

DOMSTOLENS DOM (Femte Afdeling)

6. februar 2003 *

I sag C-185/01,

angående en anmodning, som Bundesfinanzhof (Tyskland) i medfør af artikel 234 EF har indgivet til Domstolen for i den for nævnte ret verserende sag,

Auto Lease Holland BV

mod

Bundesamt für Finanzen,

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

* Processprog: tysk.

har

DOMSTOLEN (Femte Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, M. Wathelet, og dommerne C.W.A. Timmermans, P. Jann, S. von Bahr og A. Rosas (refererende dommer),

generaladvokat: P. Léger
justitssekretær: R. Grass,

efter at der er indgivet skriftlige indlæg af:

- den tyske regering ved W.-D. Plessing og M. Lumma, som befuldmægtigede
- Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved E. Traversa og K. Gross, som befuldmægtigede, bistået af Rechtsanwalt A. Böhlke,

på grundlag af den refererende dommers rapport,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 19. september 2002,

afsagt følgende

Dom

- 1 Ved kendelse af 22. februar 2001, indgået til Domstolen den 30. april 2001, har Bundesfinanzhof i medfør af artikel 234 EF forelagt et præjudicielt spørgsmål vedrørende fortolkningen af Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1, herefter »sjette direktiv«).
- 2 Spørgsmålet er blevet rejst under en sag mellem Auto Lease Holland BV (herefter »Auto Lease«) og Bundesamt für Finanzen (herefter »Bundesamt«) vedrørende selskabets ret til tilbagebetaling af merværdiafgift (herefter »moms«) af brændstof, som tyske virksomheder i selskabets navn og for dettes regning har leveret til personer, der har leaset køretøjer.

Retlig baggrund

Fællesskabsretlige bestemmelser

- 3 I medfør af sjette direktivs artikel 2, nr. 1, lægges der moms på »levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab«.

- 4 I henhold til sjette direktivs artikel 5, stk. 1, »[forstås] ved 'levering af et gode' [...] overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode«. I henhold til direktivets artikel 6, stk. 1, »[forstås] ved 'tjenesteydelse' [...] enhver transaktion, der ikke er en levering af et gode i henhold til artikel 5«.
- 5 Sjette direktivs artikel 8 og 9 vedrører stedet for afgiftspligtige transaktioner. Artikel 8, stk. 1, litra b), der vedrører levering af et gode, bestemmer, at der i tilfælde, hvor godet ikke forsendes eller transporteres, ved et godes leveringssted forstås det sted, hvor godet befinder sig på tidspunktet for leveringen. Direktivets artikel 9, stk. 1, der vedrører tjenesteydelser, bestemmer, at der ved leveringsstedet for en tjenesteydelse forstås det sted, hvor den, der yder tjenesten, har etableret enten hjemstedet for sin økonomiske virksomhed eller et fast forretningssted, hvorfra tjenesteydelsen leveres.
- 6 Sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), bestemmer, at beskatningsgrundlaget ved levering af goder og tjenesteydelser i indlandet, bortset fra de under bestemmelsens litra b), c) og d) omhandlede, er »den samlede modværdi, som leverandøren eller tjenesteyderen modtager eller vil modtage af køberen, aftageren eller tredjemand for de pågældende transaktioner [...]«.
- 7 Sjette direktivs artikel 17, der har overskriften »Fradragsrettens indtræden og omfang«, bestemmer følgende i stk. 2 og 3:

»2. I det omfang goder og tjenesteydelser anvendes i forbindelse med den afgiftspligtige persons afgiftspligtige 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

[...]

3. Medlemsstaterne indrømmer ligeledes enhver afgiftspligtig person fradrag for eller tilbagebetaling af den i stk. 2 omhandlede merværdiafgift, for så vidt goder og tjenesteydelser anvendes til:

- a) hans transaktioner i forbindelse med de former for økonomisk virksomhed, som omhandlet i artikel 4, stk. 2, når disse udføres i udlandet og ville have givet ret til fradrag, såfremt de var blevet udført i indlandet

[...]«

- 8 Gennemførelsesbestemmelserne til de i sjette direktivs artikel 17, stk. 3, omhandlede tilbagebetalinger er fastsat ved Rådets ottende direktiv 79/1072/EØF af 6. december 1979 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — foranstaltninger til tilbagebetaling af merværdiafgift til afgiftspligtige personer, der ikke er etableret i indlandet (EFT L 331, s. 11). I henhold til dette direktiv kan enhver afgiftspligtig person, som er etableret i en medlemsstat, og som har betalt moms for tjenesteydelser eller goder, der er leveret ham i en anden medlemsstat, ansøge denne medlemsstat om tilbagebetaling af momsen, forudsat at han ikke har leveret goder eller præsteret sådanne tjenesteydelser, at de må betragtes som foregået i denne medlemsstat.

