

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT

Y. BOT

fremsat den 13. december 2007 1(1)

Sag C-98/07

Nordania Finans A/S,

BG Factoring A/S

mod

Skatteministeriet

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Højesteret (Danmark))

»Moms – pro rata-satsen for fradraget – et leasingselskabs salg af køretøjer efter leasingkontraktens udløb – begrebet investeringsgoder benyttet af den afgiftspligtige person i hans virksomhed«

1. Den foreliggende præjudicielle sag har til formål at fastslå omfanget af retten til fradrag af merværdiafgift (herefter »moms«) for et leasingselskab, der udøver dobbelt virksomhed dels med leasing af køretøjer, dels med levering af finansielle ydelser.
2. Da det kun er den første af disse aktiviteter, der er momspligtig, kan det pågældende selskab kun fratrække afgift, som det har betalt ved erhvervelsen af de goder og tjenesteydelser, der er nødvendige med henblik på udøvelsen af selskabets virksomhed, i den andel af det samlede omsætningsbeløb, der forholdsmæssigt vedrører selskabets afgiftspligtige virksomhed.
3. Det skal i hovedsagen afgøres, om størrelsen af omsætningsbeløbet svarende til salget af køretøjerne efter udløbet af leasingkontrakten skal tages i betragtning ved beregningen af pro rata-satsen for fradraget.
4. Dette spørgsmål udspringer af den omstændighed, at artikel 19 i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF (2), som fastsætter fremgangsmåden med hensyn til beregningen af denne pro rata-sats, i stk. 2 bestemmer, at der skal ses bort fra det omsætningsbeløb, som vedrører levering af investeringsgoder benyttet af den afgiftspligtige person i hans virksomhed.
5. Den forelæggende ret ønsker således Domstolens besvarelse af, om begrebet »investeringsgoder« i sjette direktivs artikel 19, stk. 2, skal forstås således, at det omfatter de goder, som en leasingvirksomhed køber med henblik på leasing, og som efterfølgende videresælges efter leasingkontraktens udløb.
6. I dette forslag til afgørelse vil jeg argumentere for, at dette begreb efter min mening ikke skal

anses for at omfatte de goder, som en virksomhed køber med henblik på leasing for herefter at videresælge dem, eftersom salget af disse goder ved leasingens udløb er en integrerende del af dette selskabs sædvanlige erhvervsvirksomhed.

I – Retsforskrifter

A – Sjette direktiv

7. Moms er en forbrugsafgift, der generelt påhviler goder og tjenesteydelser. Fællesskabets momsordning består i, at der på goder og tjenesteydelser pålægges en afgift, der er helt forholdsmæssig i forhold til deres pris, og som forfalder ved hver transaktion, der foretages inden for produktions- eller distributionskæden, og kun bæres af den endelige forbruger.

8. For at gøre det muligt for afgiftspligtige personer, som står for opkrævningen, ikke at skulle bære afgiften, indeholder sjette direktiv en fradragsmekanisme, der har til formål at sikre afgiftens »neutralitet« for disse personers vedkommende. Afgiftspligtige personer har således ret til fra moms, som de har opkrævet hos deres kunder, og som de er pligtige at betale til medlemsstaten, at fratrække den indgående moms, som de selv har betalt ved erhvervelsen af de goder og tjenesteydelser, der er nødvendige for udøvelsen af deres erhvervsvirksomhed.

9. Fradragsretten forudsætter imidlertid, at den afgiftspligtige person anvender disse goder eller tjenesteydelser til virksomhed, der i sig selv er momspligtig. Sjette direktiv indeholder adskillige bestemmelser, der har til formål at garantere anvendelsen af denne ordning, når en afgiftspligtig person anvender samme gode eller samme tjenesteydelse til brug for såvel sin afgiftspligtige virksomhed som sin afgiftsfritagne virksomhed. Disse bestemmelser gennemfører det formål, der er nævnt i 12. betragtning til sjette direktiv, hvorefter fradragsordningen bør harmoniseres, i det omfang den har indvirkning på opkrævningens virkelige størrelse, og hvorefter beregningen af pro rata-satsen for fradraget bør foretages på ensartet måde i samtlige medlemsstater.

