

DOMSTOLENS DOM (Sjette Afdeling)
25. maj 1993 *

I sag C-193/91,

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

Finanzamt München III

mod

Gerhard Mohsche,

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

har

DOMSTOLEN (Sjette Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, C.N. Kakouris, og dommerne J.L. Murray, G.F. Mancini, F.A. Schockweiler og D.A.O. Edward,

generaladvokat: F.G. Jacobs

justitssekretær: ekspeditionssekretær L. Hewlett,

efter at der er indgivet skriftlige indlæg af:

* Processprog: tysk.

- Forbundsrepublikken Tyskland ved Ministerialrat Ernst Röder og Regierungs-
direktor Claus-Dieter Quassowski, begge Forbundsøkonomiministeriet, som
befuldmægtigede

- Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved juridisk konsulent Henri
Étienne, som befuldmægtiget,

på grundlag af retsmøderapporten,

efter at parterne har afgivet mundtlige indlæg i retsmødet den 8. oktober 1992,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 10. november
1992,

afsagt følgende

Dom

- 1 Ved kendelse af 18. april 1991 indgået til Domstolen den 29. juli 1991 har Bundes-
finanzhof i henhold til EØF-traktatens artikel 177 forelagt to præjudicielle
spørgsmål vedrørende fortolkningen af artikel 6, stk. 2, i Rådets sjette direktiv
77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om
omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrund-
lag (EFT L 145, s. 1, herefter benævnt »sjette direktiv«).

- 2 Disse spørgsmål er blevet rejst under en sag anlagt af Gerhard Mohsche til prøvelse
af en afgørelse fra Finanzamt München III vedrørende fastsættelsen af omsæt-
ningsafgift for 1983.

3 I 1983 anvendte sagsøgeren i hovedsagen, der er værktøjsfabrikant, en personbil, der var bestemt for hans virksomhed, til private formål. Ved fastsættelsen af den for 1983 skyldige merværdiafgift medregnede Finanzamt i beskatningsgrundlaget et beløb svarende til afskrivning af bilen samt en procentvis andel af visse omkostninger med hensyn til brugen og vedligeholdelsen af bilen.

4 Sagsøgeren anlagde sag ved Finanzgericht, München, til prøvelse af Finanzamt's afgørelse. Finanzgericht fastslog, at Finanzamt med rette havde medregnet afskrivningen af personbilen i beskatningsgrundlaget, men at nogle af de til vedligeholdelse eller brug af bilen afholdte omkostninger, navnlig garageleje, bilafgift, forsikring og parkeringsafgifter, ikke måtte inddrages i beskatningsgrundlaget, da sagsøgeren hverken havde erlagt eller fradraget merværdiafgift for dem.

5 Finanzamt ankede dommen til Bundesfinanzhof, som er i tvivl om, hvorvidt § 1, stk. 1, nr. 2, litra b), i den tyske Umsatzsteuergesetz 1980 (USTG) udgør en korrekt gennemførelse af sjette direktivs artikel 6, stk. 2. Den har derfor besluttet at udsætte sagen på Domstolens afgørelse af følgende præjudicielle 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?»

- 6 Hvad nærmere angår de faktiske omstændigheder i hovedsagen, retsforhandlingernes forløb samt de skriftlige indlæg for Domstolen henvises til retsmøderapporten. Disse omstændigheder omtales derfor kun i det følgende i det omfang, det er nødvendigt for forståelsen af Domstolens argumentation.

Første spørgsmål

- 7 Med hensyn til det første spørgsmål bemærkes for det første, at 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) ...«.

- 8 Det bemærkes dernæst, at Domstolen har fastslået, at det fremgår af opbygningen af sjette direktiv, at artikel 6, stk. 2, litra a), skal forhindre, at der ikke opkræves afgift af et virksomhedsgode, der anvendes til privat brug, og at der derfor kun skal opkræves afgift af privat brug af dette gode, såfremt det har givet ret til fradrag af den moms, som belastede det ved erhvervelsen (dom af 27.6.1989, sag 50/88, Kühne, Sml. s. 1925, præmis 8).

- 9 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 (dommen i Kühne-sagen, præmis 10).

