

DOMSTOLENS DOM (Sjette Afdeling)
11. juli 1991 *

I sag C-97/90,

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

H. Lennartz, München,

mod

Finanzamt München III,

at opnå en præjudiciel afgørelse vedrørende fortolkningen af artikel 20, 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, G. F. Mancini, og dommerne T. F. O'Higgins, C. N. Kakouris, F. A. Schockweiler og P. J. G. Kapteyn,

generaladvokat: F. G. Jacobs
justitssekretær: fuldmægtig V. Di Bucci,

* Processprog: tysk.

efter at der er afgivet skriftlige indlæg af:

- den tyske regering ved Ernst Röder og Joachim Karl, Bundesministerium für Wirtschaft, som befuldmægtigede
- den franske regering ved Edwige Belliard som befuldmægtiget og Géraud de Bergues som assisterende befuldmægtiget, direction des affaires juridiques, Udenrigsministeriet
- Det Forenede Kongeriges regering ved Treasury Solicitor John Collins som befuldmægtiget
- Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved Kommissionens juridiske konsulent Henri Étienne som befuldmægtiget

på grundlag af retsmøderapporten,

efter at der i retsmødet den 7. marts 1991 er afgivet mundtlige indlæg af den tyske regering ved Claus-Dieter Quassowski, Bundesministerium für Wirtschaft, som befuldmægtiget, af den britiske regering ved barrister David Anderson og af Kommissionen,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 30. april 1991, afsagt følgende

Dom

1 Ved kendelse af 24. januar 1990, indgået til Domstolen den 10. april s.å., har Finanzgericht München i henhold til EØF-Traktatens artikel 177 stillet en række præjudicielle 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 benævnt »sjette direktiv«).

- 2 Disse spørgsmål er blevet rejst under en sag, som skattekonsulent H. Lennartz, München, har anlagt mod Finanzamt München III til prøvelse af dets afslag på at foretage en efterfølgende berigtigelse af hans momsangivelse for afgiftsåret 1985.

- 3 I 1985 og 1986 arbejdede Lennartz delvis som lønmodtager og delvis som selvstændig skattekonsulent. Han udarbejdede for denne periode årlige momsangivelser for sin virksomhed som selvstændig. I 1985 købte Lennartz en bil for et beløb på 20 206,15 DM, hvortil kom moms på 2 826,86 DM. I 1985 anvendte han hovedsagelig dette køretøj til privat brug og kun i begrænset omfang, for ca. 8% vedkommende, til sin erhvervsvirksomhed. Da han den 1. juli 1986 åbnede sit eget skattekonsulentkontor, inddrog han køretøjet i virksomheden. I sin momsangivelse for 1986 krævede han efterfølgende i henhold til artikel 15, litra a), i den tyske lov om omsætningsafgift (Umsatzsteuergesetz 1980, herefter benævnt »UStG«), som indeholder bestemmelser til gennemførelse af det sjette direktivs artikel 20, stk. 2, et fradrag på 282,98 DM for anskaffelsen af en bil, eller 6/60 af den samlede moms, som han havde skullet betale for bilen.

- 4 Finanzamt München III fandt, at Lennartz måtte anses for oprindelig at have erhvervet bilen alene til privat formål, hvorfor han ikke havde ret til berigtigelse i henhold til UStG, § 15a, hvis bilen senere blev anvendt i virksomheden. Ved sin afgørelse om, at bilen oprindelig kun blev anvendt til privat formål, baserede Finanzamt sig på de tyske skatte- og afgiftsmyndigheders praksis, hvorefter der i almindelighed ikke tages hensyn til anvendelse af goder i en virksomhed, når denne anvendelse udgør mindre end 10% af den samlede anvendelse. Under disse omstændigheder afslog Finanzamt München III at foretage efterfølgende berigtigelse af Lennartz' momsangivelse for afgiftsåret 1985.