10. Sjette direktivs artikel 17, stk. 5, bestemmer således, at når den afgiftspligtige person benytter goder og tjenesteydelser såvel til transaktioner, der giver ret til fradrag, som til transaktioner, der er momsfritaget og ikke giver ret til fradrag, er fradrag kun tilladt for den del af momsen, der forholdsmæssigt svarer til beløbet for den førstnævnte form for transaktioner. Ifølge samme artikel beregnes pro rata-satsen for samtlige transaktioner, som udføres af den afgiftspligtige i overensstemmelse med sjette direktivs artikel 19.

11. Sjette direktivs artikel 19, stk. 1, bestemmer:

»Pro rata-satsen for det fradrag, der er fastsat i artikel 17, stk. 5, første afsnit, fremkommer ved, at der opstilles en brøk, som:

– i tælleren har den samlede størrelse af den årlige omsætning, merværdiafgiften ikke medregnet, i forbindelse med transaktioner, for hvilke der er fradragsret [...]

– i nævneren har den samlede størrelse af den årlige omsætning, merværdiafgiften ikke medregnet, i forbindelse med de transaktioner, som er opført i tælleren, samt i forbindelse med transaktioner, for hvilke der ikke er fradragsret [...]

Pro rata-satsen beregnes på årsbasis og fastsættes i procenter, der afrundes opad til et tal, der ikke overstiger det nærmeste hele tal.«

12. Sjette direktivs artikel 19, stk. 2, der er af central betydning for den foreliggende præjudicielle sag, bestemmer:

»Uanset stk. 1 ses der ved beregning af pro rata-satsen bort fra det omsætningsbeløb, som vedrører levering af investeringsgoder benyttet af den afgiftspligtige person i hans virksomhed. Der ses endvidere bort fra den del af omsætningen, der vedrører dels sådanne transaktioner, som er omhandlet i artikel 13, punkt B, litra d), når der er tale om bitransaktioner, dels bitransaktioner vedrørende fast ejendom og finansielle spørgsmål. Når medlemsstaterne anvender den i artikel 20, stk. 5, omhandlede mulighed for ikke at kræve berigtigelse med hensyn til investeringsgoder, kan de medregne provenuet ved overdragelse af sådanne goder ved beregningen af pro rata-satsen.«

13. Sjettes direktivs artikel 20 indeholder bestemmelserne om berigtigelse af fradragene og har følgende ordlyd:

»1. Det oprindeligt foretagne fradrag berigtiges efter nærmere bestemmelser, som fastsættes af medlemsstaterne [...]

2. For så vidt angår investeringsgoder foretages en berigtigelse over en periode på fem år, heri medregnet det år, i hvilket de blev erhvervet eller fremstillet. Hvert år omfatter denne berigtigelse kun en femtedel af den afgift, der er pålagt disse goder. Berigtigelsen finder sted i forhold til de ændringer i fradragsretten, som har fundet sted i de følgende år set i forhold til det år, hvor godet blev erhvervet eller fremstillet.

[...]

For så vidt angår investeringsgoder i form af fast ejendom kan den periode, der lægges til grund for berigtigelsen, forlænges med op til tyve år.

3. I tilfælde af levering i berigtigelsesperioden skal investeringsgodet betragtes, som om det af den afgiftspligtige person fortsat var blevet anvendt i forbindelse med økonomisk virksomhed indtil udløbet af berigtigelsesperioden. [...]

4. Med henblik på anvendelsen af bestemmelserne i stk. 2 og 3 kan medlemsstaterne:

– definere begrebet investeringsgoder

[...]

5. Hvis anvendelsen af stk. 2 og 3 i en medlemsstat fører til et ubetydeligt resultat, kan denne medlemsstat med forbehold af [...] samråd [med udvalget vedrørende merværdiafgift] undlade at bringe disse stykker i anvendelse under hensyntagen til nødvendigheden af at undgå fordrejning af konkurrencevilkårene, til afgiftens generelle indvirkning i den pågældende medlemsstat og til nødvendigheden af administrative forenklinger.

