

61998C0415

Forslag til afgørelse fra generaladvokat Saggio fremsat den 13. april 2000. - Laszlo Bakcsi mod Finanzamt Fürstenfeldbruck. - Anmodning om præjudiciel afgørelse: Bundesfinanzhof - Tyskland. - Moms - Sjette momsdirektivs artikel 2, nr. 1, artikel 5, stk. 6, og artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a) - Gode med blandet anvendelse - Henførelse til den afgiftspligtige persons private formue eller erhvervsformue - Salg af et virksomhedsgode - Brugt genstand erhvervet fra en privatperson. - Sag C-415/98.

Samling af Afgørelser 2001 side I-01831

Generaladvokatens forslag til afgørelse

1 Bundesfinanzhof (Tyskland) har ved kendelse af 24. september 1998 forelagt Domstolen to 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 (herefter »sjette direktiv«) (1). Spørgsmålene er blevet rejst under en sag, hvor Laszlo Bakcsi (herefter »sagsøgeren«) har nedlagt påstand om, at han ikke skulle svare moms ved overdragelse af en bil, som han havde erhvervet fra en privatperson og havde henført til blandet anvendelse (både erhvervsmæssig og ikke-erhvervsmæssig).

Sjette momsdirektiv

2 Sjette direktiv om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter fuldendte indførelsen af momsen i Det Europæiske Fællesskab, idet der blev opstillet detaljerede regler om fastlæggelsen af afgiftsgrundlaget.

3 Ifølge sjette direktivs artikel 2, nr. 1, skal der svares moms af »levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab«.

4 Direktivets artikel 4 definerer, hvad der nærmere skal forstås ved afgiftspligtig person: I stk. 1 og stk. 2 bestemmes: »Som afgiftspligtig person anses enhver, der selvstændigt og uanset stedet udøver en af de i stk. 2 nævnte former for økonomisk virksomhed uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed«, og »De former for økonomisk virksomhed, der er omhandlet i stk. 1, er alle former for virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder, herunder minedrift og landbrug, samt virksomhed inden for liberale og dermed sidestillede erhverv. Som økonomisk virksomhed anses blandt andet transaktioner, der omfatter udnyttelse af materielle eller immaterielle goder med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter.«

5 Sjette direktivs artikel 5 vedrører begrebet levering af goder. I stk. 6 defineres de tilfælde, hvor den erhvervsdrivendes udtagelse af et gode fra virksomheden betragtes som sidestillet med

levering, som medfører afgiftspligt. Det bestemmes i dette stykke: »Med levering mod vederlag sidestilles det forhold, at en afgiftspligtig person fra sin egen virksomhed udtager et gode, som han anvender til privat brug for sig selv eller for sit personale, eller som han overdrager vederlagsfrit, eller i øvrigt benytter til et virksomheden uvedkommende formål, såfremt dette gode eller de bestanddele, det er sammensat af, har givet ret til fuldt eller delvis fradrag af merværdiafgiften. Udtagelse af goder til virksomhedens eget brug i form af gaver af ringe værdi og vareprøver omfattes dog ikke af denne bestemmelse.«

6 Direktivets artikel 6 definerer - stadig med henblik på afgiftspligten - hvad der skal forstås ved tjenesteydelser. Det følger af ordlyden af stk. 2, litra a), at »anvendelsen af et gode, der er bestemt for virksomheden, til privat brug for den afgiftspligtige person selv eller for hans personale eller i øvrigt til virksomheden uvedkommende formål, såfremt dette gode har givet ret til fuldt eller delvis fradrag af merværdiafgiften« sidestilles med tjenesteydelser mod vederlag.

7 I artikel 10, stk. 1, litra a), defineres afgiftspligtens indtræden som »... den omstændighed, der bevirker, at lovens betingelser for afgiftens forfald er opfyldt«.

8 Direktivets artikel 11 vedrører fastlæggelsen af beskatningsgrundlaget. I henhold til artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), er dette »ved levering af goder og tjenesteydelser ... den samlede modværdi, som leverandøren eller tjenesteyderen modtager eller vil modtage af køberen, aftageren eller tredjemand for de pågældende transaktioner, herunder tilskud, der er direkte forbundet med transaktionernes pris ...«.

9 Hvad angår fritagelser bestemmer artikel 13, punkt B: »Med forbehold af andre fællesskabsbestemmelser fritager medlemsstaterne på betingelser, som de fastsætter for at sikre en korrekt og enkel anvendelse af nedennævnte fritagelser, og med henblik på at forhindre enhver mulig form for svig, unddragelse og misbrug:

...

c) levering af goder, der udelukkende har været anvendt i forbindelse med sådanne former for virksomhed, som i medfør af denne artikel eller af artikel 28, stk. 3, litra b), er fritaget for afgift, såfremt disse goder ikke har givet ret til fradrag, samt levering af goder, hvis anskaffelse eller anvendelse har været undtaget fra retten til fradrag ...« (2).

