiget,

på grundlag af retsmøderapporten og efter mundtlig forhandling den 25. januar 1989,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 2. marts 1989,

afsagt følgende

Dom

1 Ved kendelse af 9. december 1987, indgået til Domstolen den 16. februar 1988, har Finanzgericht München i medfør af EØF-Traktatens artikel 177 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 benævnt »sjette direktiv«.

2 Spørgsmålene er blevet rejst under en sag anlagt af advokat Heinz Kühne, München, til prøvelse af en af Finanzamt München III meddelt ansættelse af merværdiafgiftstilsvar.

3 Ifølge den tyske lov om omsætningsafgifter, Umsatzsteuergesetz 1980 (herefter benævnt »UStG«), skal der svares merværdiafgift af privat brug af et virksomhedsgode. Yderligere kan den residuelle merværdiafgift i et brugt gode, som en ikkeafgiftspligtig person har solgt til en afgiftspligtig person, ikke fradrages af sidstnævnte, selv om godet anvendes i dennes virksomhed.

4 Heinz Kühne, der er afgiftspligtig i sin egenskab af advokat, havde købt en brugt vogn af en privatperson, der ikke som sådan var afgiftspligtig, med henblik på at anvende vognen dels i erhvervsmæssigt øjemed, dels til privat brug. Da Finanzamt München III opkrævede moms af afskrivningen i det omfang, Kühne anvendte vognen til privat brug, anfægtede han afgiftsansættelsen ved Finanzgericht München. Kühne gjorde gældende, at han ikke havde kunnet købe bilen med fradrag af merværdiafgift, hvorfor beskatningen af den forholdsmæssige afskrivning for privatkørsel indebar, at der blev opkrævet dobbelt afgift, hvilket er i strid med momssystemet. Sagsøgeren gjorde gældende, at kun de rene driftsomkostninger og ikke afskrivningen skulle tages i betragtning ved beskatningen af den private anvendelse af bilen.

5 Finanzgericht fandt, at en anvendelse af UStG efter ordlyden kunne rejse en vis tvivl i forhold til sjette direktiv, hvis artikel 6, stk. 2, litra a), bestemmer, at beskatning af privat brug af et virksomhedsgode forudsætter, at godet har givet ret til fuldt eller delvis fradrag af merværdiafgiften. Den nationale ret har derfor besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»I — Hvorledes skal artikel 6, stk. 2, i Rådets sjette direktiv om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter fortolkes?

1) Gælder det i henhold til betingelsesbisætningen 'såfremt dette gode har givet ret til fuldt eller delvis fradrag af merværdiafgiften',

a) at beskatning af privat brug kun er udelukket i de tilfælde, hvor den indgående afgift ikke kan fradrages på grund af afgiftsfri anvendelse af godet i virksomheden (Umsatzsteuergesetz' §15, stk. 2), henholdsvis på grund af en anvendelse af godet, som ikke har forbindelse med den afgiftspligtige persons transaktioner (sjette direktivs artikel 17, stk. 2), eller

b) at opkrævning af afgift også er udelukket, såfremt den indgående afgift af andre grunde ikke kan fradrages, eksempelvis på grund af erhvervelse af godet fra en ikke-afgiftspligtig person.

Såfremt spørgsmål 1) b) besvares bekræftende, ønskes følgende spørgsmål besvaret:

2) Giver et gode ret til delvis fradrag af merværdiafgift, jfr. artikel 6, stk. 2, 1. punktum, litra a), såfremt den afgiftspligtige person ganske vist ikke kan fradrage merværdiafgift for det til ham leverede gode, men derimod for den tjenesteydelse eller de goder, som han har erhvervet fra andre erhvervsdrivende eller benyttet med henblik på vedligeholdelse (reparation, service osv.) eller forbrug (brændstoffer, smøremidler osv.)?

