FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT GEORGIOS COSMAS

fremsat den 28. marts 1996 *

Bundesfinanzhof har forelagt Domstolen en række præjudicielle spørgsmål vedrørende fortolkningen af bestemmelserne i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag [1] (herefter »sjette direktiv«). De tre første spørgsmål vedrører anvendelsesområdet for det fælles merværdiafgiftssystem, særlig fortolkningen af begrebet »økonomisk virksomhed«, således som dette er defineret i sjette direktivs artikel 4, stk. 2. Med det sidste spørgsmål ønsker den forelæggende ret en afklaring af den nøjagtige betydning af bestemmelsen i sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra c), som fastlægger beskatningsgrundlaget for bestemte transaktioner, der i henhold til artikel 6, stk. 2, litra a), sidestilles med tjenesteydelser mod vederlag (og dermed falder ind under anvendelsesområdet for det fælles merværdiafgiftssystem).

I — Faktiske omstændigheder — de præjudicielle spørgsmål

1. Renate Enkler (herefter »sagsøgeren«) 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. Nogle dage senere, den 28. september 1984, erhvervede hun en campingbil til en pris af 46 249 DM plus omsætningsafgift på 6 674,89 DM.

2. I momsangivelsen for 1984 fradrog hun et beløb på 7 270,77 DM, selv om hun udelukkende havde anvendt campingbilen til privat brug. I de to følgende år angav hun at have haft følgende omsætning i forbindelse med udlejning af campingbilen:

— 1985: i alt 2 535 DM, hvoraf 2 205 DM udgjorde indtægter fra udlejning til hendes ægtefælle

* Originalsprog: græsk.

1 — EFT L 145, s. 1.

— 1986: i alt 1 728 DM, hvoraf 868 DM udgjorde indtægter fra udlejning til ægtefællen.

3. Forelæggelseskendelsen indeholder endvidere følgende oplysninger om forholdene i forbindelse med købet og anvendelsen af køretøjet [2]:

Sagsøgerens ægtefælle deltog i omkostningerne til anskaffelsen og vedligeholdelsen af køretøjet med 42 321 DM i 1984, 8 270 DM i 1985 og 8 751 DM i 1986. I de perioder, hvor han lejede køretøjet, betalte han sagsøgeren et fast beløb på 90 DM om dagen.

Campingbilen, der var indregistreret i sagsøgerens navn, blev første gang benyttet af begge ægtefællerne under en fælles tur, hvor de opdagede, at køretøjet var utæt. De forlangte derefter, at sælgeren skulle afhjælpe denne mangel. Under sælgerens forsøg på at afhjælpe manglen benyttede ægtefællerne køretøjet privat. Efter at det var blevet repareret, udlejede sagsøgeren to gange køretøjet til tredjemand, hvorunder det blev beskadiget ved et uheld.

Den forelæggende ret har på grundlag af sagsøgerens egne angivelser sammenfattende givet følgende oplysninger om benyttelsen af køretøjet:

benyttet i alt: 250 dage, hvor det tilbagelagde 25 781 km

benyttet til privat brug: 79 dage, hvor det tilbagelagde 13 100 km

benyttet af ægtefællen: 40 dage, hvor det tilbagelagde 5 239 km

udlejet til andre: 18 dage, hvor det tilbagelagde 3 236 km

kørsel til og fra værksted: 113 dage, hvor det tilbagelagde 4 206 km.

2 — At sagsøgeren i de af hende til Domstolen indgivne skriftlige indlæg (uden dog at bestride hensigtsmæssigheden af de præjudicielle spørgsmål) bestrider rigtigheden af den fremstilling vedrørende forholdene i forbindelse med købet og anvendelsen af det i sagen omhandlede køretøj, der er givet af Bundesfinanzhof, er uden betydning for denne sag. Som Domstolen gentagne gange har fastslået, giver traktatens artikel 177 den ikke beføjelse til at påkende faktiske spørgsmål i hovedsagen eller at afgøre en tvist herom mellem parterne. Det tilkommer den nationale ret at tage stilling til spørgsmål i forbindelse med påkendelsen af de faktiske omstændigheder. Domstolen kan derfor ved besvarelsen af et præjudicielt spørgsmål alene lægge de faktiske forhold til grund, der er refereret i selve afgørelsen om den præjudicielle forelæggelse (se f.eks. dom af 23.1.1975, sag 51/74, Van der Hulst, Sml. s. 79, præmis 12, af 15.11.1979, sag 36/79, Denkavit, Sml. s. 3439, præmis 12, af 29.4.1982, sag 17/81, Pabst & Richarz, Sml. s. 1331, præmis 12, af 3.7.1985, sag 243/83, Binon, Sml. s. 2015, præmis 24, af 31.5.1988, sag 74/87, Goerrig, Sml. s. 2771, præmis 10, og af 2.6.1994, sag C-30/93, AC-ATEL Electronics, Sml. I, s. 2305, præmis 16 og 17).

4. Den forelæggende ret har endvidere anført:

a) Der var tegnet privat ansvarsforsikring for campingbilen. Kun ved udlejning til andre tegnede sagsøgeren en ansvarsforsikring for udlejningskøretøjer. Hendes ægtefælle kunne efter aftale med forsikringsselskabet benytte køretøjet, uden at der skulle tegnes en yderligere forsikring.

b) Sagsøgeren indrykkede ikke annoncer i dagblade vedrørende udlejning af campingbilen.

c) Når køretøjet ikke var udlejet, var det henstillet på en overdækket parkeringsplads ved det hus, hvori ægteparret Enkler boede.

5. I 1986 angav sagsøgeren (tilsyneladende med virkning fra tidspunktet for angivelsen), at hun udelukkende ville anvende køretøjet til privat brug. Hun fastsatte beskatningsgrundlaget for den moms, hun skulle udrede, til 19 000 DM og fradrog som mindre erhvervsdrivende i henhold til § 19, stk. 3, i omsætningsafgiftsloven af 1980 (herefter »UStG«) 80% af den afgift, hun skulle betale.