- 5 Ifølge Finanzgericht München rejser den fortolkning af § 15a, i UStG, hvorefter et investeringsgode, som en afgiftspligtig først har anvendt til privat brug og dernæst i de følgende år i sin virksomhed, aldrig kan give ret til fradrag af moms, en vis tvivl med hensyn til det sjette direktiv, som ikke udelukker en sådan fradrags-

ret. Den nationale ret har derfor besluttet at udsætte sagen og stille Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Er det sjette direktivs artikel 20, stk. 2, anvendelig på alle investeringsgoder, som

a) er blevet leveret til en afgiftspligtig af en anden afgiftspligtig, og som modtageren af leveringen inden for femårsperioden, medregnet det år, i hvilket goderne blev erhvervet, på et eller andet tidspunkt benytter i forbindelse med afgiftspligtige transaktioner,

eller kræves det derudover, at det pågældende investeringsgode,

b) fra tidspunktet for erhvervelsen er blevet benyttet i forbindelse med den afgiftspligtige persons afgiftspligtige eller afgiftsfrie transaktioner (erhvervs-mæssige formål) eller

c) på tidspunktet for erhvervelsen blev inddraget i den afgiftspligtige persons virksomhed?

2) Såfremt spørgsmål 1 b) besvares bekræftende:

Afhænger anvendelsen af det sjette direktivs artikel 20, stk. 2, ved investeringsgoder, der af den afgiftspligtige person benyttes såvel til erhvervs-mæssige formål som til andre, navnlig private formål (blandet anvendelse), af, om investeringsgodet i det år, hvor det blev erhvervet, i et vist mindste omfang blev anvendt til erhvervs-mæssige formål, og hvorledes skal dette mindste omfang i givet fald defineres?

3) Såfremt spørgsmål 1 c) besvares bekræftende:

Afhænger investeringsgodets inddragelse i den afgiftspligtige persons virksomhed af den afgiftspligtige persons egen afgørelse, eller forudsætter en sådan inddragelse, at den afgiftspligtige person

a) erhverver investeringsgodet for at anvende det til erhvervs-mæssige formål, og skal denne anvendelse i givet fald:

- være planlagt straks fra erhvervelsestidspunktet eller
- fra et tidspunkt inden for erhvervelsesåret eller
- fra et tidspunkt før udløbet af femårsperioden, indbefattet erhvervelsesåret?

og/eller

- b) faktisk anvender investeringsgodet til erhvervmæssige formål, og er det i givet fald afgørende, om denne anvendelse finder sted:
- fra erhvervelsestidspunktet eller
 - inden for det år, i hvilket investeringsgodet blev erhvervet eller
 - inden for femårsperioden, medregnet det år, i hvilket godet blev erhvervet?

Vedrørende punkt a) og b):

Skal den planlagte og/eller faktiske anvendelse til erhvervmæssige formål ved blandet anvendelse af investeringsgodet være af et bestemt mindste omfang, og hvorledes skal dette mindste omfang i givet fald defineres?»

- 6 Vedrørende de relevante retsregler og hovedsagens faktiske omstændigheder, retsforhandlingernes forløb samt de skriftlige indlæg, der er indgivet til Domstolen, henvises i øvrigt til retsmøderapporten. Disse omstændigheder omtales derfor kun i det følgende i det omfang, det er nødvendigt for forståelsen af Domstolens argumentation.

Rækkevidden af det sjette direktivs artikel 20, stk. 2 (første spørgsmål)

- 7 Dette spørgsmåls første del går i det væsentlige ud på at fastslå, om reglerne om berigtigelse af den merværdiafgift, der er betalt i tidligere omsætningsled, jf. det sjette direktivs artikel 20, stk. 2, finder anvendelse, når den afgiftspligtige oprindeligt erhverver goder udelukkende til privat formål, men senere anvender dem til erhvervsmæssige formål i løbet af den femårige berigtigelsesperiode. Spørgsmålets anden del går ud på, om artikel 20, stk. 2, uden videre finder anvendelse, når en privat erhverver goder som afgiftspligtig, eller om goderne desuden straks skal anvendes til økonomisk virksomhed som omhandlet i det sjette direktivs artikel 4.