10 Med hensyn til fradragene bestemmer artikel 17, stk. 1: »Fradragsretten indtræder samtidig med, at den fradragsberettigede afgift forfalder.«

11 Endelig bestemte artikel 32, stk. 1, i den oprindelige udgave af direktivet (ophævet ved direktiv 94/5/EF) (3): »Rådet vedtager inden 31. december 1977 med enstemmighed på forslag af Kommissionen Fællesskabets afgiftsordning for brugte genstande, kunstgenstande, antikviteter og samlerobjekter«.

Denne artikel blev først gennemført i februar 1994 ved direktiv 94/5. I direktivets artikel 1, nr. 3, punkt A, litra e), (nu sjette direktivs artikel 26a) defineres en »afgiftspligtig videreforhandler« som en afgiftspligtig person, der:

»... som led i sin økonomiske virksomhed køber eller udtager til brug for sin virksomhed eller indfører brugte genstande og/eller kunstgenstande, samlerobjekter eller antikviteter med henblik på videresalg, uanset om denne afgiftspligtige person handler for egen regning eller for en andens regning i henhold til en kommissionsaftale med henblik på køb eller salg«.

Desuden fremgår det af artiklens punkt B:

»1. Medlemsstaterne anvender på leveringer af brugte genstande, kunstgenstande, samlerobjekter og antikviteter, der foretages af afgiftspligtige videreforhandlere, en særordning

med afgift af den afgiftspligtige videreforhandlers fortjenstmargen i overensstemmelse med følgende bestemmelser.

2. De i stk. 1 omhandlede leveringer er leveringer foretaget af en afgiftspligtig videreforhandler af brugte genstande, kunstgenstande, samlereobjekter eller antikviteter, som er leveret til ham inden for Fællesskabet:

- af en ikke-afgiftspligtig person ...

3. Beskatningsgrundlaget for de leveringer af goder, der er omhandlet i stk. 2, er den afgiftspligtige videreforhandlers fortjenstmargen med fradrag af den merværdiafgift, der vedrører selve fortjenstmargenen. Denne margin er lig med forskellen mellem den af den afgiftspligtige videreforhandler forlangte salgspris for godet og købsprisen.«

Den nationale lovgivning

12 De nationale retsregler, som er relevante for løsningen af tvisten i hovedsagen er indeholdt i Umsatzsteuergesetz (den tyske lov om omsætningsafgift, herefter »UStG 1980«). I henhold til lovens § 1, stk. 1, nr. 1, 1. pkt., svares der moms af leverancer, der af en erhvervsdrivende udføres mod vederlag i indlandet som led i hans virksomhed. Ifølge § 10, stk. 1, 1. pkt., i UStG 1980 beregnes omsætningen i forbindelse med leverancer ud fra vederlaget.

Faktiske omstændigheder og præjudicielle spørgsmål

13 Sagsøgeren drev i 1990 selvstændig virksomhed som vognmand. Han anvendte hertil en bil af mærket Mercedes 300 D, der - som det fremgår af forelæggelseskendelsen - for 70%'s vedkommende blev anvendt til erhvervsmæssige formål og for 30%'s vedkommende blev anvendt til private formål.

14 Sagsøgeren havde erhvervet bilen fra en privatperson. Denne omstændighed havde forhindret ham i at fradrage den i købsprisen indeholdte moms. I 1989 foretog han reparationer på bilen og fratrak momsen af de afholdte udgifter hertil. I maj 1990 solgte sagsøgeren sin Mercedes for en pris af 19 000 DEM uden at anføre momsen af bilens pris særskilt i en faktura.

15 Efter at bilen var blevet solgt, opkrævede den tyske afgiftsforvaltning i forbindelse med afgiftsansættelsen for 1990 moms af salget af bilen i henhold til de nationale bestemmelser om omsætningsafgift, idet afgiftsgrundlaget blev fastsat til købsprisen, dvs. 19 000 DEM med fradrag af den deri indeholdte moms (2 334 DEM). Som følge heraf fremsatte afgiftsforvaltningen over for sagsøgeren ved afgørelse af 24. maj 1994 påkrav om betaling af denne moms.