[...]«

B – *Nationale bestemmelser*

14. Sjettes direktivs artikel 17, stk. 5, og artikel 19, stk. 1 og 2, er blevet gennemført i dansk ret ved § 38, stk. 1, i lov af 18. maj 1994. Denne bestemmelse er affattet således:

»For varer og ydelser, som en registreret virksomhed anvender både til fradragsberettigede formål efter § 37 og til andre formål i virksomheden, kan der foretages fradrag for den del af afgiften, der forholdsmæssigt svarer til omsætningen i den registreringspligtige del af virksomheden. Ved opgørelse af omsætningen ses bort fra omsætningsbeløb, der vedrører levering af

investeringsgoder, som har været benyttet i virksomheden. Som investeringsgoder anses maskiner, inventar og andre driftsmidler, hvis salgspris eksklusiv afgiften efter denne lov overstiger 50 000 kr. [fra 1996: 75 000 kr.] [...]«.

II – Faktiske omstændigheder i hovedsagen

15. Selskabet BG Erhvervsfinans A/S (3), i hvis sted er indtrådt selskaberne Nordania Finans A/S og BG Factoring A/S, har i perioden fra 1995 til 1998 udøvet en væsentlig virksomhed med leasing i form af sale and lease back af hovedsageligt køretøjer. Selskabet har ligeledes leveret finansielle tjenesteydelser.

16. Leasingvirksomheden bestod i udlejning af køretøjer i en periode på sædvanligvis 36 måneder, efterfulgt af salg af køretøjerne ved leasingkontraktens udløb. Det forventede omsætningsbeløb fra salget blev medregnet ved fastsættelsen af lejen, og køb og salg af køretøjerne var organiseret på professionel og systematisk vis. I 1998 udlejede Erhvervsfinans således 4 500 køretøjer og solgte mere end 600.

17. Udlejning af køretøjerne og deres overdragelse var momspligtig virksomhed. De finansielle tjenesteydelser var derimod momsfritaget i medfør af sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra d).

18. I perioden fra 1995 til 1998 afholdt Erhvervsfinans generelle udgifter til erhvervslokaler, kontorudstyr, informationsteknologi, telefon, bogføring osv., for hvilke selskabet betalte moms. Selskabet kunne således beregne pro rata-satsen for sin ret til fradrag af denne afgift i overensstemmelse med sjette direktivs artikel 17, stk. 5, og artikel 19, stk. 2.

19. I forbindelse med denne beregning medregnede Erhvervsfinans omsætningsbeløbet fra salget af køretøjerne i sin årlige omsætning, idet selskabet var af den opfattelse, at salget af aktiverne skulle anses for at udgøre normale varesalg.

20. Ved afgørelse af 17. november 1999 traf de danske afgiftsmyndigheder afgørelse om, at de køretøjer, der blev videresolgt efter leasingkontraktens udløb, skulle anses for at udgøre »investeringsgoder benyttet af den afgiftspligtige person i hans virksomhed«, og at omsætningen fra salg af disse derfor skulle undtages ved beregningen af pro rata-satsen. Denne afgørelse medførte, at pro rata-satsen blev nedsat.

21. Erhvervsfinans indbragte denne afgørelse for Landsskatteretten, som gav selskabet medhold. Landsskatteretten vurderede, at leasingkøretøjerne blev indkøbt med henblik på leasing for efter leasingperiodens udløb at blive solgt til tredjemand eller eventuelt leasingtager. Retten fastslog på dette grundlag, at salg af leasingkøretøjerne må anses for en naturlig del af Erhvervsfinans' virksomhed, og at de ikke kan karakteriseres som »investeringsgoder« i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i sjette direktivs artikel 19, stk. 2.

22. Skatteministeriet indbragte afgørelsen for Østre Landsret, som gav Skatteministeriet medhold i, at leasingkøretøjerne udgjorde investeringsgoder i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i ovennævnte bestemmelse.

23. Nordania Finans A/S og BG Factoring A/S, der er indtrådt i Erhvervsfinans' rettigheder, har således iværksat appel til prøvelse af Østre Landsrets afgørelse for Højesteret.