6. Finanzamt Homburg fastsatte herefter den moms, sagsøgeren skulle udrede for de omtvistede år (fra 1984 til 1986), på grundlag af de af hende indgivne angivelser. Ved ændringsafgørelse af 3. april 1989 ændrede det dog sin afgørelse vedrørende fastsættelsen, idet det nu ved beregningen af den skyldige moms kun tog hensyn til det beløb, der svarede til den omsætningsafgift, hun særskilt havde faktureret lejerne. Finanzamt Homburg lagde ved denne ændringsafgørelse til grund, at sagsøgeren skulle betale afgift i overensstemmelse med § 14, stk. 3, i UStG, fordi hun havde faktureret afgiften til lejerne, men ikke var erhvervsdrivende.

7. I den klage, sagsøgeren indgav vedrørende ændringsafgørelsen, fik hun ikke medhold. På samme måde gik det hende i den sag, hun herefter anlagde ved den kompetente Finanzgericht, idet denne fastslog, at sagsøgeren ikke havde handlet som erhvervsdrivende ved udlejning af sit køretøj. Som det tillige fremgår af forelæggelseskendelsen, var Finanzgericht af den opfattelse, at den virksomhed af varig karakter, der er nødvendig for, at man kan anses som erhvervsdrivende, forudsætter en hensigt om at opnå indtægter,

hvilket må fastlægges på grundlag af objektivt konstaterbare kriterier. Ved bedømmelsen af, om disse forudsætninger var opfyldt i det foreliggende tilfælde, fastslog Finanzgericht, at sagsøgeren ikke havde handlet som erhvervsdrivende med udlejning af campingbiler, da:

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

b) hun hovedsagelig udøvede anden virksomhed end udlejningsvirksomhed

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

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

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

f) sagsøgeren havde beholdt køretøjet, selv om dets udnyttelse havde vist sig at være særdeles tabsgivende.

8. Til prøvelse af Finanzgericht's afgørelse iværksatte sagsøgeren revisionsanke til Bundesfinanzhof, der fandt, at de relevante nationale bestemmelser (§ 1, stk. 1, nr. 1, og § 2, stk. 1, i UStG) måtte fortolkes i lyset af de tilsvarende bestemmelser i sjette direktiv (artikel 2, stk. 1 og 4, første og andet punktum) og har derfor udsat sagen på Domstolens præjudicielle afgørelse af 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)?«

II — De relevante bestemmelser i sjette direktiv

9. Anvendelsesområdet for det fælles merværdiafgiftssystem, der er indført ved sjette direktiv, er fastlagt i direktivets artikel 2, hvori det hedder:

»Merværdiafgift pålægges:

1. Levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab.

2. Indførsel af goder.«

10. I direktivets artikel 4, der findes i afsnit IV, som har overskriften »Afgiftspligtige personer«, bestemmes det:

»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 [3].

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 bl. a. transaktioner, der omfatter udnyttelse af materielle eller immaterielle goder med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter.

3. Medlemsstaterne kan som afgiftspligtig person ligeledes anse enhver, der lejlighedsvis udfører en transaktion henhørende under de i stk. 2 omhandlede former for virksomhed ...

4. ...

5. ...«

11. I sjette direktivs artikel 6, stk. 2, hedder det endelig:

»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

b) ...«

mens beskatningsgrundlaget ifølge artikel 11, punkt A, stk. 1, litra c),

»ved de i artikel 6, stk. 2, omhandlede transaktioner [er] de udgifter, som den afgiftspligtige person har haft i forbindelse med tjenesteydelsen«.

3 — Denne note vedrører kun den græske tekst.

III — Besvarelsen af de præjudicielle spørgsmål

A — *Det første præjudicielle spørgsmål*

12. Det første præjudicielle spørgsmål går i det væsentlige ud på, om man ved afgørelsen af, i hvilket omfang udlejning af materielle goder skal anses for »økonomisk virksomhed«, der, når den udøves selvstændigt, medfører momspligt, skal lægge sjette direktivs artikel 4, stk. 2, første punktum, til grund (hvorefter »økonomisk virksomhed« i denne forstand bl. a. også omfatter virksomhed som tjenesteyder), eller samme stykkes andet punktum (hvorefter »økonomisk virksomhed« er en form for virksomhed, der omfatter »udnyttelse af materielle genstande ... med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter«).

13. Som det fremgår af forelæggelseskendelsen, går Bundesfinanzhof i forbindelse med det første præjudicielle spørgsmål ud fra, at også udførelse af tjenesteydelser i medfør af ovennævnte første punktum falder ind under begrebet »økonomisk virksomhed«, uden at andre kriterier skal være opfyldt, mens der efter andet punktum kun er tale om »økonomisk virksomhed«, når det — bortset fra konstateringen af, at der er tale om udnyttelse af et materielt gode — fastslås, at denne udnyttelse sker med et bestemt formål for øje, nemlig »opnåelse af indtægter af en vis varig karakter«. Denne opfattelse er tilsyneladende baseret på følgende to overvejelser:

a) Efter artikel 4, stk. 1, i sjette direktiv anses som afgiftspligtig person enhver, der udøver »økonomisk virksomhed«, uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed.

b) Den tyske ordlyd af artikel 4, stk. 2, andet punktum, hvorefter også (*auch*) udnyttelse af materielle goder med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter anses for »økonomisk virksomhed«, kan pege i retning af, at denne bestemmelse er en undtagelse fra den (ikke blot i stk. 1, men også i stk. 2, første punktum, i denne artikel indeholdte) regel, hvorefter formålet med en bestemt virksomhed er uden betydning for, om den skal anses for »økonomisk virksomhed«.