16 Sagsøgeren indgav en administrativ klage over denne afgiftsansættelse, og efter at denne var blevet afvist, anlagde han sag ved Finanzgericht. Denne ret gav han kun delvis medhold i sagen, idet den nedsatte beregningsgrundlaget for den private brug af bilen, med de omkostninger og ydelser, for hvilke sagsøgeren ikke havde kunnet opnå fradrag for moms. Imidlertid fandt Finanzgericht, at salget af bilen principielt var momspligtigt, fordi han i 1989 havde krævet fradrag for omkostninger til reparation af bilen. Ifølge Finanzgericht havde sagsøgeren dermed givet udtryk for, at han ønskede at henføre godet til sin virksomhed.

17 Sagsøgeren indgav revisionsanke til Bundesfinanzhof (den øverste retsinstans i skatte- og afgiftssager) til prøvelse af afgørelsen, idet han nedlagde påstand om, at den skulle annulleres og om, at hans momstilsvær, som for 1990 var beregnet til 2 334 DEM, følgelig skulle nedsættes.

18 Det fremgår af forelæggelseskendelsen, at Bundesfinanzhof for det første fastslog, at det fulgte af de nationale momsregler, at sagsøgerens levering af bilen skulle betragtes som momspligtig, såfremt den havde fundet sted »som led i ... virksomhed(en)«. I den foreliggende sag var den nationale ret imidlertid i tvivl om, hvorvidt sagsøgeren reelt havde overdraget bilen »som led i

virksomheden«. For så vidt angik goder med blandet anvendelse syntes det således at følge af den tyske lovgivning, i lyset af national retspraksis, herunder navnlig en dom afsagt af Bundesfinanzhof den 25. marts 1988, at det ikke var udelukket, at en bil - selv om den både anvendtes som et gode til erhvervsmæssig brug og til private formål - i sin helhed kunne henføres til den afgiftspligtige persons private formue. Ifølge Bundesfinanzhof var det tvivlsomt, om denne mulighed var forenelig med sjette direktiv, således som det er blevet fortolket i Domstolens praksis.

19 Den nationale ret var også i tvivl om, hvorvidt der altid skal svares moms af leveringen af bilen, også i de tilfælde, hvor den skal betragtes som en del af virksomhedens formue. I den forbindelse havde sagsøgeren for den forelæggende ret gjort gældende, at denne situation ikke alene fører til dobbelt afgiftspålæggelse, men også er selvmodsigende i relation til reglerne i sjette direktiv. Således følger det af direktivets artikel 5, stk. 6, at det forhold, at en erhvervsdrivende udtager et gode fra sin virksomhed, og anvender det til privat brug for sig selv, kun er momspligtigt, såfremt godet har givet ret til helt eller delvis fradrag af merværdiafgiften. På denne baggrund ville pålæggelse af afgift på salget af en bil, som er erhvervet fra en privatperson uden mulighed for fradrag medføre en forskellig behandling efter reglerne om levering og efter reglerne for udtagelse, som er ubegrundet, og den ville føre til, at den afgiftspligtige person måtte udelukkes fra momspligten ved leveringen af brugte biler.

Endelig fandt Bundesfinanzhof, at selv om såvel sjette direktivs artikel 13 som dets artikel 26a opstiller tilfælde, hvor en afgiftspligtig persons leveringer af goder, hvis erhvervelse har været udelukket fra fradragsretten, fritages for moms, omfattede disse tilfælde ikke den situation, som var genstand for den konkrete sag.

20 Da Bundesfinanzhof fandt, at en fortolkning af sjette direktivs bestemmelser var nødvendig for tvistens afgørelse, besluttede den at udsætte sagen og at forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1. Kan en erhvervsdrivende fuldt ud henføre et gode med blandet anvendelse (både erhvervsmæssig og ikke-erhvervsmæssig) til sin private formue uafhængigt af, i hvilket omfang godet benyttes erhvervsmæssigt?

2. Skal overdragelse af et gode, som overdrageren uden fradragsret for indgående afgift har erhvervet fra en privatperson til brug i sit erhverv, i henhold til artikel 2, nr. 1, og artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), i direktiv 77/388/EØF fuldt ud pålægges merværdiafgift?«

Det første præjudicielle spørgsmål

21 Med det første spørgsmål ønsker den nationale ret nærmere bestemt oplyst, om en afgiftspligtig person efter sjette momsdirektivs bestemmelser fuldt ud kan henføre et gode med blandet anvendelse til sin private formue eller anvende det delvis til erhvervsmæssige formål, delvis til private formål.