24. Det er i denne sammenhæng, at Højesteret har besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Skal udtrykket »investeringsgoder benyttet af den af afgiftspligtige person i hans virksomhed« i artikel 19, stk. 2, i [...] sjette direktiv [...] fortolkes således, at det omfatter goder, som en leasing-

virksomhed indkøber med henblik på dels udlejning, og dels videresalg ved leasingkontrakternes ophør?»

III – Bedømmelse

25. Med sit præjudicielle spørgsmål ønsker den forelæggende ret oplyst, om omsætningsbeløbet fra sædvanligt salg af goder såsom de køretøjer, som Erhvervsfinans udlejer, skal tages i betragtning ved beregningen af pro rata-satsen for fradraget.

26. Konsekvenserne af dette spørgsmål er ret klare. Hvis Domstolen fastslår, at omsætningsbeløbet skal tages i betragtning i beregningen, skal beløbet føjes til tælleren og nævneren i den brøk, der anvendes til beregning af pro rata-satsen, hvilket bevirker, at satsen hæves og derfor, at den afgiftspligtige persons fradragsret øges.

27. Den danske regering, der er imod denne løsning, har gjort gældende, at de goder, som en leasingvirksomhed køber med henblik på leasing og herefter videresalg, skal anses for at være »investeringsgoder benyttet af den afgiftspligtige person i hans virksomhed« i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i sjette direktivs artikel 19, stk. 2, af følgende grunde.

28. Ifølge den danske regering skal denne bestemmelse læses i sammenhæng med sjette direktivs artikel 20, stk. 4, hvorefter medlemsstaterne kan definere begrebet »investeringsgoder«. Dette begreb bør således have samme indhold i hele direktivet, hvilket henvisningen i artikel 19, stk. 2, sidste punktum, til direktivets artikel 20, stk. 5, bekræfter. Medlemsstaterne kan således definere begrebet »investeringsgoder« såvel i relation til direktivets artikel 19 som i relation til dets artikel 20.

29. Denne vurdering støttes af dom af 1. februar 1977, *Verbond van Nederlandse Ondernemingen* (4), hvori Domstolen fortolkede begrebet »investeringsgoder«, der findes i artikel 17 i Rådets andet direktiv 67/228/EØF (5). Domstolen fastslog, at de afgørende kriterier vedrørende dette begreb er godets brugstid og hvorledes anskaffelsesudgifterne afskrives, og at medlemsstaterne råder over et vist skøn med hensyn til definitionen af indholdet af hvert af disse kriterier.

30. Den danske regering har gjort gældende, at leasingkøretøjerne i hovedsagen opfylder disse kriterier. Den danske regering har ligeledes gjort gældende, at der ikke er grundlag for at foretage en anden sontring, således som *Nordania Finans A/S* og *BG Factoring A/S* har foreslået, mellem sådanne investeringsgoder og varer.

31. Endelig har regeringen gjort gældende, at dens synspunkt er i overensstemmelse med såvel sjette direktivs artikel 19, stk. 2, som med forarbejderne til denne bestemmelse.

32. Sjettes direktivs artikel 19, stk. 2, har således til formål at sikre, at salg af kostbare og holdbare aktiver ikke forrykker pro rata-satsen for fradraget. Selv om det allerede på tidspunktet for erhvervelsen af sådanne aktiver er bestemt, at de skal sælges efter brug, kan medregningen af salgsprisen i beregningen af pro rata-satsen for fradraget forrykke satsen.

33. Salget af sådanne aktiver er enkeltstående transaktioner, der kun i begrænset omfang belaster virksomhedens ressourcer i forhold til den løbende drift. Hvis man medregner et stort beløb som salgspris i beregningen af pro rata-satsen for fradraget, efter at det pågældende aktiv har været anvendt i virksomheden i flere år, vil det forrykke pro rata-satsen for fradraget, fordi omsætningsbeløbet fra salg ikke afspejler denne transaktions reelle træk på virksomhedens ressourcer.

34. Hvad angår forarbejderne til sjette direktivs artikel 19, stk. 2, viser de, at Kommissionen for De Europæiske Fællesskabers hensigt netop var, at der skal ses bort fra alle omsætningsbeløb vedrørende investeringsgoder, uanset om salg af investeringsgoderne indgår som led i en erhvervsmæssig virksomhed, som den afgiftspligtige sædvanligvis udøver.