14. Denne opfattelse er for mig at se ikke rigtig. Det må i den forbindelse påpeges, at medlemsstaterne i medfør af sjette direktivs artikel 4, stk. 3, som afgiftspligtige personer kan anse enhver, der *lejlighedsvis* udfører en transaktion henhørende under de i stk. 2 omhandlede former for virksomhed. Denne bestemmelse fører uvægerligt til følgende resultat: Selv når en bestemt form for virksomhed har de kendetegn, der karakteriserer

en af de i artikel 4, stk. 2, nævnte former for virksomhed, kan den ikke betragtes som »økonomisk virksomhed« og dermed som værende omfattet af det fælles merværdiafgiftssystem, såfremt den udøves lejlighedsvis, dvs. uden en vis grad af bestandighed og vedholdenhed, og en sådan form for virksomhed kan kun betegnes som »økonomisk virksomhed«, når den pågældende medlemsstat gør brug af den mulighed, den har ifølge denne forskrift, og således indfører en særlig bestemmelse. I denne forbindelse synes artikel 4, stk. 2, andet punktum, dog snarere at være en særlig udformning af artikel 4, stk. 2, første punktum, end en undtagelse fra den deri fastsatte regel [4]. Det er i denne sammenhæng betegnende, at udnyttelsen af et materielt gode med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter efter den tyske (såvel som den engelske, græske, finske, portugisiske og svenske) affattelse af ovennævnte andet punktum *auch* (also, επίσης, myös, igualmente, likaså) anses som økonomisk virksomhed, mens udnyttelse af et materielt gode på de ovenfor omhandlede betingelser *særlig* eller *blandt andet* anses for økonomisk virksomhed i affattelsen af andet punktum på de øvrige sprog [5].

15. Derfor må man ved afgørelsen af, om virksomhed, der består i udlejning af materielle goder, er »økonomisk virksomhed«, undersøge, om denne virksomhed udøves med en vis bestandighed eller vedholdenhed. Da udlejning af et materielt gode klart er en (og givet den hyppigste) form for udnyttelse af det udlejede gode [6], må denne undersøgelse angå spørgsmålet om, hvorvidt dette særlige kriterium er opfyldt, dvs. at udøvelsen af denne virksomhed ifølge artikel 4, stk. 2, andet punktum, sker bestandigt og vedholdende. Det må således undersøges, om denne virksomhed udøves med henblik på opnåelse af »indtægter af en vis varig karakter«.

16. Det første af Bundesfinanzhof's præjudicielle spørgsmål bør derfor efter min opfattelse besvares som følger:

»Udlejning af et materielt gode er en form for udnyttelse af godet. For at denne udnyttelse kan anses for 'økonomisk virksomhed', således at den, der udøver den, bliver afgiftspligtig efter det fælles merværdiafgiftssystem, må det efter sjette direktivs artikel 4, stk. 2, andet punktum, undersøges, om den pågældende virksomhed udøves med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter«.

4 — Se netop i denne retning punkt 12 i generaladvokat Van Gerven's forslag til afgørelse i sag C-186/89, hvor der blev afsagt dom den 4.12.1990, Van Tiem, Sml. I, s. 4363, og generaladvokat Sir Gordon Slynn's forslag til afgørelse i sag 268/83, hvor der blev afsagt dom den 14.2.1985, Rompelman, Sml. s. 655.

5 — I den danske affattelse hedder det »blandt andet«, i den franske »notamment«, i den italienske »in particolare«, i den nederlandske »onder andere« og i den spanske »en especial«.

6 — Se hertil den i note 4 anførte dom i Rompelman-sagen (særlig præmis 20) samt generaladvokat Sir Gordon Slynn's forslag til afgørelse i sagen. Se endvidere den ligeledes i note 4 anførte dom i Van Tiem-sagen (præmis 18) samt punkt 10 i generaladvokat Van Gerven's forslag til afgørelse i sagen.

B — *Det andet og det tredje præjudicielle spørgsmål*

17. Mit forslag til besvarelse af det første præjudicielle spørgsmål har ligeledes betydning for besvarelsen af det andet spørgsmål. Som det fremgår af mine bemærkninger ovenfor, skal ikke enhver form for virksomhed, der udøves selvstændigt og består i udnyttelse af et materielt gode (eller som det hedder i forelæggelseskendelsen, »overdragelse mod vederlag af et gode med henblik på udnyttelse«) anses for »økonomisk virksomhed« i medfør af sjette direktiv, men kun virksomhed, der udøves med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter. Dette er således det nødvendige (og også tilstrækkelige) kriterium for, at en form for virksomhed, der har de nævnte kendetegn, falder ind under anvendelsesområdet for det fælles merværdiafgiftssystem, mens det i det andet præjudicielle spørgsmål anførte kriterium om en mulig afgrænsning af den pågældende virksomhed i forhold til en tilsvarende »privat« virksomhed er uden betydning.

18. Ganske vist kan det rent faktuelle spørgsmål, om en bestemt form for virksomhed udøves med dette formål for øje (eller om et bestemt gode er erhvervet med henblik på anvendelse i en virksomhed med dette formål [7]), ikke udelukkende afgøres på grundlag af den afgiftspligtiges eventuelt erklærede hensigt. Den forvaltningsmyndighed eller domstol, der skal træffe afgørelsen, skal tage hensyn til alle forhold i sagen, således at konstateringen om, at en bestemt virksomhed udøves med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter, så vidt muligt støttes på kriterier, der objektivt kan efterprøves eller kontrolleres [8]. Blandt de objektive kriterier, på grundlag af hvilke den pågældende vurdering skal foretages, har godets art særlig betydning [9], men også samtlige de forhold, hvorunder dets udnyttelse finder sted, kommer i betragtning. Det er således klart, at når godet udelukkende er egnet til økonomisk udnyttelse, er dette objektive kriterium i reglen tilstrækkeligt som bevis for, at ejeren udnytter det med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter. Når godet efter sin art derimod også kan udnyttes privat af ejeren, må alle forhold, hvorunder det udnyttes, undersøges nøje med henblik på afgørelsen af, om ejeren uagtet dets art faktisk udnytter det med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter [10]. I forbindelse med denne vurdering er den i det andet præjudicielle spørgsmål nævnte sammenligning af de betingelser, hvorunder godet sædvanligvis udnyttes, med de betingelser, hvorunder en tilsvarende økonomiske virksomhed sædvanligvis udøves, absolut en af de metoder, hvorved det kan fastslås, om det i det foreliggende tilfælde afgørende kriterium — nemlig som i det foregående afsnit anført udøvelsen af den pågældende virksomhed med henblik

