

61988J0050

DOMSTOLENS DOM (SJETTE AFDELING) AF 27. JUNI 1989. - HEINZ KUEHNE MOD FINANZAMT MUENCHEN III. - ANMODNING OM PRAEJUDICIEL AFGOERELSE: FINANZGERICHT MUENCHEN - TYSKLAND. - MOMS - BESKATNING AF PRIVAT BRUG AF FIRMABIL ERHVERVET SOM BRUGTVOGN UDEN RET TIL FRADRAG AF DEN RESTERENDE DEL AF MOMSEN. - SAG 50/88.

Samling af Afgørelser 1989 side 01925

Sammendrag

Dommens præmisser

Afgørelse om sagsomkostninger

Afgørelse

Nøgleord

++++

1 . Afgiftsbestemmelser - harmonisering af lovgivningerne - omsætningsafgift - fælles merværdiafgiftssystem - afgiftspligtige transaktioner - privat anvendelse af et virksomhedsgode købt uden ret til fradrag - beskatning af afskrivningen på et gode - ikke tilladt - beskatning af de ydelser og goder, der leveres i forbindelse med vedligeholdelse og drift af godet, og som giver ret til fradrag - tilladt

((Raadets direktiv 77/388/EOEF, artikel 6, stk . 2, litra a))

2 . Afgiftsbestemmelser - harmonisering af lovgivningerne - omsætningsafgift - fælles merværdiafgiftssystem - afgiftspligtige transaktioner - privat anvendelse af et virksomhedsgode købt uden ret til fradrag - medlemsstaternes mulighed for at fravige reglen om afgiftsfritagelse - ingen

(Raadets direktiv 77/388/EOEF, artikel 6, stk . 2, andet punktum)

3 . Afgiftsbestemmelser - harmonisering af lovgivningerne - omsætningsafgift - fælles merværdiafgiftssystem - afgiftspligtige transaktioner - privat anvendelse af et virksomhedsgode købt uden ret til fradrag - beskatning heraf ulovlig - borgernes mulighed for at paaberaabe sig den tilsvarende bestemmelse

((Raadets direktiv 77/388/EOEF, artikel 6, stk . 2, litra a))

Sammendrag

1 . Artikel 6, stk . 2, litra a), i sjette direktiv 77/388/EOEF om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter skal fortolkes saaledes, at bestemmelsen udelukker beskatning af afskrivningen paa et virksomhedsgode, som anvendes til privat brug, naar godet ikke har givet ret til at fradrage momsen, fordi det er koebt hos en ikke-afgiftspligtig person .

Det er ligeledes udelukket at beskatte afskrivningen, naar den afgiftspligtige, selv om han ikke kunne fradrage momsen ved leveringen af det af ham erhvervede gode, dog kunne fradrage momsen af tjenesteydelser eller goder, som han har modtaget eller erhvervet fra andre afgiftspligtige virksomheder med henblik paa vedligeholdelse eller drift af godet . I sidstnaevnte tilfaelde er det i overensstemmelse med det faelles merværdiafgiftssystem at beskatte de udgifter, der er afholdt med disse formaal for oej, idet en saadan loesning goer det muligt at undgaa dobbeltbeskatning af selve godet og samtidig sikre, at der opkraeves afgift af det endelige forbrug .

2 . Muligheden for fravigelse i henhold til artikel 6, stk . 2, andet punktum, i sjette direktiv 77/388/EOEF indebaerer ikke, at medlemsstaterne har ret til at beskatte privat brug af et virksomhedsgode, naar det anvendte gode ikke har givet ret til fuldt eller delvis fradrag af momsen .

3 . En afgiftspligtig kan for de nationale retter paaberaabe sig artikel 6, stk . 2, litra a), i sjette direktiv 77/388/EOEF, for saa vidt som denne bestemmelse udelukker beskatning af privat brug af et virksomhedsgode, som ikke har givet ret til fuldt eller delvis fradrag af momsen .