35. Jeg er ikke enig i denne vurdering. Ligesom sagsøgerne i hovedsagen og Kommissionen mener jeg, at begrebet »investeringsgoder benyttet af den afgiftspligtige person i hans virksomhed« i sjette direktivs artikel 19, stk. 2, ikke omfatter goder, der erhverves af en virksomhed med henblik på leasing og efterfølgende videresalg, når salget ved leasingkontraktens udløb er en integrerende del af den afgiftspligtige persons sædvanlige økonomiske virksomhed.

36. Jeg støtter mit synspunkt på opbygningen af den fradragsordning, som denne bestemmelse er en del af, samt bestemmelsens formål.

37. Indledningsvis skal jeg bemærke, at en ordlydsfortolkning af udtrykket »investeringsgoder benyttet af den afgiftspligtige person i hans virksomhed«, der er anvendt i sjette direktivs artikel 19, stk. 2, ikke gør det muligt at besvare den forelæggende rets spørgsmål.

38. Det er ligeledes ubestridt, at begrebet investeringsgoder hverken er defineret i denne artikel eller i nogen anden bestemmelse i sjette direktiv.

39. Ganske vist bestemmer direktivets artikel 20, stk. 4, at medlemsstaterne kan definere begrebet investeringsgoder med henblik på anvendelsen af samme artikels stk. 2 og 3. Imidlertid mener jeg, i modsætning til den danske regering, at henvisningen i sjette direktivs artikel 19, stk. 2, tredje punktum, til bestemmelserne i direktivets artikel 20, stk. 5, ikke gør det muligt at fortolke direktivets artikel 20, stk. 4, modsætningsvis.

40. Det er nemlig udelukkende med henblik på anvendelsen af sjette direktivs artikel 20, stk. 2 og 3, vedrørende berigtigelse af fradragene, at stk. 4 overlader det til hver enkelt medlemsstat at definere begrebet investeringsgoder. Denne mulighed kan således ikke udstrækkes til sjette direktivs artikel 19, som vedrører beregningen af pro rata-satsen for fradraget, uden at man herved tilsidesætter den klare og præcise ordlyd af artikel 20, stk. 4.

41. En sådan udvidelse af sidstnævnte bestemmelses rækkevidde ville ligeledes være i strid med det formål, som sjette direktivs artikel 19 forfølger, således som det er beskrevet i 12. betragtning til direktivet, hvorefter beregningen af pro rata-satsen for fradraget bør foretages på ensartet måde i samtlige medlemsstater.

42. Medlemsstaternes ret til at definere begrebet investeringsgoder i relation til ordningen med berigtigelse af fradragene, som er fastsat i sjette direktivs artikel 20, vil desuden hverken blive berøvet sin effektive virkning eller blive bragt i fare af den omstændighed, at begrebet »investeringsgoder« i artikel 19 skal fortolkes selvstændigt og ensartet inden for hele Det Europæiske Fællesskab.

43. Sjette direktivs artikel 20 har nemlig til formål at gøre det muligt at korrigere unøjagtigheder i den beregning af fradrag, som den afgiftspligtige person har foretaget. Denne artikel finder bl.a. anvendelse, når der efter den afgiftspligtige persons udfærdigelse af angivelsen er sket ændringer af de oprindelige elementer, som er taget i betragtning ved fastsættelsen af fradragsbeløbet (6). Dette kan eksempelvis være tilfældet, når den afgiftspligtige person, som har erhvervet et gode med henblik på udøvelsen af en afgiftspligtig aktivitet, og som har foretaget fradrag af hele den moms, der påhvilede godet ved erhvervelsen, efterfølgende anvender det helt eller delvist til en afgiftsfritagen aktivitet.

44. Sandsynligheden for en sådan ændring i anvendelsen af et gode er endnu mere afgørende for så vidt angår investeringsgoder, fordi de kan benyttes af den afgiftspligtige person i adskillige år. Det er grunden til, at sjette direktivs artikel 20 indfører en berigtigelsesordning navnlig for så vidt angår disse goder.