Første spørgsmåls første del

- 8 I henhold til det sjette direktivs artikel 17, stk. 1, som har overskriften »Fradragsrettens indtræden og omfang«, indtræder fradragsretten samtidig med, at den fradragsberettigede afgift forfalder. Det er følgelig kun den egenskab, i hvilken en privat handler på dette tidspunkt, der er afgørende for, om der består en fradragsret. Det følger af artikel 17, stk. 2, at i det omfang den afgiftspligtige, der handler som sådan, anvender goderne til sine afgiftspligtige transaktioner, er han berettiget til at fradrage den merværdiafgift, der skyldes eller er erlagt for de nævnte goder.
- 9 Når goderne omvendt ikke anvendes til den afgiftspligtiges økonomiske virksomhed som omhandlet i artikel 4, men til dennes private forbrug, kan der ikke opstå nogen fradragsret.
- 10 Når en afgiftspligtig erhverver goder privat, opfylder han i øvrigt ikke de administrative og regnskabsmæssige krav, der gælder for fradragsrettens udøvelse, og som er fastsat i det sjette direktivs artikel 18 og 22.
- 11 Selve ordlyden af artikel 20, stk. 2, som har overskriften »Berigtigelse af fradragene«, bekræfter denne fortolkning. Denne artikel indeholder ingen bestemmelse vedrørende en fradragsrets opståen. Eftersom artiklen alene omhandler berigtigelser af fradrag for investeringsgoder, må det deraf konkluderes, at spørgsmålet om

opståen af retten til disse fradrag er behandlet i andre bestemmelser i det sjette direktiv.

- 12 Det følger af det sjette direktivs system og af selve ordlyden af artikel 20, stk. 2, at sidstnævnte bestemmelse blot fastsætter den mekanisme, som gør det muligt at beregne berigtigelserne af det oprindelige fradrag. Den kan derfor ikke medføre, at der opstår en fradragsret, og heller ikke omforme den afgift, der er erlagt af en afgiftspligtig i forbindelse med dennes ikke-afgiftspligtige transaktioner, til en fradragsberettiget afgift som omhandlet i artikel 17.

Første spørgsmåls anden del

- 13 Ved besvarelsen af det første spørgsmåls anden del bemærkes, at ifølge Domstolens dom af 14. februar 1985 (sag 268/83, Rompelman, Sml. s. 655, præmis 22) kan økonomisk virksomhed som omhandlet i artikel 4, stk. 1, bestå i flere på hinanden følgende handlinger, hvilket også fremgår af ordlyden af samme bestemmelses stk. 2. Blandt disse handlinger må forberedende handlinger, såsom erhvervelsen af driftsmidler, være omfattet af begrebet økonomisk virksomhed i denne artikels forstand.
- 14 Det følger af denne dom, at en privat, som erhverver goder til brug for en økonomisk virksomhed som omhandlet i artikel 4, gør dette i sin egenskab af afgiftspligtig, selv hvis goderne ikke straks anvendes til den afgiftpligtiges økonomiske virksomhed.
- 15 Følgelig er det en afgiftspligtigs erhvervelse af goder, når denne handler som afgiftspligtig, der er afgørende for anvendelsen af merværdiafgiftsordningen og dermed af fradragsmekanismen. Den brug, der gøres af varerne, eller som påtænkes for disse, er kun afgørende for omfanget af det oprindelige fradrag, som den afgiftspligtige har ret til i henhold til artikel 17, og omfanget af eventuelle berigtigelser i de efterfølgende perioder.
- 16 Heraf følger, at det ikke i sig selv er en betingelse for at anvende artikel 20, stk. 2, at goderne straks anvendes til afgiftspligtige eller fritagne leveringer.

