RETSMØDERAPPORT
i sag 50/88 *

Retsgrundlaget i hovedsagen

Afsnit V (afgiftspligtige transaktioner) i *sjette direktiv*[1] bestemmer i artikel 6, stk. 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;

...

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

Artikel 11, punkt A, stk. 1, litra c), i afsnit VIII (beskatningsgrundlag) bestemmer:

»1. Beskatningsgrundlaget er:

...

c) ved de i artikel 6, stk. 2, omhandlede transaktioner, de udgifter, som den afgiftspligtige person har haft i forbindelse med tjenesteydelsen:

...«;

Artikel 13, punkt B, under afsnit X bestemmer:

»Med forbehold af andre fællesskabsbestemmelser fritager medlemsstaterne på betingelser, som de fastsætter for at sikre en korrekt og enkel anvendelse af nedennævnte fritagelser, og med henblik på at forhindre enhver mulig form for svig, unddragelse og misbrug:

...

c) levering af goder, der udelukkende har været anvendt i forbindelse med sådanne former for virksomhed, som i medfør af denne artikel eller af artikel 28, stk. 3, litra b), er fritaget for afgift, såfremt disse goder ikke har givet ret til fradrag, samt levering af goder, hvis anskaffelse eller anvendelse har været undtaget fra retten til fradrag i medfør af artikel 17, stk. 6;

...«

* Processprog: tysk.

1 — 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).

Omfanget af fradragsretten fastlægges i afsnit XI (fradrag), artikel 17, der bl. a. bestemmer:

»2. I det omfang goder og tjenesteydelser anvendes i forbindelse med den afgiftspligtige persons transaktioner, er han berettiget til i den afgift, der påhviler ham, at fradrage følgende beløb:

a) den merværdiafgift, som skyldes eller er erlagt for goder, der er eller vil blive leveret ham, og for tjenesteydelser, der er eller vil blive udført for ham af en anden afgiftspligtig person;

...

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

...

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

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

...«

Rådet har endnu ikke i medfør af artikel 17, stk. 6, truffet afgørelse om, hvilke ikke-erhvervsmæssige udgifter der ikke giver ret til fradrag.

Endelig bestemmer sjette direktivs artikel 32, at Rådet senere vedtager Fællesskabets afgiftsordning for brugte genstande:

»Rådet vedtager inden 31. december 1977 med enstemmighed på forslag af Kommissionen Fællesskabets afgiftsordning for brugte genstande, kunstgenstande, antikviteter og samlerobjekter.

Indtil iværksættelsen af den nævnte fællesskabsordning kan de medlemsstater, som ved dette direktivs ikrafttræden anvender en særordning på det ovennævnte område, opretholde denne ordning.«

Der er endnu ikke vedtaget nogen fællesskabsordning i henhold til denne bestemmelse.

Umsatzsteuergesetz 1980 (herefter benævnt »UStG«) bestemmer i artikel 1:

»*Afgiftspligtige transaktioner*

1) Der svares kun afgift af følgende transaktioner:

1. ...

2. Eget forbrug på det geografiske afgiftsområde. Der foreligger eget forbrug, når en erhvervsdrivende

a) ...

b) inden for rammerne af sin virksomhed udfører andre ydelser af den i §3, stk. 9, nævnte art til formål, der ligger uden for hans virksomhed, ...«

§3 bestemmer:

»*Levering af goder, andre ydelser*

...

9. Ved andre ydelser forstås ydelser, der ikke kan betegnes som levering af goder. De kan også bestå i at undlade en handling eller tåle en handling eller en tilstand.«

I henhold til §1, stk. 1, nr. 2, litra b), i UStG svares der afgift af privat brug af et virksomhedsgode. Yderligere kan den residuelle merværdiafgift for en brugt genstand, der af en ikke-afgiftspligtig er solgt til en afgiftspligtig person, ikke fradrages af den afgiftspligtige, selv om godet anvendes i sidstnævntes virksomhed.