Dommens præmisser

1 Ved kendelse af 9 . december 1987, indgaaet til Domstolen den 16 . februar 1988, har Finanzgericht Muenchen i medfoer af EOEF-Traktatens artikel 177 forelagt en raeke praejudicielle spoergsmaal vedroerende fortolkningen af Raadets sjette direktiv 77/388/EOEF af 17 . maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter - Det faelles merværdiafgiftssystem : ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s . 1), herefter benaevnt "sjette direktiv ".

2 Spoergsmaalene er blevet rejst under en sag anlagt af advokat Heinz Kuehne, Muenchen, til proevelse af en af Finanzamt Muenchen III meddelt ansaettelse af merværdiafgiftstilsvar .

3 Ifoelge den tyske lov om omsætningsafgifter, Umsatzsteuergesetz 1980 (herefter benaevnt "UStG "), skal der svares merværdiafgift af privat brug af et virksomhedsgode . Yderligere kan den residuelle merværdiafgift i et brugt gode, som en ikke-afgiftspligtig person har solgt til en afgiftspligtig person, ikke fradrages af sidstnaevnte, selv om godet anvendes i dennes virksomhed .

4 Heinz Kuehne, der er afgiftspligtig i sin egenskab af advokat, havde koebt en brugt vogn af en privatperson, der ikke som saadan var afgiftspligtig, med henblik paa at anvende vognen dels i erhvervsmaessigt oejemed, dels til privat brug . Da Finanzamt Muenchen III opkraevde moms af afskrivningen i det omfang, Kuehne anvendte vognen til privat brug, anfaegtede han afgiftsansaettelsen ved Finanzgericht Muenchen . Kuehne gjorde gaeldende, at han ikke havde kunnet koebe bilen med fradrag af merværdiafgift, hvorfor beskatningen af den forholdsmaessige afskrivning for privatkoersel indebar, at der blev opkraevet dobbelt afgift, hvilket er i strid med momssystemet . Sagsoegeren gjorde gaeldende, at kun de rene driftsomkostninger og ikke

afskrivningen skulle tages i betragtning ved beskatningen af den private anvendelse af bilen .

5 Finanzgericht fandt, at en anvendelse af UStG efter ordlyden kunne rejse en vis tvivl i forhold til sjette direktiv, hvis artikel 6, stk . 2, litra a), bestemmer, at beskatning af privat brug af et virksomhedsgode forudsætter, at godet har givet ret til fuldt eller delvis fradrag af merværdiafgiften . Den nationale ret har derfor besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål :

"I - Hvorledes skal artikel 6, stk . 2, i Rådets sjette direktiv om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter fortolkes?

1) Gælder det i henhold til betingelsesbisaetningen 'saafremt dette gode har givet ret til fuldt eller delvis fradrag af merværdiafgiften' ,

a) at beskatning af privat brug kun er udelukket i de tilfælde, hvor den indgående afgift ikke kan fradrages på grund af afgiftsfri anvendelse af godet i virksomheden (Umsatzsteuergesetz' §15, stk . 2), henholdsvis på grund af en anvendelse af godet, som ikke har forbindelse med den afgiftspligtige persons transaktioner (sjette direktivs artikel 17, stk . 2), eller

b) at opkrævning af afgift også er udelukket, saafremt den indgående afgift af andre grunde ikke kan fradrages, eksempelvis på grund af erhvervelse af godet fra en ikke-afgiftspligtig person .

Saafremt spørgsmål 1) b) besvares bekræftende, ønskes følgende spørgsmål besvaret :

2) Giver et gode ret til delvis fradrag af merværdiafgift, jfr . artikel 6, stk . 2, 1 . punktum, litra a), saafremt den afgiftspligtige person ganske vist ikke kan fradrage merværdiafgift for det til ham leverede gode, men derimod for den tjenesteydelse eller de goder, som han har erhvervet fra andre erhvervsdrivende eller benyttet med henblik på vedligeholdelse (reparation, service osv .) eller forbrug (brændstoffer, smøremidler osv .)?

3) Saafremt spørgsmål 2) besvares benægtende,

a) giver artikel 6, stk . 2, andet punktum, da kun medlemsstaterne mulighed for at fravige bestemmelserne ved helt eller delvis at give afkald på beskatning af anvendelsen af goderne, jfr . bestemmelsens første punktum, litra a), eller

b) kan medlemsstaterne også beskatte denne anvendelse uden hensyn til, om det anvendte gode har givet ret til fuldt eller delvis fradrag af merværdiafgiften?