22 Ifølge Kommissionen er denne mulighed udelukket, og dette skyldes, at selv om det må antages, at den afgiftspligtige person kan vælge, om og i hvilket omfang et gode skal henføres til hans private formue eller til erhvervsformuen, foretages valget i kraft af godets anvendelse. Det er Kommissionens opfattelse, at den afgiftspligtige person, når han anvender godet helt eller delvis til erhvervsmæssige formål, foretager et egentligt valg med hensyn til helt eller delvis at henføre det til virksomheden.

23 Derimod finder den tyske regering, at den blotte omstændighed, at den afgiftspligtige person - helt eller delvis - anvender et gode til erhvervsmæssige formål, ikke nødvendigvis indebærer, at han ønsker helt eller delvis at henføre det til virksomheden. Henførelsen af godet afhænger således fuldt ud af den afgiftspligtige persons vilje, som kommer til udtryk gennem udøvelsen af den fradragsret, som ifølge sjette direktiv er forbeholdt for erhvervelse af goder til erhvervsmæssig

brug. Såfremt denne mulighed ikke eksisterer - som i den foreliggende sag - kan den afgiftspligtige persons valg følge af andre forhold, som stadig vedrører udøvelsen af fradragsretten, såsom fradrag af moms betalt for omkostninger forbundet med godet.

24 For det første bemærkes, at det klart følger af såvel forelæggelseskendelsen som af parternes indlæg, at det første præjudicielle spørgsmål ikke rejser tvivl om princippet om, at den afgiftspligtige person, når han har erhvervet et gode, frit kan vælge, om det skal henføres til den private formue eller til erhvervsformuen. Jeg mener ikke, der er nogen tvivl om, at der gælder en sådan frihed. Ganske vist vedrører spørgsmålet de kriterier, der skal anvendes med henblik på konkret at fastslå, hvilket valg den afgiftspligtige person har truffet. Således skal den forelæggende rets spørgsmål besvares benægtende eller bekræftende, alt efter om man - som Kommissionen - baserer sig på, at anvendelsen af godet er bestemmende for, hvilken formue, det henhører under (hvorfor det som udgangspunkt er udelukket, at et gode, som anvendes til blandede formål, udelukkende henføres til en erhvervsdrivendes private formue), eller om man - som den tyske regering - antager, at henførelsen af et gode til en bestemt formue beror på andre forhold end godets anvendelse, herunder navnlig på udøvelsen af fradragsretten for indgående afgift (idet det antages, at den erhvervsdrivende henfører et gode med blandet anvendelse til sin private formue).

25 Generelt kan jeg tilslutte mig den tyske regerings opfattelse. Sjetten direktiv indeholder således ingen bestemmelse, som støtter Kommissionens argumentation om, at der eksisterer en forbindelse mellem godets anvendelse og den formue, det skal henføres til. Tværtimod, og som den tyske regering ligeledes har gjort gældende under retsmødet, følger det modsatte indirekte af ordlyden af sjetten direktivs artikel 6, stk. 2 (4). Denne artikel, som opstiller reglerne for den afgiftspligtige persons private anvendelse af virksomhedsgoder, bekræfter, at den formue, som et gode henhører under, ikke nødvendigvis afhænger af, hvilken anvendelse godet henføres til med henblik på spørgsmålet, om sjetten direktiv finder anvendelse.

26 Denne løsning bekræftes af Domstolens praksis, hvorefter det forhold at »... en afgiftspligtig person i et bestemt tilfælde har erhvervet goder til brug for sin økonomiske virksomhed i den i det sjetten direktivs artikel 4 forudsatte betydning, er et faktisk spørgsmål, som skal vurderes under hensyntagen til samtlige de foreliggende omstændigheder« (5). Det er næppe nødvendigt at tilføje, at det påhviler den nationale ret, som har kendskab til samtlige faktiske omstændigheder i sagen, at foretage denne bedømmelse. Hvad nærmere angår goder med blandet anvendelse, har Domstolen desuden udtrykkeligt udtalt, at den afgiftspligtige person har mulighed for at vælge [... med henblik på anvendelsen af [sjetten direktiv] ... om han vil lade den del af et gode, som benyttes til privat brug, indgå i sin virksomhed] og følgelig, at »... investeringsgoder, der både anvendes til erhvervsmæssige og private formål, ikke desto mindre kan behandles som goder, der er bestemt for virksomheden, for hvilke der i princippet fuldt ud kan fradrages merværdiafgift« (6).

Det er således min opfattelse, at det følger af retspraksis, særligt af den sidstnævnte dom, og med stor tydelighed, at der inden for momssystemet ikke er nogen direkte og nødvendig forbindelse mellem anvendelsen af et gode og den formue, som det henhører under. Det er korrekt, som det anføres af den forelæggende ret, at Domstolen aldrig specifikt har taget stilling til den situation, at et gode med blandet anvendelse fuldt ud henføres til den erhvervsdrivendes private formue, men jeg ser ingen grund til at udelukke denne mulighed.