7 — Efter Domstolens praksis skal også erhvervelse af et gode med henblik på udøvelse af en økonomisk virksomhed anses for »økonomisk virksomhed« som omhandlet i sjette direktivs artikel 4, stk. 1 (se hertil den i note 4 nævnte dom i Rompelman-sagen, præmis 22, samt dom af 11.6.1991, sag C-97/90, Lennartz, Sml. I, s. 3795, præmis 13, og af 29.2.1996, sag C-110/94, Inzo, Sml. I, s. 857, præmis 15).

8 — Se hertil den i note 4 anførte dom i Rompelman-sagen (præmis 24) samt den i den foregående note nævnte dom i Lennartz-sagen (præmis 20).

9 — Se hertil den i note 4 anførte dom i Rompelman-sagen (præmis 24) og den i note 7 anførte dom i Lennartz-sagen (præmis 20). I sidstnævnte dom nævnes blandt de forhold, som skal tages i betragtning ved afgørelsen af, om bestemte genstande er erhvervet med henblik på udøvelse af økonomisk virksomhed, også den periode, der er forløbet mellem erhvervelsen af goderne og deres brug til den afgiftspligtige persons økonomiske virksomhed.

10 — Se punkt 42 i generaladvokat Jacobs' forslag til afgørelse i den i note 7 nævnte Lennartz-sag.

på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter — er opfyldt.

19. Med det tredje præjudicielle spørgsmål ønskes det oplyst, om udlejning af en campingbil skal anses for økonomisk virksomhed med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter, når

a) køretøjet i løbet af over to år kun er blevet udlejet til tredjemand i to tilfælde og kun i få dage

b) køretøjet i løbet af dette tidsrum er blevet udlejet til udlejerens ægtefælle i ca. seks uger, og

c) de samlede indtægter ved udnyttelsen af køretøjet har beløbet sig til ca. 4 300 DM.

20. Domstolen, der inden for rammerne af denne præjudicielle sag kun har kompetence til at fortolke de relevante fællesskabsbestemmelser, kan selvfølgelig ikke samtidig anvende de forskrifter i sjette direktiv, den skal fortolke, på den tvist, der verserer for den forelæggende ret [11]. Derfor skal det tredje præjudicielle spørgsmål, hvorved Domstolen reelt anmodes herom, ikke besvares, idet spørgsmålet om, hvorvidt en bestemt virksomhed udøves med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter, som allerede nævnt først kan besvares efter en vurdering af samtlige de faktiske omstændigheder i sagen [12]. For dog at gøre det lettere for den nationale ret bør Domstolen ved besvarelsen af det andet præjudicielle spørgsmål efter min opfattelse henvise til, at de i det tredje spørgsmål omhandlede faktiske omstændigheder på grund af deres objektive karakter er blandt dem, der *i forbindelse med andre* omstændigheder (som f.eks. undladelse af at reklamere) kan tages hensyn til ved afgørelsen af, om en bestemt virksomhed er »økonomisk virksomhed«, som omhandlet i sjette direktiv. Domstolen må dog herved også påpege, at en begrænset kundekreds eller beskedne eller ubetydelige indtægter ikke *i sig selv* tillader den slutning, at der ikke har været tale om hensigt til opnåelse af indtægter af en vis varig karakter. Disse omstændigheder kan blot betyde, at der har været en hensigt, men at denne ikke har kunnet realiseres, hvilket er uden betydning for anvendelsen af de her omhandlede bestemmelser. Som det også utvetydigt fremgår af sjette direktivs artikel 4, stk. 1, lægges der ved definitionen af begrebet »økonomisk virksomhed« ikke vægt på resultatet af den pågældende virksomhed.

11 — Fra den relevante retspraksis henviser jeg f.eks. til dom af 9.7.1969, sag 5/69, Völk, Sml. 1969, s. 69, org. ref.: Rec. s. 295, præmis 2, af 12.7.1973, sag 11/73, Getreide-Import, Sml. s. 919, præmis 2 og 3, af 15.12.1976, sag 35/76, Simmenthal, Sml. s. 1871, præmis 8, af 18.12.1986, sag 10/86, VAG France, Sml. s. 4071, præmis 7, af 8.2.1990, sag C-320/88, Shipping and Forwarding Enterprise Safe, Sml. I, s. 285, præmis 10 ff., og af 8.7.1992, sag C-102/91, Knoch, Sml. I, s. 4341, præmis 18 ff.

12 — Se særlig præmis 11 til den i note 11 anførte dom i sagen Shipping and Forwarding Enterprise Safe.