- 17 Hele det første spørgsmål må derfor besvares således, at det sjette direktivs artikel 20, stk. 2, finder anvendelse, når en privatperson erhverver investeringsgoder som afgiftspligtig person og anvender dem til sin økonomiske virksomhed i den i det sjette direktivs artikel 4 forudsatte betydning.

En mindste anvendelse af et investeringsgode (spørgsmål 2)

- 18 I betragtning af svaret på det første spørgsmål findes det ikke nødvendigt at behandle det andet spørgsmål.

Kriterierne for, om en privatperson erhverver goder som afgiftspligtig person [spørgsmål 3 a) og b)]

- 19 Med de to første dele af det tredje spørgsmål ønsker den nationale ret i det væsentlige nærmere at få præciseret de kriterier, der skal anvendes ved afgørelsen af, om en privatperson erhverver goder som afgiftspligtig, når han ikke straks har anvendt dem til sin økonomiske virksomhed.

- 20 Svaret på dette spørgsmål afhænger af en vurdering af samtlige relevante omstændigheder, bl.a. de pågældende goders art og den periode, der er forløbet mellem erhvervelsen af goderne og deres anvendelse til den afgiftspligtiges økonomiske virksomhed. De berigtigelsesperioder, der er fastsat i det sjette direktivs artikel 20, stk. 2, har dog som sådanne ingen forbindelse med spørgsmålet om, hvorvidt goderne er erhvervet til brug for denne økonomiske virksomhed.

- 21 De to første dele af det tredje spørgsmål må derfor besvares således, at spørgsmålet, om en afgiftspligtig person i et bestemt tilfælde har erhvervet goder til brug for sin økonomiske virksomhed i den i det sjette direktivs artikel 4 forudsatte betydning, er et faktisk spørgsmål, som skal vurderes under hensyntagen til samtlige de foreliggende omstændigheder, heriblandt de pågældende goders art og den periode, der er forløbet mellem erhvervelsen af goderne og deres brug til den afgiftspligtige persons økonomiske virksomhed.

Gyldigheden af en regel om begrænsning af retten til fradrag af merværdiafgiften [spørgsmål 3 c)]

- 22 I den sidste del af det tredje spørgsmål spørger den nationale ret i det væsentlige, om en privatperson, der erhverver goder som afgiftspligtig person og har ret til at fradrage den indgående afgift for disse goder, kan gøre det efter det sjette direktiv, selv om goderne i begyndelsen og i en vis periode kun i forholdsvis begrænset omfang anvendes til økonomisk virksomhed.
- 23 Under retsmødet har den tyske regering anført, at tvisten for den nationale ret er begrænset til spørgsmålet om, hvorvidt Lennartz kan foretage berigtigelser i henhold til det sjette direktivs artikel 20, stk. 2. Da han ikke har ansøgt om et oprindeligt fradrag for 1985 i henhold til artikel 17, stk. 2, må hans afgiftsmæssige situation, der blev fastsat for dette år, være endelig. Følgelig må de stillede spørgsmål ifølge den tyske regering besvares med udgangspunkt i det princip, at Lennartz ikke havde ret til fradrag for erhvervelsen af bilen.
- 24 Forelæggelseskendelsen synes at bekræfte det af den tyske regering anførte. Denne mener desuden med rette, at nævnte begrænsning også gælder for Lennartz' ret til et oprindeligt fradrag for 1985 efter artikel 17, stk. 2. Såfremt den pågældende bestemmelse ikke var gyldig, ville Lennartz følgelig kun kunne drage fordel heraf, hvis han kunne indgive en ansøgning med tilbagevirkende gyldighed om oprindeligt fradrag i henhold til artikel 17, stk. 2, efter den tyske lovgivning, som er indført i henhold til det sjette direktivs artikel 18, stk. 3.
- 25 Da den nationale ret imidlertid udtrykkeligt har rejst spørgsmålet, om der kræves en vis mindste brug, må det undersøges, om den pågældende bestemmelse kan medføre, at der nægtes ret til fradrag i det tilfælde, at investeringsgoder faktisk, men i begrænset omfang, anvendes til brug for en afgiftspligtig persons økonomiske virksomhed.
- 26 Ved besvarelsen af det af den nationale ret stillede spørgsmål må det for det første fremhæves, at ifølge det sjette direktivs artikel 6 sidestilles anvendelsen af et gode, der er bestemt for virksomheden, til privat brug for den afgiftspligtige person eller