3) Såfremt spørgsmål 2) besvares benægtende,

a) giver artikel 6, stk. 2, andet punktum, da kun medlemsstaterne mulighed for at fravige bestemmelserne ved helt eller delvis at give afkald på beskatning af anvendelsen af goderne, jfr. bestemmelsens første punktum, litra a), eller

b) kan medlemsstaterne også beskatte denne anvendelse uden hensyn til, om det anvendte gode har givet ret til fuldt eller delvis fradrag af merværdiafgiften?

II — Såfremt spørgsmål 3) a) besvares bekræftende,

1) har den tyske lovgiver da ikke behørigt gennemført sjette momsdirektiv i national ret, for så vidt der ifølge §1, stk. 1, nr. 2, litra b), i Umsatzsteuergesetz 1980 skal betales merværdiafgift af anvendelsen af et gode, der er bestemt for virksomheden, også selv om godet hverken har givet ret til fuldt eller delvis fradrag af merværdiafgiften?

Såfremt spørgsmål 1) besvares bekræftende,

2) kan en afgiftspligtig person da over for de retter, der i Forbundsrepublikken Tyskland har kompetence i afgifts- og skattesager, påberåbe sig sjette momsdirektivs artikel 6, skt. 2, første punktum, litra a), som fortolket af Domstolen?

III — Såfremt spørgsmål I. 1) a), 2) eller 3) b) besvares bekræftende eller spørgsmål II. 1) eller 2) besvares benægtende,

hvorledes skal sjette momsdirektivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra c), da fortolkes? Omfatter udgifterne alle de omkostninger, den afgiftspligtige person har haft i forbindelse med tjenesteydelsen, eller kun de af ham erlagte — i så fald forholdsmæssige — vederlag for goder og tjenesteydelser i det omfang, disse har givet ret til fradrag af merværdiafgift?«

6 Vedrørende sagens retlige baggrund og faktiske omstændigheder samt retsforhandlingernes forløb og de til Domstolen indgivne skriftlige indlæg henvises i øvrigt til retsmøderapporten. Disse omstændigheder omtales derfor kun i det følgende, såfremt det på de enkelte punkter er nødvendigt for forståelsen af Domstolens argumentation.

Spørgsmålet vedrørende beskatning af privat brug af et virksomhedsgode (spørgsmål I.1)

7 Med dette spørgsmål ønsker den nationale ret i det væsentlige afgjort, om sjette direktivs artikel 6, stk. 2, litra a), udelukker beskatning af afskrivningen af et virksomhedsgode i det omfang, det anvendes til privat brug, når godet ikke har givet ret til fradrag af momsen, fordi det er blevet købt af en ikke-afgiftspligtig person.

8 Det fremgår af opbygningen af sjette direktiv, at ovennævnte bestemmelse skal forhindre, at der ikke opkræves afgift af et virksomhedsgode, der anvendes til privat brug, og der skal derfor kun opkræves afgift af privat brug af dette gode, såfremt det har givet ret til fradrag af den moms, som belastede det ved erhvervelsen.

9 Såfremt den afgiftspligtige ikke er beføjet til at fradrage den residuelle merværdiafgift, som belastede det virksomhedsgode, der er købt af en ikke-afgiftspligtig, må godet anses for ikke at give ret til fradrag af moms, jfr. sjette direktivs artikel 6, stk. 2, litra a), og i henhold til denne bestemmelse er det derfor udelukket at beskatte den til den private brug af godet svarende afskrivning.

10 En sådan beskatning af et virksomhedsgode, som ikke har givet ret til fradrag af den residuelle merværdiafgift, ville nemlig føre til en dobbeltbeskatning, som er i strid med princippet om afgiftsneutralitet, der danner grundlaget for det fælles merværdiafgiftssystem, sjette direktiv er en del af.

11 Spørgsmålet skal derfor besvares med, at sjette direktivs artikel 6, stk. 2, litra a), skal fortolkes således, at bestemmelsen udelukker beskatning af afskrivningen på et virksomhedsgode, som anvendes til privat brug, når godet ikke har givet ret til at fradrage momsen, fordi det er købt hos en ikke-afgiftspligtig person.

