FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT F.G. JACOBS

fremsat den 10. november 1992 *

Hr. afdelingsformand,

De herrer dommere,

1. I denne sag har Bundesfinanzhof anmodet Domstolen om en fortolkning af sjette momsdirektiv (Rådets direktiv 77/388/EØF, EFT L 145, s. 1), navnlig dettes artikel 6, stk. 2. Hovedspørgsmålet er, om en erhvervsdrivende, som anvender en personbil, som er bestemt for virksomheden, til privat brug, skal betale afgift på grund af egetforbruget af forskellige ikke-afgiftspligtige eller afgiftsfritagne udgifter, som han har afholdt i forbindelse med vedligeholdelse eller brug af bilen (navnlig garageleje, afgift, forsikring og parkeringsafgifter).

Den relevante fællesskabsret

2. Sjette direktivs artikel 6, stk. 2, litra a), er affattet således:

»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) vederlagsfrie tjenesteydelser, som af den afgiftspligtige person udføres til eget brug eller til brug for hans personale eller i øvrigt til virksomheden uvedkommende formål.

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

3. Det bestemmes i direktivets artikel 11, punkt A, stk. 1:

»Beskatningsgrundlaget er:

a) ...

b) ...

c) Ved de i artikel 6, stk. 2, omhandlede transaktioner, de udgifter, som den

* Originalsprog: engelsk.

afgiftspligtige person har haft i forbindelse med tjenesteydelsen

...«

4. I henhold til disse bestemmelser behandles derfor en afgiftspligtig person (altså en person, som udøver økonomisk virksomhed i direktivets artikel 4's forstand), der anvender et gode, der er bestemt for hans virksomhed, til privat brug, eller som modtager tjenesteydelser fra sin virksomhed til sit private formål, som om han selv præsterer tjenesteydelser mod vederlag svarende til de samlede udgifter til disse tjenesteydelser. Artikel 6, stk. 2, litra a), skal forhindre, at en afgiftspligtig gennem privat brug af et gode, der er bestemt for virksomheden, for hvilket han har fradraget merværdiafgift i henhold til direktivets artikel 17 (for hvilket han altså af afgiftsmyndighederne får refunderet den moms, som hans leverandør har faktureret ham, gennem modregning med hensyn til den moms, som han skyldte for sine egne leveringer) afgiftsfrit kan bruge godet. Denne bestemmelse finder derfor kun anvendelse, hvis den afgiftspligtige i det mindste delvist har fradraget den moms, som han har betalt for godet. Artikel 6, stk. 2, litra b), skal generelt forhindre, at en afgiftspligtig modtager afgiftsfrie tjenesteydelser fra sin virksomhed.

Faktiske omstændigheder og spørgsmålene fra den nationale ret

5. Mohsche (sagsøgeren), som er værktøjsfabrikant i Tyskland, anvender en personbil, der er bestemt for hans virksomhed, til private formål. Ved beregningen af den moms, som sagsøgeren skyldte for den private brug af personbilen for 1983, inddrog de tyske afgiftsmyndigheder såvel et beløb for afskrivning af personbilen som en andel af de forskellige omkostninger med hensyn til brug og vedligeholdelse af bilen. Sagsøgeren indbragte Finanzamts afgørelse for Finanzgericht. Finanzgericht fandt, at afgiftsmyndighederne med rette havde medregnet afskrivningen af personbilen i beskatningsgrundlaget (Bundesfinanzhof har anført, at denne beregningsmåde — som ikke udtrykkeligt blev omtalt af Finanzgericht — beroede på, at sagsøgeren ved erhvervelsen af bilen havde fradraget tidligere erlagt moms). Finanzgericht fastslog imidlertid, at i henhold til § 1, stk. 1, nr. 2, litra b), i Umsatzsteuergesetz 1980, fortolket i overensstemmelse med fællesskabsretten, skulle nogle af omkostningerne ved vedligeholdelse og brug af bilen (bl.a. garageleje, afgift, forsikring og parkeringsafgifter) ikke have været inddraget i beskatningsgrundlaget, da sagsøgeren hverken var blevet pålignet eller havde fradraget moms for disse omkostninger. Afgiftsmyndighederne ankede dommen til Bundesfinanzhof, som i sin forelæggelseskendelse udtalte, at Finanzgerichts fortolkning af de tyske retsforskrifter er urigtig. Bundesfinanzhof er dog i tvivl om, hvorvidt de tyske retsforskrifter gennemfører sjette direktivs artikel 6, stk. 2, korrekt og har derfor anmodet Domstolen om en præjudiciel afgørelse af følgende spørgsmål:

»1) Indeholder artikel 6, stk. 2, i sjette direktiv 77/388/EØF med hensyn til privat brug af et gode, der er bestemt for virksomheden, ved hvis levering den afgiftspligtige kunne fradrage omsætningsafgiften, et forbud mod pålæggelse af afgift, for så vidt denne brug også omfatter tjenesteydelser, som den afgiftspligtige har fået udført af tredjemænd til vedligeholdelse eller til brug af godet uden mulighed for fradrag?

2) Såfremt spørgsmål 1 besvares bekræftende: Kan en afgiftspligtig påberåbe sig dette forbud for nationale domstole?«

Første spørgsmål

6. Såvel den tyske regering som Kommissionen gør i deres skriftlige indlæg gældende, at artikel 6, stk. 2, skal fortolkes i lyset af den afgiftsneutralitet, som ligger til grund for det fælles merværdiafgiftssystem. Imidlertid adskiller deres standpunkter sig med hensyn til denne neutralitets nærmere beskaffenhed og følgerne for fortolkningen af artikel 6, stk. 2. Efter den tyske regerings opfattelse skal en afgiftspligtig person i sagsøgerens situation sammenlignes med en almindelig endelig forbruger, som lejer sin personbil af en afgiftspligtig. I et sådant tilfælde skal momsen beregnes af det fulde lejebeløb uden hensyn til, om udlejeren har været berettiget til at fradrage momsen af forsikring og andre omkostninger. Derfor må privat brug af godet i henhold til artikel 6, stk. 2, litra a), omfatte udgifter, som den afgiftspligtige har måttet afholde i forbindelse med denne brug, uden hensyn til, om den moms, som skyldes for den, er fradraget.

7. Kommissionen er derimod af den opfattelse, at sagsøgeren skal sammenlignes med en privat køber af en personbil og ikke med en lejer. Den omstændighed, at afgiftsfritagne eller ikke afgiftsbelagte udgifter, som udlejeren har måttet afholde, inddrages i den afgiftsbelagte leje, er en anomali i merværdiafgiftssystemet. Skønt artikel 6, stk. 2, litra a), principielt gælder for tjenesteydelser og andre udgifter i forbindelse med brugen af en personbil, skal denne bestemmelse fortolkes således, at afgiftsfritagne eller ikke afgiftsbelagte udgifter skal holdes uden for afgiftsberegningen af egen brug, selv når disse goder har givet ret til fradrag af erlagt afgift.

8. Både den tyske regering og Kommissionen har henvist til Domstolens dom i Kühne-sagen (sag 50/88, Sml. 1989, s. 1925). Denne sag handlede også om fortolkningen af artikel 6, stk. 2, litra a), og sagens faktum mindede i et vist omfang om den foreliggende sag. Sagsøgeren Kühne, en advokat, blev på lignende måde pålagt moms for privat brug af en personbil bestemt for hans advokatfirma. Beskatningsgrundlaget for den private brug var ligeledes sammensat dels af afskrivninger på personbilen, dels af de omkostninger, som skyldtes vedligeholdelse og brug. Her ophører imidlertid ligheden mellem de to sager. For det første havde Kühne til forskel fra sagsøgeren i den foreliggende sag ikke fradraget moms af erhvervelse af personbilen, idet han havde købt

bilen brugt fra en privatperson. For det andet vedrørte Kühne's omkostninger til vedligeholdelse og brug af personbilen — til forskel fra de udgifter, som det drejer sig om i den foreliggende sag — afgiftspligtige tjenesteydelser, for hvilke han havde fradraget momsen (reparationer, vedligeholdelse, smøreolie osv.). Derfor var forholdet i Kühne-sagen faktisk det omvendte af, hvad det er i den foreliggende sag. Problemet i Kühne-sagen var, om artikel 6, stk. 2, litra a), afskar de tyske myndigheder fra at beskatte afskrivningen for bilen, skønt omkostningerne ved vedligeholdelse og brug af bilen gav ret til fradrag af momsen.