Faktiske omstændigheder og procedurer

Sagsøgeren i hovedsagen (herefter benævnt »Kühne«) er advokat. Han har af en privatperson købt en brugtvogn, som han anvender dels som firmabil, dels til privat brug.

Da Finanzamt München III opkrævede moms af afskrivningen af bilen i det omfang, Kühne anvendte den 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 alene bilens egentlige driftsomkostninger og ikke afskrivningen skulle tages i betragtning ved beskatningen af den private anvendelse af bilen.

Finanzgericht fandt, at en anvendelse af UStG efter ordlyden kunne rejse visse tvivl i forhold til sjette direktiv, for så vidt som 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 eget forbrug 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, første 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, stk. 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?«

Finanzgericht Münchens kendelse, hvorefter retten forelægger Domstolen en række præjudicielle spørgsmål, er blevet registreret på Domstolens Justitskontor den 16. februar 1988.

I henhold til artikel 20 i protokollen vedrørende statutten for EØF-Domstolen er der indgivet skriftlige indlæg af Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved juridisk konsulent Henri Étienne og af Den Portugisiske Republik ved Luís Fernandez og Arlindo Correia.

På grundlag af den refererende dommers rapport og efter at have hørt generaladvokaten har Domstolen ved afgørelse af 26. oktober 1988 henvist sagen til Sjette Afdeling, jfr. procesreglementets artikel 95, og besluttet at indlede den mundtlige forhandling uden forudgående bevisførelse.

Skriftveksling for Domstolen

Kommissionen har anført, at det væsentlige træk ved det fælles merværdiafgiftssystem er, at den endelige forbruger belastes med afgiften. Ordningens neutralitet over for den afgiftspligtige virksomhed sikres bl. a. ved reglen om, at den indgående moms kan fradrages (sjette direktivs artikel 17). Ordningen indebærer ligeledes, at den endelige forbruger ikke pålægges dobbelt afgift.

Disse principper skal også overholdes, når de pågældende goder tilhører virksomheden, men anvendes til privat brug, dvs. af

den endelige forbruger. Det er mere problematisk at overholde ordningens regler, når et brugt gode tilbageføres til den afgiftspligtige virksomhed.

Kommissionen har yderligere anført, at de gældende direktiver kun sikrer en delvis harmonisering af merværdiafgiftssystemet. Således har Rådet endnu ikke i henhold til sjette direktivs artikel 17, stk. 6, fastsat de udgifter, som ikke vedrører virksomheden, og som ikke giver ret til fradrag, ligesom der ikke findes bestemmelser vedrørende den afgiftsmæssige behandling af brugte genstande, der tilbageføres til det økonomiske kredsløb.

Ifølge Kommissionen er fradragsretten en forudsætning for beskatningen. De muligheder for lempelser og afvigelser, som sjette direktivs artikel 17 indeholder, forstærker eller udvider — uden på nogen måde at begrænse — mulighederne for fradrag.

Der findes dog en undtagelse, nemlig artikel 17, stk. 7, men mulighederne for fradrag vedrører ikke selve systemet som sådant, men begrænses til forhold, der ligger uden for systemet.

Artikel 17, stk. 5 og 6, giver mulighed for beskatning af privat brug ved et system, der udelukker fradrag. Stk. 6 bekræfter, at fællesskabslovgiver har udelukket enhver mulighed for kumulativ beskatning af privat brug af virksomheden tilhørende goder.

Den afgiftspligtige belastes således kun med afgift af privat brug i form af en manglende fradragsret for de ham leverede goder. Såsnart Rådet har opfyldt sine forpligtelser, kan artikel 6, stk. 2, litra a), kun anvendes i stærkt begrænset omfang. Kommissionen henviser her til forslaget til Rådets tolvte direktiv [2].