til virksomheden uvedkommende formål, med tjenesteydelser mod vederlag, såfremt dette gode har givet ret til fuldt eller delvis fradrag af merværdiafgiften. Det fremgår af artikel 6, stk. 2, litra a), sammenholdt med artikel 11, punkt A, stk. 1, litra c), at når en afgiftspligtig person erhverver et gode, som han delvis anvender til private formål, anses han for at udføre en afgiftspligtig tjenesteydelse mod vederlag på grundlag af størrelsen af de udgifter, som han har haft i forbindelse med tjenesteydelsen. Følgelig må en privatperson, som anvender et gode dels til brug for afgiftspligtig erhvervsvirksomhed og dels til private formål, og som på tidspunktet for erhvervelsen af godet helt eller delvis har fået tilbagebetalt merværdiafgiften i tidligere omsætningsled, anses for fuldt ud at anvende godet til brug for sine afgiftspligtige transaktioner som omhandlet i artikel 17, stk. 2. Følgelig har en sådan privatperson i princippet ret til fuldt og øjeblikkeligt fradrag af den afgift, der skulle betales i tidligere omsætningsled ved erhvervelsen af goderne.

27 Bestemmelserne om fordelingen af afgiften i de tidligere omsætningsled i artikel 17, stk. 5, angår kun berigtigelsen efter det oprindelige fradrag. Som Domstolen har udtalt i dom af 21. september 1988 (sag 50/87, Kommissionen mod Frankrig, Sml. s. 4797, præmis 16 og 17), fremgår det af det sjette direktivs system, navnlig af artikel 4 og 17, at da der ikke foreligger nogen bestemmelser, der bemyndiger medlemsstaterne til at begrænse den fradragsret, der er indrømmet de afgiftspligtige, finder denne ret umiddelbart anvendelse på hele det afgiftsbeløb, der vedrører transaktioner i de tidligere omsætningsled. Da sådanne begrænsninger skal anvendes ensartet i alle medlemsstaterne, er undtagelser ikke tilladte, medmindre der er udtrykkelig hjemmel for dem i direktivet.

28 Da der ikke findes nogen bestemmelse, som udelukker fradragsretten, når anvendelsen af goder til brug for økonomisk virksomhed ligger under et vist omfang, og henset til de udtrykkelige bestemmelser i artikel 17, stk. 5, litra e), og i artikel 18, stk. 4, i det sjette direktiv, er der intet grundlag for at fortolke artikel 17 således, at denne forudsætningsvis indeholder en sådan regel.

29 Det må derfor konkluderes, at medlemsstaterne ikke er berettiget til at begrænse fradragsretten, selv om anvendelsen af goder til brug for økonomisk virksomhed er meget begrænset, undtagen når de kan gøre det i henhold til en af de undtagelser, der er fastsat i det sjette direktiv.