9. Domstolen fastslog, at eftersom en afgiftspligtig person ikke har ret til at fradrage den residuelle afgift, som belastede goder, som er købt brugt hos en privatperson, var momsen på sådanne goder ikke helt eller delvis fradragsberettiget i henhold til artikel 6, stk. 2, litra a); derfor tillader denne bestemmelse ikke beskatning af afskrivning af godet på grund af privat brug af dette. Dette gælder uden hensyn til, at den afgiftspligtige har ret til at fradrage moms af de forskellige tjenesteydelser, som han har anvendt til vedligeholdelse eller brug af genstanden.

10. Forbuddet mod beskatning af den private brug, som Domstolen har anerkendt i nævnte sag, skal også gælde for fritagne eller ikke-afgiftsbelagte udgifter, som har påhvilet en afgiftspligtig i forbindelse med godets brug og vedligeholdelse. En fortolkning efter ordlyden af udtrykket »anvendelsen af et gode« i artikel 6, stk. 2, litra a), fører ikke til noget entydigt resultat. Udtrykket kan forstås i en snæver forstand som kun vedrørende brugen af godet eller i en videre forstand således, at det omfatter tjenesteydelser og andre udgifter i forbindelse med denne brug; ifølge den sidstnævnte betragtningsmåde skal sådanne tjenesteydelser inddrages i beskatningen af egen brug uden hensyn til, om de giver ret til fradrag af moms, idet artikel 6, stk. 2, litra a), kun kræver, at godet har givet ret til helt eller delvis fradrag af moms.

11. Den af den tyske regering hævdede videre fortolkning er dog uforenelig med formålet med artikel 6, stk. 2, litra a). Til forskel fra sædvanlige tjenesteydelser, som i princippet er afgiftspligtige uafhængigt af, om momsen for de goder og tjenesteydelser, som anvendes til at præstere dem, kunne fradrages, er den private anvendelse af et gode i henhold til artikel 6, stk. 2, litra a), kun afgiftspligtig, hvis godet har givet ret til fradrag af moms. Derfor består bestemmelsens formål i, at den afgiftspligtige skal behandles, som om han havde erhvervet goderne som privatperson uden ret til fradrag, i det omfang, hvori han privat anvender goder, der er bestemt for virksomheden.

12. Disse betragtninger er i overensstemmelse med Domstolens dom i Kühne-sagen, hvori den udtalte (i præmis 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.«

13. Hvis Mohsche, der er en afgiftspligtig person, havde erhvervet en personbil udelukkende til private formål, ville han være blevet behandlet som en privat køber (jf. dom i sag C-97/90, Lennartz, Sml. 1991 I, s. 3795, præmis 8-11; jf. også dom af 6.5.1992, sag C-20/91, De Jong, bl.a. præmis 17). Der skal ikke i forhold til en privat køber beregnes moms for ikke-beskattede udgifter som bilafgift, og hans afgiftsbyrde med henblik på afgiftsfritagne poster som automobilforsikring vil være begrænset til den moms, som forsikringsselskabet som leverandør af afgiftsfritagne forsikringsydelser ikke kan overvælte på indkøb i henhold til direktivets artikel 17, stk. 2, og som det derfor var forpligtet til at overvælte på ham i forsikringspræmierne. Det forekommer absurd, at sagsøgeren skal være underkastet en tungere afgiftsbyrde for sit private forbrug, hvis han erhverver personbilen delvist til brug i virksomheden. Som Kommissionen har anført under den mundtlige forhandling, lejer sagsøgeren ikke personbilen fra en biludlejer og benytter heller ikke taxi. Hans virksomhed består heller ikke i udlejning af biler. Han er en værktøjsfabrikant, som har købt personbilen dels som erhvervsdrivende, dels som privatperson.