27 På baggrund af, hvad der er anført hidtil, og for mere specifikt at svare på det forelagte spørgsmål, er der efter min opfattelse ingen tvivl om, at den afgiftspligtige persons frihed med hensyn til at vælge, hvilken formue han vil henføre de erhvervede goder til, indebærer, at han kan beslutte, at goder, som han delvis anvender i sin virksomhed, fuldt ud skal henføres til hans private formue.

28 Når dette er slået fast, finder jeg det dog også hensigtsmæssigt at knytte nogle bemærkninger til det kriterium, som er fremhævet af den tyske regering, og som vedrører udøvelsen af fradragsretten. Af grunde, som jeg vil gøre rede for i det følgende, er det således min opfattelse, at

dette kriterium indtager en særlig plads blandt de forskellige forhold, som skal tages i betragtning ved fortolkningen af den erhvervsdrivendes adfærd i forbindelse med valget af den formue, som et gode skal henføres til.

Som bekendt er momssystemet kendetegnet ved, at det har til formål at beskatte de endelige forbrugere, og at de hovedansvarlige for betalingen af afgiften (dvs. dem, som skal opfylde de formelle krav, som er fastsat i lovgivningen) er de afgiftspligtige personer. Med henblik på at sikre, at systemet virker efter hensigten, og særligt, at de afgiftspligtige, som modtager og betaler afgiften, ikke selv pålægges byrder, er der fastsat en metode til afgiftspålægning og fradrag, som har til formål at gøre afgiften »neutral« i relation til dem. På denne baggrund adskiller den afgiftspligtige persons situation - på området for fællesskabets momsregler - sig fra den endelige forbrugers netop derved, at det kun er en førstnævnte, som kan drage fordel af den ovennævnte mekanisme. Heraf følger, at på det tidspunkt, hvor en person gør brug af sin valgfrihed ved at henføre et gode til sin virksomhed eller til sin private formue, vælger han samtidig, om han ønsker at inddrage godet under afgiftssystemet ved at lade det indgå i det beskrevne beskatnings- og fradragssystem, eller, såfremt han handler som endelig forbruger, ved at give helt afkald på systemet. Det forhold, at en person udøver sin fradragsret for afgifter betalt ved erhvervelsen af godet, forekommer mig således at kunne betragtes som en fuldstændig legitim grund til at fastslå, at han har besluttet at henføre godet til virksomheden.

Selv om det i den foreliggende sag ikke har været muligt at opnå fradrag for indgående moms i forbindelse med erhvervelsen af bilen, idet sælgeren var en privatperson, er det min opfattelse, at konstateringerne i det foregående også kan omfatte sagsøgerens valg med hensyn til at fradrage momsen af omkostningerne til reparation af bilen. Efter min opfattelse udgør denne sidstnævnte omstændighed et afgørende bevis for, at det kan udelukkes, at han har henført godet fuldt ud til den private formue.

29 På denne baggrund finder jeg - for så vidt angår det første præjudicielle spørgsmål og i tilslutning til det allerede anførte - at en erhvervsdrivende kan henføre et gode med blandet anvendelse til sin private formue. Imidlertid skal det utvetydigt fremgå af hans adfærd, at han har ønsket fuldt at holde godet ude fra merværdiafgiftsordningen.

Det andet præjudicielle spørgsmål

30 Med det andet præjudicielle spørgsmål ønsker den nationale ret oplyst, om der skal svares moms af salg af et gode, som den erhvervsdrivende har anskaffet til erhvervsmæssige formål, selv om det på tidspunktet for erhvervelsen ikke var muligt at fradrage moms som følge af, at godet blev erhvervet fra en privatperson, som ikke var momspligtig. Ingen af parterne bestrider, at denne momspligt medfører en dobbelt afgiftspålægning, som er i strid med principperne vedrørende merværdiafgiften, navnlig princippet om afgiftsneutralitet, da den afgiftspligtige person reelt er tvunget til at svare moms, enten på tidspunktet for godets anskaffelse (uden mulighed for fradrag af beløbet), eller i forbindelse med afhændelsen (idet der opstår et momstilsvær for den afgift, der er inkluderet i salgsprisen).

31 I denne forbindelse må det antages, at det følger af den generelle ordning for afgift af leveringer i henhold til sjette direktivs artikel 2, nr. 1 (7), at den nødvendige og tilstrækkelige betingelse for, at en levering er afgiftspligtig er, at den mod vederlag er foretaget af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab. Derimod er det helt uden betydning, om det afhændede gode har givet adgang til fradrag af indgående moms på købstidspunktet.

