

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT
PHILIPPE LÉGER

fremsat den 19. september 2002¹

1. Domstolen er med denne præjudicielle forelæggelse blevet anmodet om en fortolkning af artikel 5 og artikel 2, nr. 1, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag².

I — Relevante retsregler

3. Sjette momsdirektivs artikel 2 fastsætter anvendelsesområdet for momsen. Det hedder i bestemmelsens indledning og nr. 1:

»Merværdiafgift pålægges:

2. Tvisten i hovedsagen er opstået mellem Auto Lease Holland BV³, der er et leasing-selskab med hjemsted i Nederlandene, og de tyske afgiftsmyndigheder. Tvisten vedrører afgiftsmyndighedernes afslag på at tilbagebetale Auto Lease den moms, som selskabet havde betalt i Tyskland i forbindelse med, at selskabets kunder — leasingtagere, der havde indgået en aftale med selskabet om brændstofadministration — fyldte brændstof på de leasede køretøjer.

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

4. Begreberne »levering af et gode« og »tjenesteydelser«, hvortil artikel 2 henviser, er defineret i henholdsvis sjette momsdirektivs artikel 5 og 6. Artikel 5, stk. 1, bestemmer, at der »[v]ed »levering af et gode« forstås overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode«. Det følger af artikel 6, stk. 1, at der »[v]ed »tjenesteydelse« forstås enhver transaktion,

1 — Originalsprog: fransk.

2 — EFT L 145, s. 1 (herefter »sjette momsdirektiv«).

3 — Herefter »Auto Lease«.

der ikke er en levering af et gode i henhold til artikel 5«.

8. Sjette momsdirektivs artikel 17 vedrører fradragsretten, der er det centrale element i momssystemet. Heri bestemmes:

5. Sjette momsdirektivs 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.

»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:

6. Artikel 9, stk. 1, har følgende ordlyd:

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

»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 [...]«

[...]

7. I henhold til sjette momsdirektivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), er beskatningsgrundlaget ved levering af goder og tjenesteydelser i indlandet »den samlede modværdi, som leverandøren eller tjenesteyderen modtager eller vil modtage af køberen, aftageren eller tredjemand [...]«.

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

[...]«

9. Gennemførelsesbestemmelserne til de i 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 indlandet⁴. 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 bl.a., at han ikke har leveret goder eller præsteret sådanne tjenesteydelser, at de må betragtes som foregået i denne medlemsstat⁵.

II — De faktiske omstændigheder og retsforhandlingerne i hovedsagen

10. Auto Lease er et leasingelskab, som stiller motorkøretøjer til rådighed for sine

kunder. Auto Lease tilbyder desuden leasingtageren mulighed for at indgå en »aftale om brændstofadministration« med Auto Lease. I henhold til en sådan aftale modtager leasingtageren fra Auto Lease 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. Kortet gør det muligt for leasingtageren at tanke brændstof på det leasede køretøj og lejlighedsvis købe olieprodukter »i Auto Leases navn og for dets regning«. DKV afregner regelmæssigt med Auto Lease. Leasingtageren betaler hver måned til Auto Lease en tolvtedel af de anslåede årlige benzinudgifter, og det faktiske forbrug afregnes ved årets udgang. Leasingtageren betaler desuden et gebyr til Auto Lease for brændstofadministrationen⁶.

11. Det fremgår af forelæggelseskendelsen, at Auto Lease afgiftsberigtiger de samlede leasingydelser »inklusive brændstofudgifterne« i Nederlandene⁷.

12. Da leveringer fra tyske virksomheder lå til grund for omkostningerne til levering af brændstof, ansøgte Auto Lease om tilbagebetaling af den moms, der af de tyske myndigheder var blevet opkrævet for brændstofleveringerne i perioden 1989-1993.

4 — EFT L 331, s. 11 (herefter »ottende momsdirektiv«).

5 — Ottende momsdirektivs artikel 2 og 3. Jf. også artikel 1 og 4.