II - Saafremt spørgsmål 3) a) besvares bekræftende,

1) har den tyske lovgiver da ikke behørigt gennemført sjette momsdirektiv i national ret, for saa vidt der ifølge §1, stk . 1, nr . 2, litra b), i Umsatzsteuergesetz 1980 skal betales merværdiafgift af anvendelsen af et gode, der er bestemt for virksomheden, også selv om godet hverken har givet ret til fuldt eller delvis fradrag af merværdiafgiften?

Saafremt spørgsmål 1) besvares bekræftende,

2) kan en afgiftspligtig person da over for de retter, der i Forbundsrepublikken Tyskland har kompetence i afgifts - og skattesager, påberaabe sig sjette momsdirektivs artikel 6, stk . 2, første punktum, litra a), som fortolket af Domstolen?

III - Saafremt spoergsmaal I . 1) a), 2) eller 3) b) besvares bekræftende eller spoergsmaal II . 1) eller 2) besvares benægtende,

hvorledes skal sjette momsdirektivs artikel 11, punkt A, stk . 1, litra c), da fortolkes? Omfatter udgifterne alle de omkostninger, den afgiftspligtige person har haft i forbindelse med tjenesteydelsen, eller kun de af ham erlagte - i saa fald forholdsmaessige - vederlag for goder og tjenesteydelser i det omfang, disse har givet ret til fradrag af merværdiafgift?"

6 Vedroerende sagens retlige baggrund og faktiske omstaendigheder samt retsforhandlingernes forløb og de til Domstolen indgivne skriftlige indlæg henvises i øvrigt til retsmoder rapporten . Disse omstaendigheder omtales derfor kun i det følgende, saafremt det paa de enkelte punkter er noedvendigt for forstaaelsen af Domstolens argumentation .

Spoergsmaalet vedroerende beskatning af privat brug af et virksomhedsgode

(spoergsmaal I.1)

7 Med dette spoergsmaal oensker den nationale ret i det væsentlige afgjort, om sjette direktivs artikel 6, stk . 2, litra a), udelukker beskatning af afskrivningen af et virksomhedsgode i det omfang, det anvendes til privat brug, naar godet ikke har givet ret til fradrag af momsen, fordi det er blevet koebt af en ikke-afgiftspligtig person .

8 Det fremgaar af opbygningen af sjette direktiv, at ovennaevnte bestemmelse skal forhindre, at der ikke opkraeves afgift af et virksomhedsgode, der anvendes til privat brug, og der skal derfor kun opkraeves afgift af privat brug af dette gode, saafremt det har givet ret til fradrag af den moms, som belastede det ved erhvervelsen .

9 Saafremt den afgiftspligtige ikke er beføjet til at fradrage den residuelle merværdiafgift, som belastede det virksomhedsgode, der er koebt af en ikke-afgiftspligtig, maa godet anses for ikke at give ret til fradrag af moms, jfr . sjette direktivs artikel 6, stk . 2, litra a), og i henhold til denne bestemmelse er det derfor udelukket at beskatte den til den private brug af godet svarende afskrivning .

10 En saadan 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 .

11 Spoergsmaalet skal derfor besvares med, at sjette direktivs artikel 6, stk . 2, litra a), skal fortolkes saaledes, at bestemmelsen udelukker beskatning af afskrivningen paa et virksomhedsgode, som anvendes til privat brug, naar godet ikke har givet ret til at fradrage momsen, fordi det er koebt hos en ikke-afgiftspligtig person .

Spoergsmaalet vedroerende retten til "delvis" fradrag (spoergsmaal I.2)

12 Formaalet med dette spoergsmaal er at faa afgjort, om det første spoergsmaal skal besvares anderledes, saafremt den afgiftspligtige, selv om han ikke kunne fradrage momsen ved leveringen af det af ham erhvervede gode, dog kan fradrage momsen af tjenesteydelser eller goder, som han har modtaget eller erhvervet fra andre afgiftspligtige virksomheder med henblik paa vedligeholdelse eller drift af godet .