32 De eneste bestemmelser i sjette direktiv, hvoraf det fremgår, at momspligten er betinget af forudgående fradrag, er artikel 5, stk. 6, vedrørende udtagelsesreglerne, og artikel 6, stk. 2, vedrørende anvendelse af et gode, som er bestemt for virksomheden, til private formål (8). Denne betingelse kan forklares med dens nære tilknytning til artiklernes særlige formål. Som Domstolen har fastslået i forbindelse med udtagelsesreglerne - men med en begrundelse, som også kan

omfatte anvendelse af virksomhedsgoder til private formål - er »... formålet med det sjette momsdirektivs artikel 5, stk. 6 ... at sikre ligebehandling af den afgiftspligtige person, som udtager et gode af sin virksomhed, og en almindelig forbruger, der køber et gode af samme art. For at nå dette mål hindrer denne bestemmelse, at en afgiftspligtig person, som har kunnet fradrage momsen på købet af et gode, der er tilknyttet hans virksomhed, fritages for at betale moms, når han udtager godet af sin virksomhedsformue til privat brug, og at han dermed nyder uberettigede fordele i forhold til den almindelige forbruger, som køber godet og herved betaler moms« (9). Med andre ord regulerer de nævnte bestemmelser særlige tilfælde, hvor betingelsen om, at der skal være sket et momsfradrag, er nødvendig for at definere den risiko for afgiftsunddragelse, som tilsigtes undgået med de to regler.

På denne baggrund er der således min opfattelse, at der ikke kan gives sagsøgeren medhold i hans argumentation om, at den forskel, der opstår efter reglerne for udtagelse og reglerne for overdragelse, når det afhændede gode er erhvervet hos en ikke-afgiftspligtig privatperson, giver anledning til en forskellig behandling, som bør fjernes ved at udelukke levering af brugte genstande fra afgiftspligt (10). For det første medfører de to regelsæt ingen forskellig behandling, for så vidt som de - som ovenfor anført - tager udgangspunkt i forskellige krav og betingelser. For det andet udvides betingelsen om, at der skal være sket fradrag for moms, som er betalt i forbindelse med erhvervelsen af godet - såfremt man følger sagsøgerens seneste argumentation - reelt til også at omfatte de almindelige regler for leveringen. Dette står imidlertid klart i modsætning til bestemmelserne i sjette direktivs artikel 2, nr. 1.

33 Der skal også tages hensyn til, at den i hovedsagen omhandlede levering ikke falder ind under de tilfælde af afgiftsfritagelse, som er angivet i sjette direktivs artikel 13, herunder navnlig i punkt B, litra c) (11). Som det med rette er anført af den nationale ret, omfatter disse fritagelser - selv om de netop har til formål at undgå dobbelt afgiftsbelastning (12) - ikke udtrykkeligt goder, som er erhvervet fra privatpersoner uden fradragsret. Endvidere består bestemmelserne af undtagelser, som ikke kan gøres til genstand for en udvidende fortolkning (13).

34 Endelig er den foreliggende sag heller ikke omfattet af den ordning, som er fastsat ved direktiv 94/5 om tilføjelse til det fælles merværdisystem, og hvorved der er indført en særordning for brugte genstande, kunstgenstande, samlereobjekter og antikviteter (14). Det følger af denne retsakt, at der i sjette direktiv indsættes en ny artikel 26a, som opstiller regler for brugte genstande, og som netop tager sigte på at undgå dobbelt afgiftspålæggelse og fordrejning af konkurrencen mellem afgiftspligtige (15). Imidlertid er disse regler forbeholdt afgiftspligtige videreforskere, dvs. personer, hvis hovederhverv består i køb og salg af brugte genstande. Eftersom sagsøgeren ikke hører til denne gruppe, finder reglerne i sjette direktivs artikel 26a ikke anvendelse i den foreliggende sag.

35 På grundlag af ovenstående er det min opfattelse, at man bør nå til den konklusion, at levering af et gode, som foretages af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab, men ikke i egenskab af afgiftspligtig videreforsker i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i sjette direktivs artikel 26a, er omfattet af anvendelsesområdet for artikel 2, nr. 1, og at leveringen dermed er afgiftspligtig, selv om det afhændede gode ikke har givet anledning til fradrag, idet det er erhvervet fra en privatperson.