Nationale bestemmelser

- 9 Den lovgivning, der fandt anvendelse på tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen, var Umsatzsteuergesetz (den tyske momslov) af 1980 og Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (bekendtgørelse om gennemførelse af momsloven) også af 1980. Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung fastsætter fremgangsmåden for tilbagebetaling af moms til afgiftspligtige personer, der ikke er etableret i Tyskland.

Hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

- 10 Auto Lease er et leasingselskab med hjemsted i Nederlandene, som stiller motorkøretøjer til rådighed for sine kunder. Som modydelse for rådigheden over køretøjet betaler leasingtageren de månedlige leasingrater, der er fastsat i kontrakten, til Auto Lease.
- 11 Auto Lease tilbyder desuden leasingtageren mulighed for at indgå en aftale med Auto Lease om brændstofadministration. Aftalen gør det muligt for leasingtageren at tanke brændstof og lejlighedsvis købe olieprodukter i Auto Leases navn og for dette selskabs regning. Leasingtageren modtager til dette formål et såkaldt »ALH-Pass« samt et benzinkreditkort, som er udstedt af det tyske kreditkortselskab DKV. På kortet er Auto Lease anført som DKV's kunde. DKV afregner regelmæssigt med Auto Lease og opregner de forskellige leveringer med angivelse pr. køretøj.

- 12 Leasingtageren forudbetaler hver måned til Auto Lease en tolvtedel af de anslåede årlige benzinudgifter. Det faktiske forbrug afregnes ved årets udgang. Dertil kommer yderligere et gebyr for brændstofadministrationen.
- 13 Det fremgår af forelæggelseskendelsen, at Auto Lease momsberigtiger de samlede leasingydelser »inklusive brændstofudgifterne« i Nederlandene.
- 14 Da leveringer fra tyske virksomheder lå til grund for omkostningerne til levering af brændstof, ansøgte Auto Lease om tilbagebetaling af den moms, som de tyske myndigheder havde opkrævet for de brændstofleveringer, der var gennemført i perioden 1989-1993.
- 15 Bundesamt efterkom i første omgang ansøgningerne vedrørende perioden 1989-1991, men ændrede senere afgørelserne vedrørende denne periode og fastsatte tilbagebetalingen til 0 DEM samt krævede, at de allerede tilbagebetalte beløb blev refunderet. Endelig afslog Bundesamt uden videre ansøgningerne vedrørende 1992 og 1993. Bundesamt anførte, at udgifterne vedrørende den indgående moms ikke var afholdt for Auto Lease, men for den pågældende leasingtager.
- 16 Auto Lease fik hverken medhold i sine klager over afgørelserne eller i sit søgsmål for Finanzgericht Köln (Tyskland).

- 17 Auto Lease ankede Finanzgericht Kölns dom til Bundesfinanzhof. Bundesfinanzhof ophævede dommen og hjemviste sagen til første instans. Bundesfinanzhof fandt, at Finanzgericht Köln ved afgørelsen ikke burde have undladt at tage stilling til, om benzinselskaberne havde leveret brændstoffet direkte til leasingtager eller først til Auto Lease. I det sidstnævnte tilfælde var det tvivlsomt, om Auto Lease havde videreleveret brændstoffet til leasingtageren i det land, hvor brændstoffet var blevet købt, eller om Auto Lease havde leveret én samlet ydelse, inklusive brændstofadministrationen, der var afgiftspligtig i Nederlandene. Dette tvivsspørgsmål skulle imidlertid først efter, at der var sket en yderligere afklaring af de faktiske omstændigheder, afgøres præjudicielt af Domstolen.
- 18 Finanzgericht Köln afviste under behandlingen af den hjemviste sag, at der forelå leveringer fra benzinselskaberne til Auto Lease. Finanzgericht Köln fandt, at der nærmere var tale om, at benzinselskaberne havde leveret brændstof til leasingtagerne i den medlemsstat, hvor der var opkrævet moms. Auto Lease fik således ikke medhold.
- 19 Auto Lease indgav revisionsanke af dommen for Bundesfinanzhof. Auto Lease har under anken nedlagt påstand om ophævelse af dommen og om opretholdelse af den oprindeligt indrømmede tilbagebetaling af moms. Auto Lease har endvidere nedlagt påstand om, at Bundesamt tilpligtes at fastsætte tilbagebetalingen af den indgående moms til de beløb, som selskabet havde ansøgt om for perioden 1992 og 1993.
- 20 Bundesfinanzhof, som fandt, at sagens afgørelse måtte bero på en fortolkning af sjette direktiv, har udsat sagen og forelagt Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Foreligger der en levering af brændstof fra leasinggiver til leasingtager, såfremt en leasingtager påfylder den leasede bil brændstof på tankstationer i leasinggivers

navn og for dennes regning, og skal denne levering afgiftsberigtiges på leveringsstedet som omhandlet i artikel 8, stk. 1, litra b), i direktiv 77/388/EØF, eller indgår 'videreleveringen' i den tjenesteydelse fra leasinggiver, som skal afgiftsberigtiges i henhold til artikel 9 i direktiv 77/388/EØF?»