- 30 Det sjette direktivs artikel 27, stk. 1 og 5, som hører til afsnit XV («Forenklet procedure»), fastsætter to procedurer for tilladelse til at indføre bestemmelser, der fraviger direktivet, og begge disse kan principielt anvendes på den anfægtede nationale lovgivning.
- 31 Hvad angår anvendelsen af artikel 27, stk. 5, har Kommissionen offentliggjort en liste over foranstaltninger, som er blevet meddelt den i henhold til denne bestemmelse i bilag 1 til dens første beretning af 14. september 1983 om funktionen af det fælles system for merværdiafgift, som er forelagt i henhold til det sjette direktivs artikel 34 (KOM(83) 426 endelig udg.). Da den pågældende foranstaltning ikke findes på denne liste, synes den ikke at være blevet meddelt i henhold til artikel 27, stk. 5.
- 32 Med hensyn til artikel 27, stk. 1, fremgår det af den tyske regerings svar på et skriftligt spørgsmål fra Domstolen, at denne ikke har ansøgt om tilladelse i henhold til den nævnte bestemmelse, fordi den anfægtede lovgivning ikke er en undtagelse fra direktivet. Denne argumentation afsvækkes af de svar, der allerede er afgivet tidligere.
- 33 Domstolen har allerede fastslået, at i medfør af Traktatens artikel 189, stk. 3, er medlemsstaterne pligtige at efterkomme samtlige bestemmelser i det sjette direktiv. I det omfang, en fravigelse ikke er kommet i stand i overensstemmelse med artikel 27, som pålægger medlemsstaterne en meddelelsespligt, kan de nationale afgiftsmyndigheder ikke over for en afgiftspligtig gøre en bestemmelse gældende, der fraviger direktivets ordning (se dom af 13.2.1985, sag 5/84, Direct Cosmetics, Sml. s. 617, præmis 37).
- 34 Da den pågældende foranstaltning hverken er blevet meddelt Kommissionen i henhold til artikel 27, stk. 5, eller blevet tilladt ved en afgørelse fra Rådet i henhold til artikel 27, stk. 1, kan den tyske regering ikke påberåbe sig denne bestemmelse til skade for afgiftspligtige personer.
- 35 Den nationale rets spørgsmål vil derfor være at besvare således, at en afgiftspligtig person, som anvender goder til økonomisk virksomhed, på tidspunktet for erhvervelsen af disse goder har ret til at fradrage den indgående afgift efter reglerne i

artikel 17, uanset i hvor ringe omfang goderne anvendes til erhvervsformål. En regel eller en administrativ praksis, som pålægger en generel begrænsning af fradragsretten i tilfælde af begrænset, men dog faktisk erhvervmæssig anvendelse, er en fravigelse af det sjette direktivs artikel 17 og er kun gyldig, hvis den opfylder betingelserne i det sjette direktivs artikel 27, stk. 1, eller artikel 27, stk. 5.

Sagens omkostninger

36 De udgifter, der er afholdt af den tyske og den franske regering og af Det Forenede Kongeriges regering samt 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 den af Finanzgericht München ved kendelse af 24. januar 1990, for ret:

- 1) Artikel 20, 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 — finder anvendelse, når en privatperson erhverver investeringsgoder som afgiftspligtig person og anvender dem til sin økonomiske virksomhed i den i det sjette direktivs artikel 4 forudsatte betydning.
- 2) Spørgsmålet, om en afgiftspligtig person i et bestemt tilfælde har erhvervet goder til brug for sin økonomiske virksomhed som omhandlet i det sjette direktivs artikel 4, er et faktisk spørgsmål, som skal afgøres under hensyntagen til samtlige omstændigheder i det konkrete tilfælde, heriblandt de pågældende goders art og den periode, der er forløbet mellem erhvervelsen af goderne og deres anvendelse til den afgiftspligtiges økonomiske virksomhed.

- 3) En afgiftspligtig person, som anvender goder til økonomisk virksomhed, har på tidspunktet for erhvervelsen af disse goder ret til at fradrage den indgående afgift efter reglerne i artikel 17, uanset i hvor ringe omfang goderne anvendes til erhvervsformål. En regel eller en administrativ praksis, som pålægger en generel begrænsning af fradragsretten i tilfælde af begrænset, men dog faktisk erhvervs-mæssig anvendelse, er en fravigelse af det sjette direktivs artikel 17 og er kun gyldig, hvis den opfylder betingelserne i sjette direktivs artikel 27, stk. 1, eller artikel 27, stk. 5.

Mancini

O'Higgins

Kakouris

Schockweiler

Kapteyn

Afsagt i offentligt retsmøde i Luxembourg den 11. juli 1991.

J.-G. Giraud
Justitssekretær

G. F. Mancini
Formand for Sjette Afdeling