Den i artikel 6, stk. 2, litra a), fastsatte afgiftsregel kan ikke føre til et andet resultat end artikel 17, stk. 6.

Trods lakunerne i den gældende EF-lovgivning, er gennemførelsen af artikel 6, stk. 2, litra a), ikke længere fuldt ud overladt til medlemsstaternes skøn, idet disse skal respektere de grundlæggende formål med harmoniseringen af bestemmelserne om merværdiafgift, herunder bl. a. forbuddet mod enhver dobbelt påligning af afgift [3].

At artikel 6 også giver mulighed for delvis fradrag, skal ses i relation til artikel 17, stk. 7.

2 — Forslag til Rådets tolvte direktiv om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: udgifter, der ikke giver ret til fradrag i merværdiafgiften (EFT 1983 C 37, s. 8), som ændret den 20. februar 1984 (EFT 1984 C 56, s. 7). Forslaget vedrører bl. a. fradrag for merværdiafgiften for udgifter til erhvervelse af personbiler samt for andre udgifter til sådanne transportmidler.

3 — Domstolens dom af 3. oktober 1985, Profant, sag 249/84, Sml. s. 3237.

Det er således kun i dette særlige tilfælde, at beskatningen af privat brug kan opretholdes med mulighed for delvis fradrag. Der er her tale om en historisk bestemt undtagelsesbestemmelse, som afviger fra artikel 17's generelle proratarегel, der gælder for afgiftspligtige, som ikke udelukkende udøver afgiftspligtig virksomhed.

I denne sammenhæng omfatter begrebet delvis fradragsret ikke alle de udgifter, der opstår ved den private anvendelse af et gode.

Den egentlige anvendelse af et gode skal således vurderes uafhængigt af de afgiftspligtige transaktioner, godet fører til. For en personbils vedkommende drejer det sig om tjenesteydelser eller levering af goder, der skal bidrage til at holde bilen i god stand (reparationer, vedligeholdelse osv.) eller til at sikre brugen heraf (navnlig brændstof).

Det betyder i den forelæggende sag, at afskrivningen vedrørende den private anvendelse af godet, svarende til leveringen af personbilen, ikke kan ligestilles med de øvrige udgifter, der giver ret til fradrag.

Medlemsstaternes mulighed for at fravige bestemmelserne, jfr. artikel 6, stk. 2, andet punktum, består udelukkende i retten til at undtage den private anvendelse af visse goder fra beskatning og ikke til at udvide betingelserne for denne beskatning. Det fremgår af betingelsen for at indføre en sådan undtagelse, idet denne ikke må give anledning til konkurrencefordrejning. Fravigelsen kan således kun anvendes til afgiftslettelse, der skal sikre en beskatning i overensstemmelse med systemet.

Der er ingen anledning til at besvare spørgsmålet, om medlemsstaternes ret til, i henhold til artikel 32, stk. 2, at opretholde den særordning, de eventuelt anvender for brugte genstande, indebærer, at de kan bestemme, at den afgift, der belaster et brugt gode, der tilbageføres til det økonomiske kredsløb, kan fradrages.

Under alle omstændigheder kan en særordning ikke berettige til dobbeltbeskatning af den endelige forbruger, da en sådan fravigelse ikke er forudset.

Særbehandlingen ved beskatning af brugte genstande kan således ikke begrunde kumulativ opkrævning af afgift for privatforbrug.

Kommissionen slutter heraf, at beskatning som privatforbrug af den del af bilens afskrivning, for hvilken der ikke er fradraget indgående moms er uforenelig med sjette direktiv. Følgelig er den i artikel 6, stk. 2, litra a), fastsatte betingelse for at ligestille privat anvendelse af et virksomhedsgode med en tjenesteydelse mod vederlag — nemlig at den indgående moms kan fradrages — ikke opfyldt, når fradragsmuligheden ikke er fastsat i den relevante lovgivning.