6 — Forelæggelseskendelsen (s. 2).

7 — Side 3.

13. Den tyske afgiftsmyndighed, Bundesamt für Finanzen, efterkom i første omgang ansøgningen vedrørende perioden 1989-1991, men ændrede senere afgørelserne om tilbagebetaling og fastsatte tilbagebetalingen til 0 DEM samt krævede, at de allerede tilbagebetalte beløb blev refunderet. Bundesamt afslog uden videre ansøgningerne vedrørende 1992 og 1993.

14. Auto Lease fik ikke medhold i sine administrative klager over afgørelserne. Finanzgericht (Tyskland), for hvilken sagen blev anlagt i første instans, fandt, at der ikke forelå leveringer fra benzinselskaberne til Auto Lease, og at selskabet derfor ikke kunne gøre krav på tilbagebetaling af momsen. Finanzgericht gav således ikke Auto Lease medhold.

15. Auto Lease indgav revisionsanke af afgørelsen for Bundesfinanzhof (Tyskland).

III — Det præjudicielle spørgsmål

16. Det er på denne baggrund, at Bundesfinanzhof ved kendelse af 22. februar 2001

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 [sjette momsdirektiv], eller indgår »videreleveringen« i den tjenesteydelse fra leasinggiver, som skal afgiftsberigtiges i henhold til artikel 9 i [sjette momsdirektiv]?«

IV — Genstanden for det præjudicielle spørgsmål

17. Den nationale ret ønsker med sit spørgsmål oplyst, om leasinggiver (Auto Lease) kan eller ikke kan få tilbagebetalt momsen af brændstof, som leasingtagerne har købt i Tyskland til påfyldning af de leasede køretøjer.

18. Det fremgår af forelæggelseskendelsens præmisser⁸, at Bundesfinanzhofs anmodning rejser to spørgsmål.

⁸ — Side 9 og 11.

19. Det første spørgsmål vedrører fortolkningen af sjette momsdirektivs artikel 5. Spørgsmålet drejer sig om, hvorvidt der under de i sagen foreliggende omstændigheder foreligger en levering af brændstof fra leasinggiver til leasingtager, når en leasingtager påfylder den leasede bil brændstof på tankstationer. Det skal i forbindelse med dette spørgsmål imidlertid afklares, om benzinselskaberne først 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 om, hvordan Auto Leases hævdede efterfølgende »viderelevering« til leasingtageren skal kvalificeres.

»videreleveringen« til leasingtageren er en del af leasingydelsen, har Auto Lease ret til tilbagebetaling af momsen. I dette tilfælde falder »videreleveringen« nemlig ind under ottende momsdirektivs anvendelsesområde, idet selskabet betalte momsen på de goder, selskabet fik leveret i Tyskland, og hverken foretog nogen levering af goder eller af tjenesteydelser i dette land. Selskabet ville således befinde sig i en situation som den afgiftspligtige person, der er etableret i en medlemsstat (Nederlandene), og som har betalt moms på goder, der er leveret ham i en anden medlemsstat (Tyskland), men som ikke har leveret goder eller præsteret tjenesteydelser i den medlemsstat (Tyskland), hvori der anmodes om tilbagebetaling af momsen.

20. 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 (Tyskland), eller om den er en del af den leasingydelse, der skal afgiftsberigtiges på det sted, hvor leasinggiveren har etableret sit hjemsted (Nederlandene). Med spørgsmålet ønskes der således en præcisering af, hvilke kriterier der finder anvendelse ved fastlæggelsen af, om der foreligger én samlet levering eller to selvstændige leveringer.

22. Hvis Domstolen derimod fastslår, at »videreleveringen« til leasingtageren er en selvstændig levering, der er afgiftspligtig i Tyskland, har Auto Lease ikke ret til tilbagebetaling af momsen. I dette tilfælde er de betingelser, der er fastsat i ottende momsdirektiv for tilbagebetaling af moms, ikke opfyldt. Særligt havde Auto Lease da foretaget en afgiftspligtig transaktion på det lands område, hvor det havde betalt momsen, og selskabet ville derfor skulle følge den almindelige procedure for momsfradrag, der finder anvendelse i Tyskland.