45. Direktivets artikel 20, stk. 2, bestemmer således, at det oprindelige fradrag kan berigtiges i en periode over fem år for så vidt angår investeringsgoder og tyve år for så vidt angår fast ejendom. Bestemmelsen definerer ligeledes fremgangsmåden med hensyn til beregningen af denne berigtigelse. I stk. 3 er der ligeledes indeholdt bestemmelse om det tilfælde, hvor det pågældende investeringsgode udgår af den afgiftspligtige persons formue inden udløbet af den relevante periode, idet den årlige berigtigelse erstattes af en enkelt berigtigelse, som tager udgangspunkt i den formodning, at investeringsgodet fortsat var blevet anvendt indtil udløbet af berigtigelsesperioden.

46. Henset til den danske regerings argumenter kan det lægges til grund, at i de nationale bestemmelser om berigtigelse af fradrag, der er vedtaget med henblik på gennemførelsen af sjette direktivs artikel 20, anses goder såsom de køretøjer, der er erhvervet af den afgiftspligtige person, for investeringsgoder. Denne kvalifikation, der finder anvendelse, når der er tale om en berigtigelse af fradrag, ændres ikke af, at omsætningsbeløbet vedrørende sædvanligt salg af køretøjerne efter leasingperiodens udløb tages i betragtning med henblik på beregningen af pro rata-satsen for fradraget i medfør af direktivets artikel 19.

47. Den omstændighed, at de køretøjer, der erhverves med henblik på leasing for herefter at blive videresolgt inden for rammerne af den afgiftspligtige persons sædvanlige virksomhed, må anses for udelukket fra begrebet »investeringsgoder« i sjette direktivs artikel 19's forstand, forhindrer nemlig ikke de danske afgiftsmyndigheder i at foretage en berigtigelse af det fradrag for moms, der var pålagt de køretøjer, der blev erhvervet af den afgiftspligtige person, hvis det viser sig, at disse køretøjer i løbet af deres tid hos virksomheden og i strid med det, der var påregnet ved deres erhvervelse, ikke længere fuldt ud var knyttet til leasingvirksomheden, der er momspligtig, men til en fritagen aktivitet.

48. Med andre ord er den omstændighed, at køretøjer, der erhverves med henblik på leasing og efterfølgende videresalg inden for rammerne af den afgiftspligtige persons sædvanlige virksomhed, ikke er omfattet af begrebet »investeringsgoder« i sjette direktivs artikel 19, uden betydning for kvalifikationen af »investeringsgoder« i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i direktivets artikel 20, for så vidt angår køretøjer, hvis anvendelsesformål er blevet ændret.

49. Endelig opstår der ikke a priori spørgsmål om anvendelsen af berigtigelsen af fradragsene på køretøjer, der erhverves af den afgiftspligtige person med henblik på leasing og efterfølgende videresalg efter leasingperiodens udløb, netop fordi disse køretøjer alene har været anvendt af den afgiftspligtige person til brug for udøvelsen af afgiftspligtig virksomhed.

50. Det følger heraf, at den ordning med berigtigelse af fradragsene, der er fastsat i sjette direktivs

artikel 20, og medlemsstaternes ret til at definere begrebet investeringsgoder inden for rammerne af denne ordning, ikke bringes i fare af den omstændighed, at begrebet »investeringsgoder« i sjette direktivs artikel 19 skal fortolkes selvstændigt og ensartet inden for Fællesskabet.

51. På samme måde mener jeg heller ikke, at den mulighed, som medlemsstaterne er tillagt i sjette direktivs artikel 19, stk. 2, sidste punktum, for at medregne provenuet ved overdragelse af investeringsgoder ved beregningen af pro rata-satsen for fradraget, når de anvender den i artikel 20, stk. 5, omhandlede mulighed, taler imod ovenstående vurdering.

52. Denne bestemmelse giver nemlig mulighed for at fravige reglen, hvorefter omsætningsbeløbet fra salg af investeringsgoder ikke medregnes ved beregningen af pro rata-satsen for fradraget. Bestemmelsen gør det ikke muligt at udvide anvendelsesområdet for sjette direktivs artikel 19, stk. 2, første og andet punktum, som opregner transaktioner, der skal ses bort fra ved beregningen af pro rata-satsen for fradraget.