Spørgsmålet vedrørende retten til »delvis« fradrag (spørgsmål I.2)

12 Formålet med dette spørgsmål er at få afgjort, om det første spørgsmål skal besvares anderledes, såfremt den afgiftspligtige, selv om han ikke kunne fradrage momsen ved leveringen af det af ham erhvervede gode, dog kan fradrage momsen af tjenesteydelser eller goder, som han har modtaget eller erhvervet fra andre afgiftspligtige virksomheder med henblik på vedligeholdelse eller drift af godet.

13 Det bemærkes, at ifølge sjette direktivs artikel 6, stk. 2, litra a), forudsætter beskatningen af privat brug af et virksomhedsgode, at selve godet, og ikke udgifterne til drift og vedligeholdelse heraf, har givet ret til fradrag af merværdiafgift.

14 Det fremgår heraf, at der må 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.

15 Spørgsmålet skal derfor besvares således, at besvarelsen af det første spørgsmål ikke ændres, såfremt den afgiftspligtige, selv om han ikke kunne fradrage momsen ved leveringen af det af ham erhvervede gode, dog kunne fradrage momsen af

tjenesteydelser eller goder, som han har modtaget eller erhvervet fra andre afgiftspligtige virksomheder med henblik på vedligeholdelse eller drift af godet.

Spørgsmålet vedrørende medlemsstaternes mulighed for at fravige bestemmelserne (spørgsmål I.3)

16 Med dette spørgsmål ønsker den nationale ret afgjort, om medlemsstaternes mulighed for at fravige bestemmelserne om beskatning af privat brug af et virksomhedsgode indebærer, at de helt eller delvis kan beskatte eller undlade at beskatte en sådan anvendelse, uanset om godet har givet ret til fuldt eller delvis fradrag af merværdiafgiften.

17 Det fremgår af det allerede anførte, at opkrævning af moms på privat brug af et virksomhedsgode, som ikke har givet ret til fuldt eller delvis fradrag af momsen, fører til dobbeltbeskatning, hvilket er i strid med princippet om afgiftsneutralitet, der danner grundlaget for det fælles merværdiafgiftssystem.

18 Det kan herefter fastslås, at medlemsstaternes mulighed for at undlade at beskatte privat brug af et virksomhedsgode under ingen omstændigheder indebærer, at de kan opkræve moms af privat brug, når godet ikke har givet ret til fuldt eller delvis fradrag af momsen.

19 Spørgsmålet skal derfor besvares således, at medlemsstaterne ikke i medfør af sjette direktivs artikel 6, stk. 2, andet punktum, har ret til at beskatte privat brug af et virksomhedsgode, når det anvendte gode ikke har givet ret til fuldt eller delvis fradrag af momsen.

Vedrørende spørgsmålet om gennemførelsen af sjette direktiv i national ret (spørgsmål II.1)

20 Den nationale ret ønsker med dette spørgsmål i det væsentlige afgjort, om sjette direktivs artikel 6, stk. 2, som fortolket ovenfor, udelukker nationale afgiftsbestem-

melser, hvorefter der opkræves moms af privat brug af et virksomhedsgode, som ikke har givet ret til fuldt eller delvis fradrag af momsen.

21 Når henses til ovenstående svar, må dette spørgsmål besvares bekræftende.

Vedrørende spørgsmålet om den direkte virkning af sjette direktivs artikel 6, stk. 2 (spørgsmål II.2)

22 Med dette spørgsmål ønsker den nationale ret afgjort, om en afgiftspligtig person for de nationale retter kan påberåbe sig sjette direktivs artikel 6, stk. 2, for så vidt som bestemmelsen udelukker beskatning af privat brug af et virksomhedsgode, som ikke har givet ret til fuldt eller delvis fradrag af momsen.

23 Det bemærkes, at i henhold til Domstolens praksis (jfr. bl. a. dom af 19. januar 1982, Becker, sag 8/81, Sml. s. 53), kan private, når bestemmelser i et direktiv ud fra et indholdsmæssigt synspunkt fremstår som ubetingede og tilstrækkelig præcise, støtte ret herpå i forhold til enhver national regel, der ikke er i overensstemmelse med direktivet.