21. Af disse grunde foreslår jeg, at Domstolen ikke besvarer det tredje præjudicielle spørgsmål og besvarer det andet præjudicielle spørgsmål som følger:

»Ved afgørelsen af, om selvstændig virksomhed, der består i udlejning af et materielt gode, er 'økonomisk virksomhed', som omhandlet i sjette direktivs artikel 4, stk. 2, er det alene afgørende, om denne virksomhed udøves med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter. I denne forbindelse er der tale om et faktuelt spørgsmål, der skal afgøres efter i det væsentlige objektive kriterier, f.eks. det udlejede godes art og samtlige de omstændigheder, hvorunder udnyttelsen foregår. I øvrigt er resultatet af denne virksomhed (kundekredsens eller indtægternes størrelse) ikke et kriterium, der i sig selv kan lægges til grund for denne afgørelse, men det kan dog tages med i betragtning ved vurderingen af det nævnte afgørende kriterium.«

C — *Det fjerde præjudicielle spørgsmål*

22. Ifølge forelæggelseskendelsen er det fjerde spørgsmål stillet, »såfremt spørgsmål 3) besvares bekræftende«. Efter min opfattelse bør det fjerde præjudicielle spørgsmål dog under alle omstændigheder besvares. Da spørgsmålet om, hvorvidt en bestemt virksomhed udøves med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter som netop anført skal afgøres af den nationale ret under hensyntagen til alle forhold i den tvist, der er indbragt for den, er det ikke udelukket, at Bundesfinanzhof i tvisten mellem sagsøgeren og Finanzamt kommer i den situation, som det fjerde præjudicielle spørgsmål vedrører, nemlig at skulle afgøre, hvorvidt sagsøgerens virksomhed er blevet udøvet med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter [13].

23. Det fjerde præjudicielle spørgsmål vedrører fortolkningen af sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra c). Fortolkningen af denne bestemmelse må nødvendigvis foretages i sammenhæng med artikel 6, stk. 2, som den er baseret på.

24. I sjette direktivs artikel 6, stk. 1, fastlægges indholdet af begrebet »tjenesteydelser«, hvis udførelse mod vederlag af en afgiftspligtig person er momspligtig ifølge direktivets artikel 2, nr. 1. I artikel 6, stk. 1, er dette begreb defineret negativt, idet det hedder, at

13 — Jf. dom af 27.10.1993, sag C-127/92, Enderby, Sml. I, s. 5535, hvorefter (jf. særlig præmis 12) Domstolen, når den får forelagt et præjudicielt spørgsmål, der ikke klart er uden forbindelse med realiteten i eller genstanden for hovedsagen, skal besvare spørgsmålet uden selv at tage stilling til gyldigheden af en forudsætning, som spørgsmålet er baseret på. Ifølge denne dom tilkommer det den nationale ret at undersøge, om denne forudsætning er opfyldt, såfremt det måtte vise sig nødvendigt.

man ved »tjenesteydelser« forstår enhver transaktion, der ikke er en levering af et gode i henhold til sjette direktivs artikel 5.

25. I artikel 6, stk. 2, litra a) og b), sidestilles dog to særlige former for transaktioner, der i modsat fald ikke ville være afgiftspligtige, med tjenesteydelser, der udføres mod vederlag og følgelig er afgiftspligtige [14]. Ifølge litra a), der her alene er af interesse, sidestilles anvendelsen af et gode, der er bestemt for virksomheden, til privat brug for dens personale eller i øvrigt til virksomheden uvedkommende formål med tjenesteydelser mod vederlag.

26. Sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra c), hvortil der udtrykkeligt henvises i det fjerde præjudicielle spørgsmål, fastlægger beskatningsgrundlaget for transaktioner, der ifølge artikel 6, stk. 2, sidestilles med tjenesteydelser mod vederlag. Beskatningsgrundlaget er i dette særlige tilfælde »de udgifter, som den afgiftspligtige person har haft i forbindelse med tjenesteydelsen«.

27. Det fortolkningsspørgsmål, der foreligger for Bundesfinanzhof, er følgende: Skal der i beskatningsgrundlaget for den afgift, der skal betales, dersom en person, der i medfør af sjette direktivs artikel 6, stk. 2, litra a), er afgiftspligtig på grund af selvstændig udøvelse af økonomisk virksomhed i form af udlejning af et materielt gode til tredjemand, benytter dette gode privat, alene medregnes de udgifter, der afholdes i den periode, hvor godet anvendes privat, eller skal man som »udgifter, som den afgiftspligtige person har haft i forbindelse med tjenesteydelsen«, jf. sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra c), der skal medregnes i beskatningsgrundlaget, også medregne udgifter, der afholdes i det tidsrum, hvor godet ikke benyttes af den afgiftspligtige til privat formål, men til enhver tid står til hans rådighed med henblik på en sådan form for udnyttelse.

28. Med henblik på besvarelsen af de af den nationale ret forelagte spørgsmål skal begge de nedenfor og i øvrigt nært forbundne forhold undersøges:

a) Det formål, som fællesskabslovgiver har forfulgt ved at sidestille anvendelsen af et gode til de i sjette direktivs artikel 6, stk. 2, litra a), nævnte formål med tjenesteydelser mod vederlag, og

b) det nøjagtige indhold af det i den nævnte bestemmelse indeholdte begreb »anvendelse af et gode«.

14 — Ifølge sjette direktivs artikel 6, stk. 2, andet afsnit, »[kan] medlemsstaterne fravige bestemmelserne i dette stykke, såfremt en sådan undtagelse ikke giver anledning til konkurrencefordrejning«. Forbundsrepublikken Tyskland har efter det oplyste ikke gjort brug af denne mulighed.