13 Det bemærkes, at ifølge sjette direktivs artikel 6, stk . 2, litra a), forudsætter beskatningen af privat brug af et virksomhedsgode, at selve godet, og ikke udgifterne til drift og vedligeholdelse heraf, har givet ret til fradrag af merværdiafgift .

14 Det fremgår heraf, at der må sondres mellem de afgiftsregler, der finder anvendelse ved levering af et virksomhedsgode, og de regler, der gælder for afgiftspligtige udgifter til drift og vedligeholdelse af godet .

15 Spørgsmaalet skal derfor besvares således, at besvarelsen af det første spørgsmål ikke ændres, såfremt den afgiftspligtige, selv om han ikke kunne fradrage momsen ved leveringen af det af ham erhvervede gode, dog kunne fradrage momsen af tjenesteydelser eller goder, som han har modtaget eller erhvervet fra andre afgiftspligtige virksomheder med henblik på vedligeholdelse eller drift af godet .

Spørgsmaalet vedrørende medlemsstaternes mulighed for at fravige bestemmelserne (spørgsmål I.3)

16 Med dette spørgsmål ønsker den nationale ret afgjort, om medlemsstaternes mulighed for at fravige bestemmelserne om beskatning af privat brug af et virksomhedsgode indebærer, at de helt eller delvis kan beskatte eller undlade at beskatte en sådan anvendelse, uanset om godet har givet ret til fuldt eller delvis fradrag af merværdiafgiften .

17 Det fremgår af det allerede anførte, at opkrævning af moms på privat brug af et virksomhedsgode, som ikke har givet ret til fuldt eller delvis fradrag af momsen, fører til dobbeltbeskatning, hvilket er i strid med princippet om afgiftsneutralitet, der danner grundlaget for det fælles merværdiafgiftssystem .

18 Det kan herefter fastslås, at medlemsstaternes mulighed for at undlade at beskatte privat brug af et virksomhedsgode under ingen omstændigheder indebærer, at de kan opkræve moms af privat brug, når godet ikke har givet ret til fuldt eller delvis fradrag af momsen .

19 Spørgsmaalet skal derfor besvares således, at medlemsstaterne ikke i medfør af sjette direktivs artikel 6, stk . 2, andet punktum, har ret til at beskatte privat brug af et virksomhedsgode, når det anvendte gode ikke har givet ret til fuldt eller delvis fradrag af momsen .

Vedrørende spørgsmaalet om gennemførelsen af sjette direktiv i national ret (spørgsmål II.1)

20 Den nationale ret ønsker med dette spørgsmål i det væsentlige afgjort, om sjette direktivs artikel 6, stk . 2, som fortolket ovenfor, udelukker nationale afgiftsbestemmelser, hvorefter der opkræves moms af privat brug af et virksomhedsgode, som ikke har givet ret til fuldt eller delvis fradrag af momsen .

21 Naar henses til ovenstående svar, må dette spørgsmål besvares bekræftende .

Vedrørende spørgsmaalet om den direkte virkning af sjette direktivs artikel 6, stk . 2 (spørgsmål II.2)

22 Med dette spørgsmål ønsker den nationale ret afgjort, om en afgiftspligtig person for de nationale retter kan påberåbe sig sjette direktivs artikel 6, stk . 2, for så vidt som bestemmelsen udelukker beskatning af privat brug af et virksomhedsgode, som ikke har givet ret til fuldt eller delvis fradrag af momsen .

23 Det bemærkes, at i henhold til Domstolens praksis (jfr . bl . a . dom af 19 . januar 1982, Becker, sag 8/81, Sml . s . 53), kan private, naar bestemmelser i et direktiv ud fra et

indholdsmaessigt synspunkt fremstaar som ubetingede og tilstraekkelig praecise, stoette ret herpaa i forhold til enhver national regel, der ikke er i overensstemmelse med direktivet .

24 Det fremgaar heraf, at naevnte bestemmelse simpelthen indeholder et klart forbud mod at opkraeve moms af privat brug af et virksomhedsgode, som ikke har givet ret til fuldt eller delvis fradrag af momsen .