36 Under alle omstændigheder medfører denne situation en dobbelt afgiftsbelastning, hvilket som det anføres af Domstolen »... er i strid med princippet om afgiftsneutralitet, der danner grundlaget for det fælles merværdiafgiftssystem, sjette direktiv er en del af« (16). Domstolen behandlede imidlertid denne problemstilling i dommen i sagen ORO Amsterdam Beheer og Concerto fra 1989 (17). I denne sag skulle Fællesskabets retsinstanser tage stilling til, om det var lovligt at opkræve afgift af levering af et gode, som var erhvervet fra en privatperson uden fradragsret. Den eneste forskel fra den foreliggende sag består i, at reglerne om ordningen for brugte genstande ikke var i kraft i 1989. På daværende tidspunkt var sjette direktivs artikel 32, hvorefter Rådet inden den 31.

december 1977 skulle vedtage en særlig afgiftsordning for brugte genstande, kunstgenstande, antikviteter og samlereobjekter (18), endnu ikke gennemført.

37 I dommen i sagen ORO Amsterdam Beheer og Concerto nåede Domstolen frem til, at den dobbelte afgiftsbelastning af den erhvervsdrivende, som havde solgt en brugt genstand, var uundgåelig, idet det ikke kunne antages, at staten - i mangel af fællesskabsbestemmelser på området - var forpligtet til at fastsætte en særlig ordning for denne type goder i sin lovgivning. Domstolen udtalte for det første, at »... den omstændighed, at medlemsstaterne inden for rammerne af den pligt til samarbejde, der påhviler dem i medfør af [EF-]traktatens artikel 5 [nu artikel 10 EF], opretholder eller indfører nationale bestemmelser med henblik på at gennemføre Fællesskabets formål i tilfælde af Rådets passivitet med at træffe foranstaltninger, der er omfattet af De Europæiske Fællesskabers enekompetence, i visse tilfælde principielt ikke kan give grundlag for kritik«. Domstolen udtalte dog ligeledes, at »... denne praksis ... imidlertid ikke [medfører] et generelt princip om, at medlemsstaterne er forpligtede til at sætte sig i Rådets sted, når Rådet afholder sig fra at træffe foranstaltninger, der henhører under dets kompetence« (19).

38 Domstolen har endvidere udtalt, at »Fællesskabets momsordning [...] efter en helhedsbedømmelse [er] resultatet af en gradvis harmonisering af de nationale lovgivninger«, og at »denne harmonisering, således som den er gennemført ved flere på hinanden følgende direktiver, og navnlig ved sjette direktiv, endnu ikke [er] en fuldstændig harmonisering«. Domstolen præciserede endvidere: »[d]enne harmonisering har bl.a. til formål at udelukke dobbelt afgiftsbelastning, idet det er et led i momssystemet, at der i hvert beskatningsled foretages fradrag af den afgift, der har belastet et tidligere omsætningsled«, men den tilføjede også, at »... dette mål imidlertid ikke [er] nået endnu, og [at] det i det fælles merværdiafgiftssystems nuværende udformning [er] umuligt at hente det fornødne grundlag for definitionen af og fastsættelsen af gennemførelsesforanstaltninger til en fælles afgiftsordning, hvorved der kan undgås dobbelt afgiftsbelastning ved handel med brugte genstande«. Heraf udledte Domstolen, at »så længe fællesskabslovgiver ikke har udstedt regler, [må det] være artikel 32 i sjette direktiv, der finder anvendelse, og herefter er de medlemsstater, der anvender en særlig momsordning for brugte genstande, bemyndiget til at opretholde denne ordning, men til gengæld ikke forpligtet til at indføre en særlig ordning, såfremt der ikke allerede eksisterer en sådan« (20).

39 Det er min opfattelse, at Domstolens ræsonnement - i hvert fald principielt - også kan finde anvendelse i den foreliggende sag. Ganske vist har Rådet i mellemtiden udstedt direktivet om en ordning for brugte genstande, men som jeg har understreget ovenfor, er den situation, der er genstand for den foreliggende sag, ikke omfattet af disse regler. Det er således åbenbart, at der i det gældende momssystem fortsat er en lakune, som ikke er blevet udfyldt under harmoniseringsprocessen.

40 Mens det således på grundlag af traktatens artikel 5 kan fastslås, at nationale bestemmelser, som tilsigter at udfylde denne lakune, i princippet kan godtages på betingelse af, at de må anses for at være i overensstemmelse med principperne i Fællesskabets momsregler (21), kan det imidlertid ikke antages, at der gælder en forpligtelse hertil. Med andre ord er medlemsstaterne ikke forpligtet til - med henblik på at udelukke dobbelt afgiftspålæggelse - i deres momslovgivning at indføre bestemmelser, som tilsigter at udelukke levering af brugte genstande fra afgiftspligt, når leveringen udføres af en erhvervsdrivende, som ikke hører under kategorien afgiftspligtige videreforhandlere i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i sjette direktivs artikel 26a.