29. Formålet med bestemmelsen fremgår klart af dens sidste led, idet en sådan sidestilling herefter finder sted, såfremt det gode, der er anvendt til virksomheden uvedkommende formål, »har givet ret til fuldt eller delvis fradrag af merværdiafgiften«. Heraf følger entydigt, at man ved indførelsen af den i artikel 6, stk. 2, opstillede retlige fiktion har villet forhindre, at der ikke opkræves afgift i forbindelse med transaktioner, hvorved et bestemt gode benyttes til andre formål end det, for hvilket sjette direktivs artikel 17, stk. 2, giver ret til fradrag af den afgift, der er svaret ved erhvervelse af godet [15]. Domstolen har således i dommen i Kühne-sagen [16] udtalt, at det af opbygningen af sjette direktiv fremgår, at artikel 6, stk. 2, litra a), »skal forhindre, at der ikke opkræves afgift af et virksomhedsgode, der anvendes til privat brug«, hvorimod Domstolen ved fortolkningen af sjette direktivs artikel 5, stk. 6 (hvorefter man med levering mod vederlag sidestiller det forhold, at en afgiftspligtig person fra sin egen virksomhed udtager et gode, som han anvender til privat brug, såfremt dette gode har givet ret til fradrag af merværdiafgiften), en bestemmelse, som bygger på de samme overvejelser, i dommen i De Jongsagen [17] fastslog følgende: »Formålet med det sjette momsdirektivs artikel 5, stk. 6, er at sikre ligebehandling af den afgiftspligtige person, som udtager et gode af sin virksomhed, og en almindelig forbruger, der køber et gode af samme art. For at nå dette mål hindrer denne bestemmelse, at en afgiftspligtig person, som har kunnet fradrage momsen på købet af et gode, der er tilknyttet hans virksomhed, fritages for at betale moms, når han udtager godet af sin virksomhedsformue til privat brug, og at han dermed nyder uberettigede fordele i forhold til den almindelige forbruger, som køber godet og herved betaler moms.«

30. Hvad er imidlertid den nøjagtige betydning af begrebet »anvendelse af et gode«? Den i punkt 29 nævnte dom i Kühne-sagen kunne efterlade det indtryk, at Domstolen fortolker dette begreb særlig vidt. I den sag havde den nationale ret bl. a. ønsket oplyst, hvorvidt beskatningsgrundlaget, som omhandlet i sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra c), ved beskatning af en transaktion, der består i privat udnyttelse af et virksomhedsgode, omfatter alle den afgiftspligtiges udgifter (altså også udgifter, der ikke berettiger til momsfradrag), eller »alene vederlaget for de goder og tjenesteydelser, som giver ret til fradrag af momsen«. Domstolen besvarede dette spørgsmål som følger [18]: »... er det tilstrækkeligt at fastslå, at det er i overensstemmelse 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

15 — Ifølge sjette direktivs artikel 17, stk. 2, er den, der erhverver et investeringsgode, principielt berettiget til fuldt fradrag af den afgift, som er erlagt for goder, han udelukkende har erhvervet med henblik på afgiftspligtige transaktioner, men dette gælder tillige, når han delvis anvender det pågældende gode til dette formål og delvis til privat formål (jf. herved den i note 7 nævnte dom i Lennartz-sagen, præmis 26, samt dom af 4.10.1995, sag C-291/92, Armbrecht, Sml. I, s. 2775, præmis 20).

16 — Dom af 27.6.1989, sag 50/88, Sml. s. 1925, præmis 8. Se tillige dom af 25.5.1993, sag C-193/91, Mohsche, Sml. I, s. 2615, præmis 8.

17 — Dom af 6.5.1992, sag C-20/91, Sml. I, s. 2847, præmis 15.

18 — Præmis 29 i dommen i Kühne-sagen.

afgift af det endelige forbrug«. Herefter er det nærliggende at antage, at alle »udgifter til drift og vedligeholdelse af godet«, der har givet ret til momsfradrag, er afgiftspligtige, også når de har forbindelse med anvendelse af godet til virksomheden uvedkommende formål, og at disse udgifter derfor skal tages i betragtning ved beregningen af beskatningsgrundlaget i tilfælde af, godet anvendes til privat formål. For at kunne vurdere betydningen af de anførte præmisser i dommen må man dog betænke, at det centrale problem i Kühne-sagen ikke var beskatningen af de netop nævnte udgifter, men spørgsmålet om, hvorvidt afskrivning på et virksomhedsgode er afgiftspligtig i tilfælde af, at godet anvendes til virksomheden uvedkommende formål, når erhvervelsen af godet ikke havde givet ret til momsfradrag. Ud fra det synspunkt synes »tyngdepunktet« i den anførte præmis til dommen snarere at ligge i en fremhævelse af den betydning, som retten til fradrag af den moms, der var betalt ved godets erhvervelse, har som forudsætning for beskatning af anvendelsen til privat formål [19].

31. Det står i alle tilfælde fast, at Domstolen i den senere afsagte (og allerede i note 16 omtalte) dom i Mohsche-sagen med al ønskelig tydelighed har givet udtryk for, at en begrebet »anvendelse af et gode« skal fortolkes snævert. Denne dom omhandlede præjudicielle spørgsmål, der som i det foreliggende tilfælde var forelagt af Bundesfinanzhof. Det første spørgsmål drejede sig om, hvorvidt man med henblik på beskatning af privat brug af et virksomhedsgode, der havde givet ret til fradrag af den moms, som var betalt i forbindelse med erhvervelsen, tillige skulle tage hensyn til de omkostninger, den afgiftspligtige person havde betalt til drift og vedligeholdelse, når disse omkostninger ikke havde givet den afgiftspligtige person ret til momsfradrag.

