

61991J0193

DOMSTOLENS DOM (SJETTE AFDELING) AF 25. MAJ 1993. - FINANZAMT MUENCHEN III
MOD GERHARD MOHSCHKE. - ANMODNING OM PRAEJUDICIEL AFGOERELSE:
BUNDESFINANZHOF - TYSKLAND. - MOMS - BESKATNING AF PRIVAT BRUG AF EN
FIRMABIL. - SAG C-193/91.

Samling af Afgørelser 1993 side I-02615

Sammendrag

Dommens præmisser

Afgørelse om sagsomkostninger

Afgørelse

Nøgleord

++++

Fiskale bestemmelser ° harmonisering af lovgivningerne ° omsætningsafgifter ° fælles merværdiafgiftssystem ° afgiftspligtige transaktioner ° privat anvendelse af et virksomhedsgode købt med ret til fradrag ° beskatning af de ydelser, der leveres i forbindelse med vedligeholdelse og drift af godet, og som ikke giver ret til fradrag ° ikke tilladt ° den relevante bestemmelse kan påberaibes af private

[Raadets direktiv 77/388, art. 6, stk. 2, litra a)]

Sammendrag

Artikel 6, stk. 2, litra a), i sjette direktiv 77/388 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter skal fortolkes saaledes, 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 saa vidt som denne brug omfatter tjenesteydelser udført af tredjemaend med henblik paa vedligeholdelse eller brug af godet, uden at den afgiftspligtige har mulighed for at fradrage den indgaaende afgift.

Ovennaevnte bestemmelse kan, for saa vidt som den foreskriver denne undtagelse, påberaibes af borgerne for de kompetente nationale domstole.

Dommens præmisser

1 Ved kendelse af 18. april 1991 indgaaet til Domstolen den 29. juli 1991 har Bundesfinanzhof i henhold til EOEF-traktatens artikel 177 forelagt to praejudicielle spoergsmaal vedroerende fortolkningen af artikel 6, stk. 2, i Raadets sjette direktiv 77/388/EOEF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsaetningsafgifter ° Det faelles mervaerdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1, herefter benaevnt "sjette direktiv").

2 Disse spoergsmaal er blevet rejst under en sag anlagt af Gerhard Mohsche til proevelse af en afgoerelse fra Finanzamt Muenchen III vedroerende fastsaettelsen af omsaetningsafgift for 1983.

3 I 1983 anvendte sagsoegeren i hovedsagen, der er vaerktoejsfabrikant, en personbil, der var bestemt for hans virksomhed, til private formaal. Ved fastsaettelsen af den for 1983 skyldige mervaerdiafgift medregnede Finanzamt i beskatningsgrundlaget et beloeb svarende til afskrivning af bilen samt en procentvis andel af visse omkostninger med hensyn til brugen og vedligeholdelsen af bilen.

4 Sagsoegeren anlagde sag ved Finanzgericht, Muenchen, til proevelse af Finanzamt's afgoerelse. 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 maatte inddrages i beskatningsgrundlaget, da sagsoegeren hverken havde erlagt eller fradraget mervaerdiafgift 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) udgoer en korrekt gennemfoerelse af sjette direktivs artikel 6, stk. 2. Den har derfor besluttet at udsaeette sagen paa Domstolens afgoerelse af foelgende praejudicielle spoergsmaal:

"1) Indeholder artikel 6, stk. 2, i sjette direktiv 77/388/EOEF med hensyn til privat brug af et gode, der er bestemt for virksomheden, ved hvis levering den afgiftspligtige kunne fradrage omsaetningsafgiften, et forbud mod paalaeggelse af afgift, for saa vidt denne brug ogsaa omfatter tjenesteydelser, som den afgiftspligtige har faaet udfoert af tredjemaend til vedligeholdelse eller til brug af godet uden mulighed for fradrag?

2) Saafremt spoergsmaal 1 besvares bekraeftende: Kan en afgiftspligtig paaberaabe sig dette forbud for nationale domstole?"

6 Hvad naermere angaar de faktiske omstaendigheder i hovedsagen, retsforhandlingernes forloeb samt de skriftlige indlaeg for Domstolen henvises til retsmoder rapporten. Disse omstaendigheder omtales derfor kun i det foelgende i det omfang, det er noedvendigt for forstaaelsen af Domstolens argumentation.

Foerste spoergsmaal

7 Med hensyn til det foerste spoergsmaal bemaerkes for det foerste, at sjette direktivs artikel 6, stk. 2, litra a), er affattet saaledes:

"Foelgende 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 oevrigt til virksomheden uvedkommende formaal, saa fremt dette gode har givet ret til fuldt eller delvis fradrag af mervaerdiafgiften

b) ...".

8 Det bemærkes dernæst, at Domstolen har fastslået, at det fremgaar 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, saafremt det har givet ret til fradrag af den moms, som belastede det ved erhvervelsen (dom af 27.6.1989, sag 50/88, Kuehne, Sml. s. 1925, præmis 8).

9 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 (dommen i Kuehne-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, naar 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, saaledes at der kun menes den egentlige anvendelse af et gode, eller i vid forstand, saaledes at det ogsaa 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; foelgelig skal "anvendelsen af et gode" forstås i vid forstand, saaledes at udtrykket omfatter alle dermed forbundne udgifter, uanset om de har givet ret til fradrag eller ej.

13 Denne opfattelse er imidlertid uforenelig med formaalet 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 erlaeggelse, 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 henhoerer 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 saaledes, 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 saa vidt som denne brug omfatter tjenesteydelser udfoert af tredjemaend 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 paaberaabe sig sjette direktivs artikel 6, stk. 2, litra a), for saa 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 saa vidt som denne brug omfatter tjenesteydelser udfoert af tredjemaend med henblik på vedligeholdelse eller brug af godet, uden at den afgiftspligtige har mulighed for at fradrage den indgående afgift.

17 Det bemaerkes, 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 indholdsmaessigt synspunkt fremstaar som ubetingede og tilstraekkeligt praecise, 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 omstaendigheder 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 påberaabe 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 tredjemand med henblik på vedligeholdelse eller brug af godet, uden at den afgiftspligtige har mulighed for at fradrage den indgående afgift.

Afgørelse om sagsomkostninger

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.

Afgørelse

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 Raadets sjette direktiv 77/388/EOEF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter ° Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, skal fortolkes saaledes, 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 tredjemand 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 påberaabe 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 tredjemand med henblik på vedligeholdelse eller

brug af godet, uden at den afgiftspligtige har mulighed for at fradrage den indgaaende afgift.