Efter Kommissionens opfattelse udgør artikel 6, stk. 2, litra a), i kraft af sin ordlyd et

tilstrækkelig præcist kriterium. Retten til fradrag af momsen for en personbil, der er købt af en privat, afhænger simpelthen af, om lovgiver har vedtaget en gennemførelsesbestemmelse, formentlig på grundlag af det direktiv, Rådet skal udstede i henhold til artikel 32. Den enkelte borger kan således ikke påberåbe sig retten til fradrag for de nationale domstole.

Derimod kan borgeren over for beskatning af privat brug af et køretøj gøre gældende, at betingelsen for opkrævning af afgift, nemlig at den indgående moms kan fradrages, på grund af den nationale lovgivers eller Fællesskabets passivitet ikke er opfyldt, hvorfor der ikke kan opkræves afgift.

Borgeren kan for de nationale domstole påberåbe sig dette forbud, som klart fremgår af Fællesskabets system, idet bestemmelsen ikke kræver nogen gennemførelsesforanstaltning, og forbuddet mod kumulation af afgifter i henhold til det fælles merværdiafgiftssystem er et klart og enkelt begreb.

Såfremt Domstolen måtte nå til et andet resultat, opstår spørgsmålet om fortolkningen af sjette direktivs artikel 11, stk. 1, litra c), vedrørende beskatningsgrundlaget for privat brug.

Denne bestemmelse sondrer ikke mellem udgifter, der kan eller ikke kan fradrages (eksempelvis kan lønudgifter ikke fradrages). Skulle man anvende den nationale lovgivning vedrørende beskatningsgrundlaget og fortolke denne på grundlag af direktivet, som igen skal fortolkes ud fra det generelle formål med forbuddet mod dobbeltbeskatning af privat brug, må man imidlertid fortolke bestemmelsen således, at udgifter, som, fordi de ikke kan fradrages, fører til dobbeltbeskatning, der er i strid med det gældende system, ikke kan anses for udgifter i den omhandlede bestemmelses forstand.

Den Portugisiske Republik har anført, at det omvendt kan udledes af artikel 6, stk. 2, litra a), at når det gode, den afgiftspligtige har købt til sin virksomhed, ikke har givet ret til fuldt eller delvis fradrag, bør anvendelsen heraf til formål uden for virksomheden ikke føre til beskatning af privat brug.

Det skal således afgøres, hvornår et gode giver ret til fradrag.

En sådan fradragsret består kun, såfremt goderne anvendes til at gennemføre afgiftspligtige eller ikke-afgiftspligtige transaktioner, der giver ret til fradrag; det er det grundlæggende princip, der kan udledes af sjette direktivs artikel 17.

En skattepligtig persons fradragsret forudsætter yderligere, at der er betalt afgift ved overgangen af et gode eller en tjenesteydelse, som den skattepligtige står som modtager af. Der kan ikke være tale om »manglende fradragsret«, når godet / tjenesteydelsen er erhvervet fra en privatperson eller fra en ikke-afgiftspligtig; i så fald består der ingen fradragsret, da der heller ikke har været tale om nogen afgiftspligtig transaktion.

Det er klart, at der i kraft af denne logiske mekanisme i visse tilfælde opretholdes en skjult beskatning, og at der derfor sker en dobbeltbeskatning i strid med systemet.

At man fandt det nødvendigt at fremsætte forslag til et syvende direktiv (vedrørende brugte genstande, som en afgiftspligtig køber af en privat eller en ikke-fradragsberettiget afgiftspligtig), som i øvrigt endnu ikke er vedtaget af Rådet, med det formål at løse problemet med dobbeltbeskatning som følge af erhvervelsen af et gode, for hvilket der allerede er svaret afgift, viser at det ovenfor anførte som hovedregel er korrekt.