32. I sin besvarelse af dette spørgsmål fastslog Domstolen (i præmis 11), at begrebet »anvendelsen af et gode« — da den pågældende bestemmelse ikke indeholder noget holdepunkt for, hvorledes den skal forstås — »kan ... forstås i snæver forstand, således at der kun menes den egentlige anvendelse af et gode, eller i vid forstand, således at det også omfatter tjenesteydelser og andre omkostninger i forbindelse med anvendelsen«. Domstolen afviste dog, at begrebet skal fortolkes vidt, da en sådan fortolkning ville være uforenelig med bestemmelsens formål. I dommen hedder det således (i præmis 13): »Til forskel fra sædvanlige tjenesteydelser — som principielt er afgiftspligtige uden hensyn til, om de goder og tjenesteydelser, som anvendes ved deres erlæggelse, giver ret til fradrag af merværdiafgiften — er den private brug af et gode nemlig kun undtagelsesvis afgiftspligtig.« Domstolen nåede (i præmis 14) frem til følgende resultat: »Derfor skal

19 — Se i samme retning punkt 20 i generaladvokat Jacobs' forslag til afgørelse af den i note 16 anførte Mohsche-sag.

udtrykket 'anvendelsen af et gode' fortolkes snævert; det omfatter kun brugen af selve godet. Derfor hører biudgifter i tilknytning til denne anvendelse ikke under sjette direktivs artikel 6, stk. 2, litra a).«

33. I betragtning af, at der efter dommen i Mohsche-sagen må anlægges en snæver fortolkning af begrebet »anvendelsen af et gode«, således som dette omhandles i bestemmelsen, hvorefter anvendelsen af et virksomhedsgode til virksomheden uvedkommende formål sidestilles med en tjenesteydelse mod vederlag, må naturligvis også begrebet »de udgifter, som den afgiftspligtige person har haft i forbindelse med tjenesteydelsen« fortolkes snævert. Disse udgifter danner ifølge artikel 11, punkt A, stk. 1, litra c), grundlaget for beregningen af den moms, der opkræves af denne fiktive »tjenesteydelse«. Følgelig kan der i disse udgifter kun medregnes dem, der i sig selv er opstået ved anvendelsen af godet, men ikke dem, der er blevet anvendt til tjenesteydelser, der alene er *forbundet med* dens anvendelse, som f.eks. omkostninger til vedligeholdelse eller brug af godet [20].

34. Jeg vil først og fremmest bemærke, at de under denne sag forelagte præjudicielle spørgsmål strengt taget ikke angår spørgsmålet om *arten* af de udgifter, der kan medregnes i beregningsgrundlaget for anvendelsen af et virksomhedsgode til privat formål, men derimod de *perioder*, der skal tages i betragtning ved beregningen af disse udgifter. Bundesfinanzhof synes nemlig at gå ud fra, at de udgifter, der skal tages hensyn til ved beregning af beskatningsgrundlaget for den moms, der skulle opkræves af anvendelsen af køretøjet til privat formål, hvis sagsøgeren i øvrigt udnyttede køretøjet med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter (hvilket som allerede ovenfor i punkt 22 er lagt til grund for det fjerde præjudicielle spørgsmål) udelukkende (se s. 13 i den franske oversættelse af forelæggelseskendelsen) er en forholdsmæssig del af afskrivningerne, altså udgifter, der typisk kan anses for at være opstået »alene [ved] anvendelse af selve godet« i overensstemmelse med dommen i Mohsche-sagen. En afklaring af arten af de udgifter, der kan medregnes i beregningsgrundlaget, kaster dog efter min mening det bedste lys over de rammer, inden for hvilke det fortolkningsspørgsmål falder, der er kernen i det fjerde præjudicielle spørgsmål, nemlig om man ved beregningen af de i forelæggelseskendelsen omhandlede afskrivninger skal tage hensyn til perioder, hvor godet ikke benyttes til virksomheden uvedkommende formål, men dog på en vis måde er til rådighed for den afgiftspligtige, således at en sådan benyttelse til enhver tid er mulig.

35. Efter min mening må dette spørgsmål besvares bekræftende. Som jeg allerede har

20 — Efter sagsfremstillingen i Mohsche-sagen (præmis 4) vedrørte de omkostninger til vedligeholdelse eller brug, som var medregnet i beskatningsgrundlaget for den moms, der var opkrævet af brugen af et virksomhedsgode (i det foreliggende tilfælde en bil) til privat formål, der havde ført til hovedsagen ved den nationale ret, garageleje, bilafgift, forsikring og parkeringsafgifter.

nævnt (se punkt 29 ovenfor), er formålet med at sidestille anvendelsen af et virksomhedsgode til private formål med en tjenesteydelse mod vederlag at stille den, der har kunnet fradrage den moms, der er betalt ved erhvervelsen (i betragtning af, at godet er erhvervet med henblik på hans økonomiske virksomhed eller *tillige* med henblik på denne virksomhed) i samme situation som den, der anvender et gode af denne art, der alene er erhvervet med henblik på anvendelse til privat brug. Formålet med denne sidestilling ville dog ikke blive fuldstændig nået, dersom konstateringen af, at et virksomhedsgode anvendes til privat formål, absolut forudsatte en stadig og uafbrudt anvendelse til dette formål. Ganske vist kræver opfyldelsen af bestemte private behov en stadig anvendelse af de med henblik på opfyldelsen af dette behov erhvervede goder, men ofte opfyldes det private behov, med henblik på hvilket et gode er erhvervet, dog fuldstændigt ved lejlighedsvis anvendelse. I så fald kommer det først og fremmest an på, om forbrugeren hele tiden har *mulighed* for at benytte godet, såfremt han anser dette for nødvendigt eller ønsker det. I øvrigt er den, der erhverver et gode udelukkende med henblik på privat formål, momspligtig, naturligvis uden hensyn til, om hans private behov skal opfyldes ved en vedvarende eller lejlighedsvis anvendelse af godet.