Det præjudicielle spørgsmål

- 21 Den forelæggende ret ønsker med sit spørgsmål nærmere bestemt oplyst, om Auto Lease kan få tilbagebetalt momsen af brændstof, som leasingtagerne har købt i Tyskland til påfyldning af de leasede køretøjer.
- 22 Som generaladvokaten med rette har anført i punkt 18 til 22 i forslaget til afgørelse, rejser Bundesfinanzhofs anmodning to spørgsmål.
- 23 Det første spørgsmål vedrører fortolkningen af sjette direktivs artikel 5. Spørgsmålet drejer sig om, hvorvidt der under de i hovedsagen foreliggende omstændigheder sker en levering af brændstof fra leasinggiver til leasingtager, såfremt en leasingtager påfylder det leasede motorkøretøj brændstof på tankstationer. Det skal i forbindelse med dette spørgsmål imidlertid først afklares, om benzin-

selskaberne leverede brændstoffet til Auto Lease, eller om de leverede det direkte til leasingtageren. Hvis benzinselskaberne leverede brændstoffet direkte til leasingtageren og ikke til Auto Lease, er det overflødigt at besvare spørgsmålet vedrørende Auto Leases hævdede »viderelevering« til leasingtageren.

- 24 Det andet spørgsmål opstår kun, såfremt benzinselskaberne leverede brændstoffet til Auto Lease. I så fald skal det afklares, om »videreleveringen« fra Auto Lease til leasingtageren er en selvstændig levering, der skal afgiftsberigtiges på det sted, hvor brændstoffet befandt sig på tidspunktet for leveringen (dvs. i Tyskland), eller om den er en del af den leasingydelse, der skal afgiftsberigtiges på det sted, hvor leasinggiveren har etableret sit hjemsted (dvs. i Nederlandene).

Indlæg til Domstolen

- 25 Den tyske regering og Kommissionen har gjort gældende, at benzinselskabernes brændstoflevering under de i hovedsagen foreliggende omstændigheder udelukkende er foretaget til leasingtagerne.
- 26 Den tyske regering har anført, at der ved »levering af et gode« i henhold til sjette direktivs artikel 5, stk. 1, forstås overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode. Domstolen har bl.a. belyst dette begreb i dom af 8. februar 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe (sag C-320/88, Sml. I, s. 285), hvorefter det er den faktiske overdragelse og ikke den retlige overdragelse, der er afgørende.

Den tyske regering har anført, at det imidlertid ikke er udelukket, at en anden person end erhververen — i den foreliggende sag leasinggiveren — kan være modtageren af brændstofleveringen. I betragtning af de faktiske omstændigheder i hovedsagen er der intet, der tyder på, at dette skulle være tilfældet.

- 27 Kommissionen har først og fremmest afvist, at den retspraksis i henhold til dom af 8. marts 1988, Intiem (sag 165/86, Sml. s. 1471), som den forelæggende ret har henvist til, finder anvendelse. Kommissionen har anført, at de faktiske omstændigheder, der ligger til grund for hovedsagen, er anderledes end dem, der lå til grund for den sag, der gav anledning til Intiem-dommen. I Intiem-sagen fyldte de ansatte deres egne biler op for arbejdsgiverens regning for at anvende dem i forbindelse med deres erhvervsmæssige beskæftigelse. I den foreliggende hovedsag er leasingtagerne derimod ikke ansatte hos Auto Lease, og de anvender brændstoffet til deres eget brug.
- 28 Kommissionen er af den opfattelse, at leveringerne kun tilsyneladende er blevet gennemført for Auto Leases regning. De månedlige rater, som leasingtagerne betaler til Auto Lease, er blot et forskud. Det afgørende forhold er det faktiske forbrug, som opgøres ved årets udgang, og som leasingtagerne indestår for. Udgifterne ved brændstofleveringen bliver således i deres helhed båret af leasingtagerne. Auto Lease fungerer som kreditgiver i forhold til leasingtagerne og modtager et særligt gebyr for denne ydelse.
- 29 Den tyske regering og Kommissionen har derfor gjort gældende, at påfyldningen af motorkøretøjernes tanke er en direkte brændstoflevering fra benzinselskaberne til leasingtagerne, hvilket indebærer, at det af Bundesfinanzhof forelagte spørgsmål ikke er relevant.