24 Det fremgår heraf, at nævnte bestemmelse simpelthen indeholder et klart forbud mod at opkræve moms af privat brug af et virksomhedsgode, som ikke har givet ret til fuldt eller delvis fradrag af momsen.

25 For så vidt er den af forbuddet følgende forpligtelse til ikke at beskatte privat brug af virksomhedsgodet ikke behæftet med nogen betingelser, ligesom der ikke stilles krav om en fællesskabsretlig eller national retsakt for at sikre dets gennemførelsen eller dets virkninger.

26 Forbuddet er således absolut og i retlig henseende selvtilstrækkeligt, hvorfor det har direkte virkning i retsforholdet mellem medlemsstaterne og deres borgere.

27 Spørgsmålet skal derfor besvares således, at en afgiftspligtig for de nationale retter kan påberåbe sig sjette direktivs artikel 6, stk. 2, for så vidt som denne bestemmelse udelukker beskatning af privat brug af et virksomhedsgode, som ikke har givet ret til fuldt eller delvis fradrag af momsen.

Spørgsmålet vedrørende beskatningsgrundlaget for privat brug af et virksomhedsgode (spørgsmål III)

28 Med dette spørgsmål ønsker den nationale ret afgjort, om beskatningsgrundlaget, jfr. sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra c), for privat brug af et virksomhedsgode omfatter alle den afgiftspligtiges udgifter eller alene vederlaget for de goder og tjenesteydelser, som giver ret til fradrag af momsen.

29 I betragtning af de ovennævnte svar er det tilstrækkeligt at fastslå, at det er i overensstemmelse med det fælles merværdiafgiftssystem ikke at beskatte afskrivningen ved privat brug af et virksomhedsgode, som ikke har givet ret til fradrag af momsen, mens dette ikke er tilfældet med hensyn til udgifterne til drift og vedligeholdelse af godet, der er omfattet af den afgiftspligtiges fradragsret. En sådan løsning gør det nemlig muligt at undgå dobbeltbeskatning af selve godet og samtidig sikre, at der opkræves afgift af det endelige forbrug.

Sagens omkostninger

30 De udgifter, der er afholdt af Forbundsrepublikken Tysklands og Den Portugisiske Republiks regeringer samt af Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber, som har afgivet indlæg for Domstolen, kan ikke godtgøres. 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 (Sjette Afdeling)

vedrørende de spørgsmål, som Finanzgericht München har forelagt ved kendelse af 9. december 1987, for ret:

1) **Artikel 6, stk. 2, litra a), i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, skal fortolkes således, at bestemmelsen udelukker beskatning af afskrivningen på et virksomhedsgode, som anvendes til privat brug, når godet ikke har givet ret til at fradrage momsen, fordi godet er købt hos en ikke-afgiftspligtig person.**

2) **Besvarelsen af det første spørgsmål ændres ikke, såfremt den afgiftspligtige, selv om han ikke kunne fradrage momsen ved leveringen af det af ham erhvervede gode, dog kunne fradrage momsen af tjenesteydelser eller goder, som han har modtaget eller erhvervet fra andre afgiftspligtige virksomheder med henblik på vedligeholdelse eller drift af godet.**

3) **Medlemsstaterne har ikke i medfør af sjette direktivs artikel 6, stk. 2, andet punktum, ret til at beskatte privat brug af et virksomhedsgode, når det anvendte gode ikke har givet ret til fuldt eller delvis fradrag af momsen.**

4) **En afgiftspligtig kan for de nationale retter påberåbe sig sjette direktivs artikel 6, stk. 2, for så vidt som denne bestemmelse udelukker beskatning af privat brug af et virksomhedsgode, som ikke har givet ret til fuldt eller delvis fradrag af momsen.**

Koopmans O'Higgins

Mancini Kakouris Schockweiler

Afsagt i offentligt retsmøde i Luxembourg den 27. juni 1989.

J.-G. Giraud
Justitssekretær

T. Koopmans
Formand for Sjette Afdeling