14. Ifølge forelæggelseskendelsen kan artikel 6, stk. 2, litra a), læses i sammenhæng med artikel 13, punkt B, litra c), som fritager leveringen af goder fra afgiften i visse bestemte tilfælde, hvor den ved erhvervelsen betalte moms ikke kan fradrages. Ved denne fortolkning er beskatning af eget brug i henhold til artikel 6, stk. 2, litra a), kun forbudt, hvis momsen ikke kan fradrages af de i artikel 13, punkt B, litra c), anførte grunde. Denne opfattelse er ikke holdbar, da afgiftsfritagelsen i artikel 13, punkt B, litra c), er begrænset til levering af goder. Hvis det havde været hensigten, at artikel 6, stk. 2, litra a), skulle ses i sammenhæng med artikel 13, ville sidstnævnte bestemmelse utvivlsomt indeholde en tilsvarende afgiftsfritagelse for tjenesteydelser bestående i brug af goder. Desuden måtte man have forventet, at artikel 6, stk. 2, litra a), ville indeholde en udtrykkelig henvisning til artikel 13.

15. Jeg er enig i Kommissionens resultat, hvorefter artikel 6, stk. 2, ikke skal gælde for ubeskattede og for afgiftsfritagne udgifter, for hvilke der ikke består fradragsret. De grunde, på hvilken Kommissionen støtter dette resultat, er imidlertid ikke i overensstemmelse med ordlyden af artikel 6, stk. 2, litra a). Hvis man med Kommissionen går ud fra, at begrebet »anvendelse af et gode« omfatter tjenesteydelser og andre udgifter, som står i forbindelse med denne anvendelse, kræver ordlyden af artikel 6, stk. 2, litra a), at de inddrages under afgiften for privat brug, da anvendelsen af denne bestemmelse kun beror på, om genstandene har givet ret til fradrag af afgift.

16. Efter min opfattelse kan den konklusion, som Kommissionen går ind for, nås ved at fortolke udtrykket »anvendelsen af et gode« snævert, således at det kun omfatter brugen af genstanden selv. Privat brug af biydelser, som er knyttet til sådan brug, ville så ikke indgå som en del af den afgiftspligtige tjenesteydelse, som antages at opstå i henhold til artikel 6, stk. 2, litra a). Den »samlede modværdi« for en tjenesteydelse i henhold til artikel 11, punkt A, stk. 1, litra c), ville i så fald være begrænset til udgifterne til erhvervelse af godet. Der beregnes derfor ikke afgift for de afgiftsfritagne eller ikke beskattede motorkøretøjsudgifter som dem, der er tale om i den foreliggende sag.

17. Man kan indvende, at denne fortolkning vil føre til unddragelse af afgifter på afgiftspligtige tjenesteydelser og omkostninger. Da en afgiftspligtig person i henhold til direktivets artikel 17, stk. 2, kun er berettiget til at fradrage moms for erhvervelse af goder og tjenesteydelser for så vidt som disse anvendes i forbindelse med de afgiftspligtige transaktioner, er han ikke berettiget til at fradrage moms for tjenesteydelser, som anvendes til privat brug. Hvis et motorkøretøj anvendes delvis til private formål, er det nødvendigt at opdele momsen på udgifter til vedligeholdelse og brug i forhold til den private brug. Momsen er derfor kun fradragsberettiget i det omfang, motorkøretøjet anvendes til virksomhedsformål.

18. Denne opfattelse er i overensstemmelse med ordlyden af artikel 6, stk. 2, litra a), samt med de overvejelser, som ligger til grund for denne bestemmelse. Jeg mener, at formålet med en anslået levering for at tilpasse den private brug af en genstand — i stedet for at vælge den mere nærliggende løsning at begrænse retten til at fradrage moms erlagt ved erhvervelse af godet — er at tage hensyn til ændringer, som fra det ene år til det andet kan indtræde med hensyn til andelen af den private brug af et gode. Der gælder noget andet for tjenesteydelser, som en virksomhed modtager, eftersom disse i reglen forbruges straks eller efter kort tids forløb.

19. Desuden fører denne fortolkning af artikel 6, stk. 2, litra a), og af artikel 17, stk. 2, til en ensartet behandling af forskellige former for privat brug. Navnlig vil tjenesteydelser, som en afgiftspligtig modtager fra tredjemand, og som anvendes til privat brug, blive behandlet i overensstemmelse med direktivets formål uden hensyn til, om de vedrører brugen af goderne, og, hvis det er tilfældet, uden hensyn til om disse goder eventuelt har givet ret til fradrag af moms.