- 10 Det skal derfor undersøges, om der med henblik på beskatningen af privat brug af et gode, der er bestemt for virksomheden, og som allerede har givet ret til fradrag af den omsætningsafgift, der påhvilede erhvervelsen, ud over den egentlige brug af godet skal tages hensyn til de udgifter, som den afgiftspligtige har afholdt til vedligeholdelse eller brug af godet, når disse udgifter ikke har givet den afgiftspligtige ret til fradrag af indgående afgift.
- 11 Ordlyden af sjette direktivs artikel 6, stk. 2, litra a), indeholder intet holdepunkt for, hvorledes udtrykket »anvendelsen af et gode« skal forstås. Dette udtryk kan nemlig 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.
- 12 Den tyske regering har anført, at sjette direktivs artikel 6, stk. 2, litra a), kun kræver, at godet skal have givet ret til fuldt eller delvis fradrag af merværdiafgiften; følgelig skal »anvendelsen af et gode« forstås i vid forstand, således at udtrykket omfatter alle dermed forbundne udgifter, uanset om de har givet ret til fradrag eller ej.
- 13 Denne opfattelse er imidlertid uforenelig med formålet med sjette direktivs artikel 6, stk. 2, litra a). 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.
- 14 Derfor skal udtrykket »anvendelsen af et gode« fortolkes snævert; det omfatter kun brugen af selve godet. Derfor henhører biudgifter i tilknytning til denne anvendelse ikke under sjette direktivs artikel 6, stk. 2, litra a).

- 15 Det første spørgsmål skal derfor besvares med, at sjette direktivs artikel 6, stk. 2, litra a), skal fortolkes således, at den udelukker beskatning af privat brug af et gode, der er bestemt for virksomheden, og ved hvis levering den afgiftspligtige har kunnet fradrage merværdiafgiften, for så vidt som denne brug omfatter tjenesteydelser udført af tredjemænd med henblik på vedligeholdelse eller brug af godet, uden at den afgiftspligtige har mulighed for at fradrage den indgående afgift.

Andet spørgsmål

- 16 Med det andet spørgsmål ønsker den forelæggende ret at få oplyst, om en afgiftspligtig for de nationale retter kan påberåbe sig sjette direktivs artikel 6, stk. 2, litra a), for så vidt som denne bestemmelse udelukker beskatning af privat brug af et gode, der er bestemt for virksomheden, og som allerede har givet ret til fradrag af merværdiafgiften, for så vidt som denne brug omfatter tjenesteydelser udført af tredjemænd med henblik på vedligeholdelse eller brug af godet, uden at den afgiftspligtige har mulighed for at fradrage den indgående afgift.
- 17 Det bemærkes, at ifølge Domstolens praksis (bl.a. dom af 19.1.1982, sag 8/81, Becker, Sml. s. 53) kan private støtte ret på de bestemmelser i et direktiv, som ud fra et indholdsmæssigt synspunkt fremstår som ubetingede og tilstrækkeligt præcise, over for enhver national regel, der ikke er i overensstemmelse med direktivet.
- 18 Det følger af svaret på det første spørgsmål, at under de dér beskrevne omstændigheder indeholder sjette direktivs artikel 6, stk. 2, litra a), et forbud mod at underkaste privat brug af et gode, der er bestemt for virksomheden, merværdiafgift. Dette forbud er ubetinget; dets gennemførelse og dets virkninger beror ikke på nogen som helst foranstaltning fra Fællesskabets eller en medlemsstats side. Det kan derfor have direkte virkninger i retsforholdet mellem medlemsstaterne og deres borgere.

- 19 Det andet spørgsmål skal derefter besvares med, at en afgiftspligtig for de nationale retter kan påberåbe sig sjette direktivs artikel 6, stk. 2, litra a), for så vidt som denne bestemmelse udelukker beskatning af privat brug af et virksomhedsgode, som allerede har givet ret til fradrag af merværdiafgiften, for så vidt som denne brug omfatter tjenesteydelser udført af tredjemænd med henblik på vedligeholdelse eller brug af godet, uden at den afgiftspligtige har mulighed for at fradrage den indgående afgift.

Sagens omkostninger

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

På grundlag af disse præmisser

kender

DOMSTOLEN (Sjette Afdeling)

vedrørende de spørgsmål, der er forelagt af Bundesfinanzhof ved kendelse af 18. april 1991, for ret:

- 1) 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, skal fortolkes således, at den udelukker beskatning af privat brug af et gode, der er bestemt for virksomheden, og ved hvis levering den afgiftspligtige har kunnet fradrage merværdiafgiften, for så vidt som denne brug omfatter tjenesteydelser udført af tredjemænd med henblik på vedligeholdelse eller brug af godet, uden at den afgiftspligtige har mulighed for at fradrage den indgående afgift.

- 2) En afgiftspligtig kan for de nationale retter påberåbe sig sjette direktivs artikel 6, stk. 2, litra a), for så vidt som denne bestemmelse udelukker beskatning af privat brug af et virksomhedsgode, som allerede har givet ret til fradrag af merværdiafgiften, for så vidt som denne brug omfatter tjenesteydelser udført af tredjemænd med henblik på vedligeholdelse eller brug af godet, uden at den afgiftspligtige har mulighed for at fradrage den indgående afgift.

Kakouris

Murray

Mancini

Schockweiler

Edward

Afsagt i offentligt retsmøde i Luxembourg den 25. maj 1993.

J.-G. Giraud

Justitssekretær

C.N. Kakouris

Formand for Sjette Afdeling