21. Konsekvenserne heraf er følgende. Hvis Domstolen fastslår, at benzinselskaberne leverede brændstoffet til Auto Lease, og at

23. Jeg vil i det følgende gennemgå de to ovenfor identificerede spørgsmål i den angivne rækkefølge.

V — Besvarelsen af de præjudicielle spørgsmål

skal betale for den samlede pris, inklusive moms, selv om prisen i første omgang betales af leasingselskabet.

Det første spørgsmål

24. Det første spørgsmål vedrører fortolkningen af begrebet »levering af et gode«, der er omhandlet i sjette momsdirektivs artikel 5. Den forelæggende ret ønsker oplyst, hvem — leasinggiver eller leasingtager — der skal anses for at have modtaget den brændstoflevering, som benzinselskaberne har foretaget, i et tilfælde, hvor leasingtageren, som i den foreliggende sag, påfylder den leasede bil brændstof i leasinggiverens navn og for dennes regning.

25. Den forelæggende ret er af den opfattelse, at godet i den foreliggende sag er leveret til leasinggiveren. Denne løsning følger af, at det kreditkort, som leasingtageren benytter, er i leasingselskabets, Auto Leases, navn, og at det fremgår af teksten på kreditkortet, at leasingtageren køber brændstoffet i selskabets »navn og for dets regning«. Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber og den tyske regering er af den modsatte opfattelse. De har anført, at godet er leveret til den person, hvortil godet fysisk er overdraget (dvs. leasingtageren), så meget desto mere som det er denne person, der i sidste ende

26. Det bemærkes, at sjette momsdirektivs artikel 5 definerer levering af et gode som »overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode«. Domstolen besvarede i dom af 8. februar 1990, *Shipping and Forwarding Enterprise Safe*⁹, hvori den havde fået forelagt det spørgsmål, om begrebet »levering af et gode« forudsætter, at den retlige ejendomsret til det pågældende gode overdrages, spørgsmålet med, 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. Det følger af dommen, at begrebet »levering af et gode« snarere har et »økonomisk«¹⁰ end et retligt indhold. Begrebet knytter sig mere til leveringsmodtagerens mulighed for at anvende godet end til den faktiske overdragelse af ejendomsretten i henhold til medlemsstaternes civilretlige bestemmelser. Som Domstolen forklarede, er kun en

9 — Sag C-320/88, Sml. I, s. 285, præmis 7.

10 — M. González Sánchez, »La entrega de bienes en el IVA«, *Noticias C.E.E.*, 1990, nr. 57/68, s. 45 og 47; P. Herrero de la Escosura, *El IVA en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas*, éd. Universidad de Oviedo — Marcial Pons, 1996, Oviedo — Madrid, s. 58-70; L.M. Pérez Herrero, »La sexta directiva comunitaria del IVA«, *Derecho financiero y tributario*, Cedecs, Barcelona, 1997, samt B.J.M. Terra og P. Wattel, *European Tax Law*, éd. Kluwer, 1994, Deventer. I »Harmonisation de fiscalités«, *Jurisclasseur Europe*, fasc. 1630, s. 17, D. Berlin, udtales det nærmere, at begrebet »levering« må anses for at være et fællesskabsretligt begreb og derfor uafhængigt af de definitioner, der findes i de nationale retsregler.

»økonomisk« definition af begrebet forenelig med formålet med sjette momsdirektiv:

»Denne opfattelse er i overensstemmelse med formålet med direktivet, der blandt andet skal sikre, at det fælles merværdi-afgiftssystem hviler på en ensartet definition af afgiftspligtige transaktioner. Dette formål vil imidlertid ikke kunne opfyldes, hvis levering af goder, som er en af de tre afgiftspligtige transaktioner, undergives betingelser, som er forskellige fra medlemsstat til medlemsstat, hvilket er tilfældet ved de civile retlige bestemmelser om overdragelse af ejendomsretten«¹¹.