36. For at sikre ligebehandling af den afgiftspligtige med ovennævnte endelige forbruger skal man således som perioder for anvendelse af et virksomhedsgode til privat formål ikke blot anse de tidsrum, hvori godet faktisk anvendes, men tillige de tidsrum, hvori godet står således til rådighed for den afgiftspligtige, at han til enhver tid har mulighed for at benytte det til privat formål [21]. Denne løsning (som efter min opfattelse uden videre kan forenes med det i dommen i Mohsche-sagen anførte krav om, at begrebet »anvendelsen af godet« skal fortolkes snævert, da den her foreslåede fortolkning kun angår selve godet), fører logisk set til, at man i beskatningsgrundlaget for den merværdiafgift, der skal svares for anvendelsen af et virksomhedsgode til private formål, også medregner de udgifter, der opstår i det tidsrum, hvori virksomhedsgodet er til rådighed for opfyldelsen af virksomheden uvedkommende behov i ovennævnte forstand. Til disse udgifter kan også medregnes udgifterne i forbindelse med anvendelsen af godet i det netop nævnte tidsrum, hvor godet er »til rådighed«, men (i betragtning af afgørelsen i Mohsche-sagen) derimod ikke udgifter, der vedrører tjenesteydelser, der er udført i dette tidsrum og alene har forbindelse med godet.

37. Imidlertid udelukker det forhold, at et virksomhedsgode er til rådighed for den afgiftspligtige til privat anvendelse, naturligvis ikke, at dette tidsrum, hvor godet er »til rådighed«, i givet fald bringes til ophør ved anvendelse af godet til virksomhedsformål. I denne henseende skal — således som Det Forenede Kongeriges regering så rammende har anført i sit skriftlige og Finanzamt i sit

21 — Som tidsrum, hvori virksomhedsgodet er til rådighed for den afgiftspligtige med henblik på anvendelse til virksomheden uvedkommende formål, skal således anses det tidsrum, hvori godet ikke udnyttes til økonomisk virksomhed, men den afgiftspligtige dog uanset årsagen hertil ikke eller kun vanskeligt kan anvende det til private formål, som han vil.

mundtlige indlæg — i beskatningsgrundlaget for merværdiafgiften ikke medregnes *samtlige* udgifter, der er opstået på det tidspunkt, hvor godet har været »til rådighed«, men kun en del af de pågældende udgifter, der beregnes efter forholdet mellem den samlede varighed af den faktiske brug af godet til såvel privat formål som virksomhedens formål på den ene side og varigheden af den faktiske anvendelse af godet til virksomheden uvedkommende formål på den anden side. Dermed er formålet med den retlige fiktion i sjette direktivs artikel 6, stk. 2, litra a), nået, uden at man er gået for vidt. Opfyldelsen af private behov ved brug af et virksomhedsgode er momspligtig, idet man herved sikrer ligestilling af den almindelige forbruger med afgiftspligtige personer og samtidig har taget højde for, at anvendelsen af godet til udøvelse af økonomisk virksomhed fortsat ligeledes er mulig i det tidsrum, hvor godet står til den afgiftspligtiges rådighed til privat anvendelse.

38. Jeg foreslår derfor det fjerde præjudicielle spørgsmål besvaret som følger:

»I beskatningsgrundlaget for de transaktioner, der ifølge artikel 6, stk. 2, litra a), i sjette direktiv sidestilles med tjenesteydelser, skal der efter direktivets artikel 11, punkt A, stk. 1, litra c), ikke blot medregnes de udgifter, som afholdes i tidsrummet for den faktiske anvendelse af et virksomhedsgode til virksomheden uvedkommende formål, men også de udgifter, der vedrører det tidsrum, hvori godet er til rådighed for den afgiftspligtige på en sådan måde, at det til enhver tid kan anvendes til virksomheden uvedkommende formål. Den del af sidstnævnte udgifter, der skal medregnes i beskatningsgrundlaget, udregnes efter forholdet mellem hele det tidsrum, hvori godet anvendes, og det tidsrum, hvori godet faktisk er blevet anvendt til virksomheden uvedkommende formål.«

IV — Forslag til afgørelse

39. På grundlag af det ovenfor anførte foreslår jeg, at de af Bundesfinanzhof forelagte præjudicielle spørgsmål besvares som følger:

»1) Udlejning af et materielt gode er en form for udnyttelse af godet. For at denne udnyttelse kan anses for 'økonomisk virksomhed', således at den, der udøver den, bliver afgiftspligtig efter det fælles merværdiafgiftssystem, må det efter sjette direktivs (77/288/EØF) artikel 4, stk. 2, andet punktum, undersøges, om

den pågældende virksomhed udøves med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter.

2) Ved afgørelsen af, om selvstændig virksomhed, der består i udlejning af et materielt gode, er 'økonomisk virksomhed', som omhandlet i sjette direktivs (77/388/EØF) artikel 4, stk. 2, er det alene afgørende, om denne virksomhed udøves med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter. I denne forbindelse er der tale om et faktuelt spørgsmål, der skal afgøres efter i det væsentlige objektive kriterier, f.eks. det udlejede godes art og samtlige de omstændigheder, hvorunder udnyttelsen foregår. I øvrigt er resultatet af denne virksomhed (kundekredsens eller indtægternes størrelse) ikke et kriterium, der i sig selv kan lægges til grund for denne afgørelse, men det kan dog tages med i betragtning ved vurderingen af det nævnte afgørende kriterium.

3) I beskatningsgrundlaget for de transaktioner, der ifølge artikel 6, stk. 2, litra a), i sjette direktiv 77/388/EØF sidestilles med tjenesteydelser, skal der efter direktivets artikel 11, punkt A, stk. 1, litra c), ikke blot medregnes de udgifter, som afholdes i tidsrummet for den faktiske anvendelse af et virksomhedsgode til virksomheden uvedkommende formål, men også de udgifter, der vedrører det tidsrum, hvori godet er til rådighed for den afgiftspligtige på en sådan måde, at det til enhver tid kan anvendes til virksomheden uvedkommende formål. Den del af sidstnævnte udgifter, der skal medregnes i beskatningsgrundlaget, udregnes efter forholdet mellem hele det tidsrum, hvori godet anvendes, og det tidsrum, hvori godet faktisk er blevet anvendt til virksomheden uvedkommende formål.«