Når der ikke i sjette direktiv er taget hensyn til denne skjulte beskatning, som i en situation, hvor der ved videresalg sker en fuld dobbeltbeskatning af det pågældende gode, følger af, at når et gode først er trukket ud af og dernæst ført tilbage til et afgiftskredsløb, hvorfor skulle direktivet så tage hensyn til skjult beskatning, som kun vedrører en afgift for afskrivningen af et gode, som en afgiftspligtig har erhvervet og senere anvendt til privat brug?

»Fradragsretten« i sjette direktiv vedrører ikke de erhvervede goders »objektive« moms-status (spørgsmålet om der allerede er svaret afgift), men den erhvervsdrivendes subjektive ret på anskaffelsestidspunktet, hvilken ret i henhold til artikel 17 er direkte afhængig af den af den erhvervsdrivende udøvede virksomhed.

Når henses til berettigelsen af artikel 17, stk. 6, er det derfor klart, at der i henhold til denne bestemmelse ikke skal svares afgift af privat brug af ikke-fradragsberettigede goder.

At disse goder ikke er omfattet af fradragsretten, fremgår allerede af, at de, når henses til deres karakter, må antages at skulle anvendes til formål uden for virksomheden, således at artikel 17, stk. 2, ikke kan anvendes. Muligheden for at begrænse retten til fradrag (som i øvrigt er genstand for harmonisering i forslaget til tolvte direktiv) beror på den naturlige vanskelighed ved i adskillige tilfælde at afgrænse den afgiftspligtige anvendelse, jfr. artikel 6, stk. 2. Når en bestemt medlemsstat har ophævet fradragsretten, kan der derfor ikke længere opkræves nogen form for afgift som følge af privat brug.

Den Portugisiske Republik har imidlertid anført, at denne fortolkning ikke går uden for ovennævnte generelle regel, hvorefter sjette direktiv principielt ikke behandler skjult beskatning, som følger af, at der ikke svares afgift af goder, der erhverves fra en privat eller en ikke-afgiftspligtig person. I de i artikel 17, stk. 6, anførte tilfælde svares der her afgift af transaktionen, og alene den fradragsret, som normalt indrømmes den afgiftspligtige køber, er udelukket. Det drejer sig altså ikke om godets afgiftsmæssige status som følge af en tidligere transaktion, men om den fradragsret, som umiddelbart tilkommer køberen.

For så vidt angår spørgsmål I. 1) i forelæggelseskendelsen, bør spørgsmål a) besvares bekræftende og spørgsmål b) benægtende.

Når henses til opstillingen af de forskellige muligheder i spørgsmål I. 2) og 3) samt spørgsmål II. 1) og 2) er det herefter ufornødent at besvare disse spørgsmål.

Med hensyn til den nationale rets spørgsmål III. har Den Portugisiske Republik anført, at sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra c), ikke — som for de i artikel 6, stk. 3, nævnte transaktioner — har lagt »normalværdien« til grund for transaktionen, selv om det formentlig ville have været en mere logisk løsning, for så vidt som der er tale om en forbrugsafgift. Muligvis for forenklingens skyld foretrak man at anvende »kostprisen« for den erlagte ydelse, dvs. de udgifter, som den afgiftspligtige person har haft i forbindelse med det private brug af virksomhedsgodet.

Hvis man ikke her tog alle udgifterne i betragtning, ville kravet om afgiftsmæssig neutralitet måske ikke blive overholdt, dvs. at der ville være forskelligt beskatningsgrundlag for det samme brug (anvendelsen af virksomhedsgodet til private formål).

Sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra c), skal derfor fortolkes således, at udgifterne skal omfatte alle de omkostninger, som den afgiftspligtige har haft i forbindelse med anvendelsen af godet (tjenesteydelsen) og ikke blot de af denne erlagte — forholdsmæssige — vederlag for levering af goder eller tjenesteydelser i det omfang, de giver ret til fradrag af merværdiafgiften.

T. F. O'Higgins
Refererende dommer