27. I den foreliggende sag skal det derfor først undersøges, til hvem — leasinggiver eller leasingtager — benzinselskaberne har overdraget denne ret til faktisk at råde over brændstoffet. Det forekommer mig i den forbindelse, at leasingtageren rent faktisk har fået denne ret overdraget, uden at Auto Lease på nogen måde har været indblandet. I et tilfælde, hvor godet, som i den foreliggende sag, rent fysisk er udleveret til leasingtageren, der kan anvende det, som han ønsker, forekommer det at være i strid med systematikken i sjette momsdirektiv at hævde, at leasingselskabet — selv for et øjeblik — har haft ret til at råde over brændstoffet, og at det har kunnet overdrage denne ret til leasingtageren. Leasingtageren køber brændstoffet direkte på tankstationerne, og Auto Lease har på intet tidspunkt ret til at bestemme, hvorledes brændstoffet skal anvendes og til hvilke formål.

28. Opfattelsen af, at brændstoffet leveres til leasinggiveren, fordi denne lægger prisen ud, kan heller ikke tiltrædes. For det første ville denne opfattelse indebære, at brændstoffet ikke leveres til leasingselskabet, men til det tyske kreditkortselskab, der først betaler til benzinselskaberne og efterfølgende afregner med Auto Lease på samme måde, som Auto Lease afregner med leasingtagerne. For det andet fører denne opfattelse til det — i det mindste overraskende — resultat, at hver gang en person køber et gode, hvis finansiering tilbydes af sælgeren eller af tredjemand, leveres dette gode ikke direkte til denne person i sjette momsdirektivs forstand, men direkte til den, der stiller finansieringen til rådighed. Først efter denne levering videreoverdrages godet til køberen.

29. Klausulen i kreditkontrakten om, at leasingtageren køber brændstoffet i leasinggiverens »navn og for dennes regning« kan ikke ændre denne konklusion. Klausulen kan allerhøjest medføre, at ejendomsretten til brændstoffet tilfalder leasinggiveren. Som jeg allerede har anført, er det imidlertid ikke afgørende for definitionen af begrebet »levering af et gode« i den forstand, hvori det anvendes i sjette moms-

11 — Shipping and Forwarding Enterprise Safe-dommen, præmis 8.

direktivs artikel 5, hvem der har den retlige ejendomsret.

30. Aftalen om brændstofadministration kan heller ikke ændre min opfattelse. Som Kommissionen og den tyske regering har anført, er aftalen ikke en kontrakt om brændstoflevering, men må nærmere anses for at være en kontrakt om finansiering af køb af brændstof. Leasinggiveren køber nemlig 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. Leasingtageren nøjes således med at anvende de betalingsmuligheder, som leasingselskabet tilbyder. Leasingselskabet fungerer som et hvilket som helst andet finansieringsselskab eller kreditselskab, og dets rolle kan ikke adskilles fra den rolle, der spilles af kreditkortselskabet, om hvilket ingen vil hævde, at det har modtaget brændstofleveringen. I forbindelse med aftalen skal leasingselskabet blot refundere kreditkortselskabet den pris, inklusive moms, som det har betalt til benzinselskaberne. For at gennemføre disse betalinger behøver leasingselskabet heller ikke nødvendigvis at lægge et tilsvarende beløb ud, idet det hver måned fra leasingtageren modtager en del af de anslåede årlige udgifter. Hvis forbruget er mindre end anslået, skal leasingselskabet blot refundere kreditkortselskabet med penge, som leasingtageren har indbetalt til leasingselskabet.