20. Ganske vist har Domstolen i præmis 29 i dommen i Kühne-sagen med hensyn til beskatningsgrundlaget i artikel 11, punkt A, stk. 1, litra c), ladet forstå, at der skal pålignes afgift for udgifter til drift og vedligeholdelse, som har været omfattet af den afgiftspligtiges fradragsret. I Kühne-sagen drejede det sig dog ikke om beskatning af udgifter til drift og vedligeholdelse af køretøjet, men om beskatning af afskrivningen på selve personbilen. Det, som Domstolen fremhævede, var, at det er foreneligt med det fælles

merværdiafgiftssystem, at afskrivningen på personbilen ikke beskattes, mens udgifter til drift og vedligeholdelse beskattes. Af de grunde, som jeg har anført ovenfor, er det snarere i overensstemmelse med direktivets ordlyd og opbygning, at beskatning af udgifter til drift og vedligeholdelse sikres på den måde, at den afgiftspligtige person nægtes retten til fradrag i det omfang, bilen anvendes til privat brug. Jeg vil dog tilføje, at det samme resultat kan nås med den tyske metode, som består i at tillade fuldt fradrag af sådanne udgifter og i tilslutning hertil at beregne afgift af privat brug for den tilsvarende andel, og at der derfor formentlig ikke vil kunne indvendes noget imod brugen af den metode, forudsat at den begrænses til udgifter til drift og vedligeholdelse, for hvilke der er fradraget afgift.

21. Endelig skal jeg behandle to særlige spørgsmål, som er blevet rejst. For det første har den tyske regering anført, at muligheden for partiel beskatning af privat brug af et gode i forhold til den fradragne allerede erlagte moms blev forkastet under de overvejelser, der gik forud for vedtagelsen af sjette direktiv. Mens denne betragtning nok kan gælde for det tilfælde, hvor selve godet kun delvist har givet ret til fradrag af moms, kan jeg ikke se, hvorfor der skulle være nogen praktisk vanskelighed ved at sondre mellem goder og de omkostninger, som er afholdt til deres brug og vedligeholdelse.

22. For det andet indtager de procesdeltagere, der har afgivet indlæg, korrekt det standpunkt, at artikel 6, stk. 2, litra b), ikke finder anvendelse i denne sag. Denne bestemmelse gælder klart for tjenesteydelser, som præsteres af den afgiftpligtiges egen virksomhed til private formål. Fraværet af enhver forudsætning med hensyn til fradragsret for allerede erlagt afgift harmonerer med denne betragtningsmåde. Til forskel fra artikel 6, stk. 2, litra a), har litra b) ikke udelukkende til formål at undtage den relevante andel af den indgående afgift, som fradrages for goder, der anvendes til privat brug. Dens formål er at forhindre, at en afgiftspligtig person modtager en ikke-beskattet erhvervsmæssig tjenesteydelse fra sin virksomhed, for hvilken en privatperson skulle have betalt moms.

Andet spørgsmål

23. Bundesfinanzhof ønsker med sit andet spørgsmål at få oplyst, om den afgiftspligtige kan påberåbe sig artikel 6, stk. 2, for de nationale domstole.

24. I sin dom i Kühne-sagen har Domstolen udtalt (i præmis 26), at forbuddet mod beskatning af privat brug af virksomhedsgoder, som ikke har givet ret til fuldt eller delvist fradrag af moms, har direkte virkning i retsforholdet mellem medlemsstaterne og deres borgere. Efter min mening opfylder forbuddet mod beskatning af afgiftsfritagne eller ikke-beskattede tjenesteydelser, der er blevet afholdt til vedligeholdelse og brug af virksomhedsgoder, kriterierne med hensyn til den direkte virkning.

25. Jeg mener derfor, at de af Bundesfinanzhof forelagte spørgsmål skal besvares således:

»1) Artikel 6, stk. 2, i sjette momsdirektiv 77/388/EØF forbyder at beskatte anvendelse til privat brug af tjenesteydelser, der udføres for en afgiftspligtig person af tredjemænd med henblik på vedligeholdelse eller drift af et gode, der anvendes til privat brug, uden at den afgiftspligtige har mulighed for at fradrage den indgående afgift.

2) En afgiftspligtig kan påberåbe sig dette forbud for de nationale domstole.«