25 For saa vidt er den af forbuddet foelgende forpligtelse til ikke at beskatte privat brug af virksomhedsgodet ikke behaeftet med nogen betingelser, ligesom der ikke stilles krav om en faellesskabsretlig eller national retsakt for at sikre dets gennemfoerelsen eller dets virkninger .

26 Forbuddet er saaledes absolut og i retlig henseende selvtilstraekkeligt, hvorfor det har direkte virkning i retsforholdet mellem medlemsstaterne og deres borgere .

27 Spoergsmaalet skal derfor besvares saaledes, at en afgiftspligtig for de nationale retter kan paaberaabe sig sjette direktivs artikel 6, stk . 2, for saa vidt som denne bestemmelse udelukker beskatning af privat brug af et virksomhedsgode, som ikke har givet ret til fuldt eller delvis fradrag af momsen .

Spoergsmaalet vedroerende beskatningsgrundlaget for privat brug af et virksomhedsgode (spoergsmaal III)

28 Med dette spoergsmaal oensker den nationale ret afgjort, om beskatningsgrundlaget, jfr . sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk . 1, litra c), for privat brug af et virksomhedsgode omfatter alle den afgiftspligtiges udgifter eller alene vederlaget for de goder og tjenesteydelser, som giver ret til fradrag af momsen .

29 I betragtning af de ovennaevnte svar er det tilstraekkeligt at fastslaa, at det er i overensstemmelse med det faelles merværdiafgiftssystem ikke at beskatte afskrivningen ved privat brug af et virksomhedsgode, som ikke har givet ret til fradrag af momsen, mens dette ikke er tilfaeldet med hensyn til udgifterne til drift og vedligeholdelse af godet, der er omfattet af den afgiftspligtiges fradragsret . En saadan loesning goer det nemlig muligt at undgaa dobbeltbeskatning af selve godet og samtidig sikre, at der opkraeves afgift af det endelige forbrug .

Afgørelse om sagsomkostninger

Sagens omkostninger

30 De udgifter, der er afholdt af Forbundsrepublikken Tysklands og Den Portugisiske Republiks regeringer samt af Kommissionen for De Europaeiske Faellesskaber, som har afgivet indlaeg for Domstolen, kan ikke godtgoeres . Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgoer et led i den sag, der verserer for den nationale ret, tilkommer det denne at traeffe afgørelse om sagens omkostninger .

Afgørelse

Paa grundlag af disse praemisser

kender

DOMSTOLEN (Sjette Afdeling)

vedroerende de spoergsmaal, som Finanzgericht Muenchen har forelagt ved kendelse af 9 . december 1987, for ret :

1) Artikel 6, stk . 2, litra a), i Raadets sjette direktiv 77/388/EOEF om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsaetningsafgifter - Det faelles merværdiafgiftssystem : ensartet beregningsgrundlag, skal fortolkes saaledes, at bestemmelsen udelukker beskatning af afskrivningen paa et virksomhedsgode, som anvendes til privat brug, naar godet ikke har givet ret til at fradrage momsen, fordi godet er koebt hos en ikke-afgiftspligtig person .

2) Besvarelsen af det foerste spoergsmaal aendres ikke, saafremt den afgiftspligtige, selv om han ikke kunne fradrage momsen ved leveringen af det af ham erhvervede gode, dog kunne fradrage momsen af tjenesteydelser eller goder, som han har modtaget eller erhvervet fra andre afgiftspligtige virksomheder med henblik paa vedligeholdelse eller drift af godet .

3) Medlemsstaterne har ikke i medfoer af sjette direktivs artikel 6, stk . 2, andet punktum, ret til at beskatte privat brug af et virksomhedsgode, naar det anvendte gode ikke har givet ret til fuldt eller delvis fradrag af momsen .

4) En afgiftspligtig kan for de nationale retter paaberaabe sig sjette direktivs artikel 6, stk . 2, for saa vidt som denne bestemmelse udelukker beskatning af privat brug af et virksomhedsgode, som ikke har givet ret til fuldt eller delvis fradrag af momsen .