- 30 Den tyske regering og Kommissionen har kun subsidiært behandlet spørgsmålet om, hvorvidt brændstofleveringen er en viderelevering til leasingtagerne i forbindelse med én samlet leasingydelse eller i forbindelse med en hovedydelse, der er selvstændig i forhold til den ydelse, der følger af leasingkontrakten. De har anført, at de faktiske omstændigheder i hovedsagen, på baggrund af Domstolens praksis, indebærer, at det drejer sig om to separate ydelser. På den ene side en leasingydelse og på den anden side en brændstoflevering. »Videreleveringen« af brændstoffet til leasingtagerne er derfor i dette tilfælde en hovedydelse, hvis leveringssted skal fastlægges i henhold til sjette direktivs artikel 8, stk. 1, litra b).

Domstolens bemærkninger

- 31 Det bemærkes, at der i henhold til sjette direktivs artikel 5, stk. 1, »[v]ed 'levering af et gode' forstås overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode«.
- 32 Som Domstolen har udtalt i præmis 7 og 8 i Shipping and Forwarding Enterprise Safe-dommen, fremgår det af bestemmelsens ordlyd, at begrebet »levering af et gode« ikke vedrører overdragelsen af ejendomsret i de efter gældende national ret fastsatte former, men at begrebet omfatter enhver form for overdragelse af et materielt gode foretaget af en person, som bemyndiger en anden person til faktisk at råde over godet, som om den pågældende var ejer af det. Formålet med sjette direktiv vil ikke kunne opfyldes, hvis levering af goder, som er en af de tre afgiftspligtige transaktioner, undergives betingelser, som er forskellige fra medlemsstat til medlemsstat, således som det er tilfældet efter de civile retlige bestemmelser om overdragelse af ejendomsretten.

- 33 Der skal derfor, med henblik på besvarelsen af det forelagte spørgsmål, tages stilling til, til hvem — leasinggiver eller leasingtager — benzinselskaberne i hovedsagen har overdraget denne ret til som ejer faktisk at råde over brændstoffet.
- 34 Det er ubestridt, at leasingtageren er berettiget til at råde over brændstoffet, som om han var ejer af dette gode. Leasingtageren modtager brændstoffet direkte fra tankstationerne, og Auto Lease har på intet tidspunkt ret til at bestemme, på hvilken måde brændstoffet skal anvendes, og med hvilke formål denne anvendelse finder sted.
- 35 Opfattelsen af, at brændstoffet leveres til Auto Lease, idet leasingtageren køber brændstoffet i Auto Leases navn og for Auto Leases regning, der lægger prisen for godet ud, kan ikke tiltrædes. Som Kommissionen med rette har gjort gældende, er leveringerne kun tilsyneladende gennemført for Auto Leases regning. Dels er de månedlige rater, der betales til Auto Lease, blot et forskud. Dels er det leasingtageren, der indestår for betalingen af det faktiske forbrug, der opgøres ved årets udgang, og leasingtageren bærer derfor udgifterne ved brændstofleveringen i deres helhed.
- 36 Aftalen om brændstofadministration er således ikke en kontrakt om levering af brændstof, men nærmere en kontrakt om finansiering af køb af brændstof. Auto Lease køber ikke brændstoffet for derefter at sælge det videre til leasingtageren, men leasingtageren køber brændstoffet og vælger frit brændstoffets kvalitet og mængde samt tidspunktet for købet. Auto Lease fungerer i virkeligheden som kreditgiver i forhold til leasingtageren.

- 37 Det forelagte spørgsmål skal herefter besvares med, at sjette direktivs artikel 5, stk. 1, skal fortolkes således, at der ikke foreligger en brændstoflevering fra leasinggiver til leasingtager, såfremt en leasingtager påfylder det leasede køretøj brændstof på tankstationer, selv om påfyldningen foretages i leasinggivers navn og for dennes regning.
- 38 Det er herefter uforholdsmæssigt at besvare det andet spørgsmål, som er rejst i Bundesfinanzhofs anmodning (jf. denne doms præmis 24).

Sagens omkostninger

- 39 De udgifter, der er afholdt af den tyske regering og af Kommissionen, 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 (Femte Afdeling)

vedrørende det spørgsmål, der er forelagt af Bundesfinanzhof ved kendelse af 22. februar 2001, for ret:

Artikel 5, stk. 1, 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 der ikke foreligger en brændstoflevering fra leasinggiver til leasingtager, såfremt en leasingtager påfylder det leasede køretøj brændstof på tankstationer, selv om påfyldningen foretages i leasinggivers navn og for dennes regning.

Wathelet

Timmermans

Jann

von Bahr

Rosas

Afsagt i offentligt retsmøde i Luxembourg den 6. februar 2003.

R. Grass

M. Wathelet

Justitssekretær

Formand for Femte Afdeling