Forslag til afgørelse

41 Sammenfattende skal jeg foreslå Domstolen at besvare de af Bundesfinanzhof forelagte spørgsmål på følgende måde:

»1) En erhvervsdrivende kan lovligt henføre et gode med blandet anvendelse (både erhvervsmæssig og ikke-erhvervsmæssig) til sin private formue, uafhængigt af, i hvilket omfang

det er blevet anvendt erhvervsmæssigt, på betingelse af, at det utvetydigt fremgår af hans adfærd, at han har ønsket fuldt at holde godet ude fra merværdiafgiftsordningen.

2) I henhold til artikel 2, nr. 1, og artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter - Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, er salg af et gode, som sælgeren har erhvervet fra en privatperson til brug for sin virksomhed og uden ret til fradrag for indgående moms, fuldt ud omfattet af merværdiafgiftspligten.«

(1) - EFT L 145, s. 1.

(2) - For fuldstændighedens skyld skal jeg tilføje, at der ved artikel 28 indføres en overgangsperiode, hvori medlemsstaterne i overensstemmelse med bestemmelserne i stk. 3, litra f), kan »bestemme, at ved levering af bygninger og byggegrunde, der er købt med henblik på videresalg af en afgiftspligtig person, som ikke er fradragsberettiget i forbindelse med erhvervelsen, består beskatningsgrundlaget af forskellen mellem salgspris og købspris«.

(3) - Rådets direktiv 94/5/EF af 14.2.1994 om tilføjelse til det fælles merværdisystem og om ændring af direktiv 77/388/EØF - Særordning for brugte genstande, kunstgenstande, samlerojekter og antikviteter (EFT L 60, s. 16).

(4) - Jf. ovenfor i punkt 6.

(5) - Dom af 11.7.1991, sag C-97/90, Lennartz, Sml. I, s. 3795, præmis 21. Jf. i den forbindelse også dom af 26.9.1996, sag C-230/94, Enkler, Sml. I, s. 4517, præmis 26-29.

(6) - Dom af 4.10.1995, sag C-291/92, Armbrrecht, Sml. I, s. 2775, præmis 20.

(7) - Jf. ovenfor i punkt 3.

(8) - Jf. henholdsvis punkt 5 og 6 ovenfor.

(9) - Dom af 6.5.1992, sag C-20/91, De Jong, Sml. I, s. 2847, præmis 15. Jf. også Enklerdommen, og dom af 27.4.1999, sag C-48/97, Kuwait Petroleum, Sml. I, s. 2323, præmis 21, og navnlig for så vidt angår udvidelsen af den begrundelse, der er fremført for artikel 5, stk. 6, til også at gælde for artikel 6, stk. 2, dom af 16.10.1997, sag C-258/95, Fillibeck, Sml. I, s. 5577, præmis 25.

(10) - Jf. hertil ovenfor i punkt 20.

(11) - Jf. ovenfor i punkt 9.

(12) - Jf. i denne retning dom af 25.6.1997, sag C-45/95, Kommissionen mod Italien Sml. I, s. 3605, præmis 15.

(13) - Jf. herom bl.a. dom af 5.6.1997, sag C-2/95, SDC, Sml. I, s. 3017, præmis 20), af 12.11.1998, sag C-149/97, Institute of the Motor Industry, Sml. I, s. 7053, præmis 17, og af 7.9.1999, sag C-216/97, Gregg, Sml. I, s. 4947, præmis 12.

(14) - Jf. ovenfor.

(15) - Som det netop fremgår af femte betragtning til direktiv 94/5.

(16) - Dom af 27.6.1989, sag 50/88, Kühne, Sml. s. 1925, præmis 10.

(17) - Dom af 5.12.1989, sag C-165/88, ORO Amsterdam Beheer og Concerto, Sml. s. 4081.

(18) - Jf. ovenfor i punkt 11.

(19) - Dommens præmis 15.

(20) - Dommen i sagen ORO Amsterdam Beheer og Concerto, præmis 21-24.

(21) - Jf. i denne retning, også for så vidt angår de grænser, som disse stater støder på, dom af 5.5.1981, sag 804/79, Kommissionen mod Det Forenede Kongerige, Sml. s. 1045, præmis 21, 22 og 23, og af 28.3.1984, forenede sager 47/83 og 48/83, Pluimveeslachterij Midden-Nederland og Pluimveeslachterij Van Miert, Sml. s. 1721, præmis 22 og 23.