31. I modsætning til, hvad den forelæggende ret synes at anføre, kan Intiemdommen¹² heller ikke ændre dette resultat. I denne sag havde Domstolen fået forelagt det spørgsmål, om en arbejdsgiver kunne fradrage momsen på brændstof, der ikke var leveret direkte til arbejdsgiveren, men til de ansatte. Domstolen fandt i betragtning af de i sagen foreliggende omstændigheder og navnlig det forhold, at de ansatte udelukkende anvendte brændstoffet til dækning af behovene i forbindelse med arbejdsgiverens erhvervsmæssige virksomhed, at arbejdsgiveren havde ret til fradrag for momsen. Den forelæggende ret henviser til denne dom og synes at udlede af den, at den støtter den opfattelse, at benzinselskaberne leverede brændstoffet til Auto Lease og ikke til leasingtagerne. Jeg mener imidlertid ikke, at det ræsonnement, som Domstolen følger i Intiemdommen, direkte kan overføres på den foreliggende sag. I Intiemdommen havde den nationale ret allerede afgjort spørgsmålet om, til hvem — arbejdsgiveren eller de ansatte — leveringen var foretaget, inden den forelagde Domstolen spørgsmålet om, hvorvidt der var mulighed for at fradrage momsen. Det fremgår således af Intiemdommen, at dette spørgsmål var blevet behandlet under proceduren for de nationale retsinstanser, og at disse havde forkastet opfattelsen af, at brændstoffet var leveret til arbejdsgiveren. I dommens præmis 6 hedder det:

»Hoge Raad forkastede først selskabets anbringende, hvorefter Gerichtshof med

12 — Dom af 8.3.1988, sag 165/86, Sml. s. 1471.

urette havde fastslået, at benzinen leveres direkte til de ansatte. Dernæst skulle det efter Hoge Raads opfattelse afgøres, *om det forhold, at benzinen ifølge Gerechtshof leveres direkte til de ansatte*, er til hinder for, at arbejdsgiveren kan fradrage den for benzinen erlagte moms«¹³.

ger, det præjudicielle spørgsmål var baseret på, nemlig at brændstoffet var leveret til de ansatte. Det forekommer mig derfor, at dommen ikke er relevant i forbindelse med besvarelsen af det præjudicielle spørgsmål i den foreliggende sag, og ikke indebærer, at Auto Lease skal anses for at have modtaget brændstofleveringen.

32. Domstolen sammenfattede selv det spørgsmål, som den var blevet forelagt, på følgende måde:

»[D]et [skal] her afgøres, om denne regel er til hinder for, at den indgående merværdi-afgift fradrages, når de pågældende goder købes af den afgiftspligtige virksomhed og *[efter at være udleveret til de ansatte anvendes]* til dækning af virksomhedens behov«¹⁴.

34. På baggrund af det ovenstående foreslår jeg Domstolen at svare, at sjette moms-direktivs artikel 5 skal fortolkes således, at der ikke foreligger en brændstoflevering fra leasinggiver til leasingtager, såfremt en leasingtager påfylder den leasede bil brændstof på tankstationer under omstændigheder som dem, der foreligger i denne sag.

Det andet spørgsmål

33. Heraf følger, at Domstolen i Intiemdommen ikke skulle tage stilling til det spørgsmål, der er rejst i den foreliggende sag, og at den heller gav udtryk for noget forbehold med hensyn til de forudsætnin-

35. På baggrund af mit forslag til, hvordan det første præjudicielle spørgsmål skal besvares, er det ufornuddent at besvare det andet præjudicielle spørgsmål.

13 — Min fremhævelse.

14 — Præmis 12, Min fremhævelse.

Forslag til afgørelse

36. Jeg foreslår derfor Domstolen at besvare de spørgsmål, som Bundesfinanzhof har forelagt den, på følgende måde:

»Artikel 5 i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdi-afgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag skal fortolkes således, at der ikke foreligger en brændstoflevering fra leasinggiver til leasingtager, såfremt en leasingtager påfylder den leasede bil brændstof på tankstationer under omstændigheder som dem, der foreligger i denne sag.«