53. Endelig mener jeg, i modsætning til den danske regering, at Domstolens fortolkning af begrebet »investeringsgoder« i andet direktivs artikel 17 i dommen i sagen Verbond van Nederlandse Ondernemingen ikke er relevant for besvarelsen af det forelagte spørgsmål.

54. Denne fortolkning kan ganske vist overføres på sjette direktivs artikel 19 under hensyn til de fælles punkter, der knytter denne bestemmelse til andet direktivs artikel 17. Artikel 17 bestemte nemlig, at medlemsstaterne havde mulighed for at »udelukke investeringsgoder« fra de i andet direktivs artikel 11 omhandlede fradrag, hvorefter enhver afgiftspligtig person havde ret til at fratrække indgående moms for goder og tjenesteydelser, som anvendes til virksomhedens formål.

55. Andet direktivs artikel 17 fastsatte således, på samme måde som sjette direktivs artikel 19, de betingelser, hvorunder investeringsgoder kunne tages i betragtning inden for fradragsordningen for at sikre momsordningens neutralitet for en afgiftspligtig person (7). Genstanden for den anmodning om fortolkning af begrebet investeringsgoder, der blev forelagt Domstolen i den sag, der lå til grund for dommen i sagen Verbond van Nederlandse Ondernemingen, er imidlertid meget forskellig fra den, der er tale om i den foreliggende sag.

56. I den nævnte sag skulle den forelæggende ret tage stilling til den nederlandske lovgivning, der var vedtaget på grundlag af andet direktivs artikel 17, hvorefter Kongeriget Nederlandene havde bestemt, at kun 67% af den moms, der blev erlagt ved erhvervelse af »driftsmidler«, kunne fratrækkes. Som det fremgår af forarbejderne til denne lovgivning, ønskede den nederlandske regering således at udelukke alle goder, der anvendes til brug for en virksomheds drift, herunder småudstyr, fra retten til fradrag ved at lade disse goder være omfattet af begrebet »virksomhedens driftsmidler«.

57. Verbond van Nederlandse Ondernemingen, der argumenterede for, at begrebet »virksomhedens driftsmidler« var bredere end begrebet »investeringsgoder« i andet direktivs artikel 17's forstand, havde fratrækket moms erlagt ved erhvervelsen af en bogstavgang og svarbrevkort til dets mødedeltagere.

58. Den forelæggende ret skulle således tage stilling til, om disse goder skulle anses for investeringsgoder, der kunne udelukkes fra fradragsretten. I denne forbindelse spurgte den Domstolen, om dette begreb skulle fortolkes således, at det omfattede goder, hvis pris ikke bogføres som løbende udgifter, men afskrives over flere regnskabsår.

59. Det er i denne sammenhæng, at Domstolen svarede, at begrebet investeringsgoder »omfatter goder, som, anvendt i økonomisk øjemed, karakteriseres af en så lang brugstid og en så høj værdi, at anskaffelsesomkostningerne normalt ikke bogføres som løbende udgifter, men

afskrives over flere regnskabsår« (8). Det var ligeledes i denne forbindelse, at Domstolen tilføjede, at medlemsstaterne har en vis skønsmagt med hensyn til de krav, der skal opfyldes med hensyn til godsets varighed og værdi samt de afskrivningsregler, der skal gælde (9).

60. Der var med andre ord i dommen i sagen *Verbond van Nederlandse Ondernemingen* tale om, at det blev overladt til den forelæggende ret at afgøre, om kontormateriale af ringe værdi kunne anses for investeringsgoder, der kunne udelukkes fra retten til momsfradrag i medfør af andet direktiv. I nævnte dom tog Domstolen ikke stilling til goder, der, således som det er tilfældet i hovedsagen, erhverves med henblik på leasing i en bestemt periode og efterfølgende retmæssigt videresalg efter denne periodes udløb.

61. Selv om køretøjer, der erhverves af en virksomhed til brug for udøvelsen af dens virksomhed, i henhold til de kriterier, der er anvendt af Domstolen i dommen i sagen *Verbond van Nederlandse Ondernemingen*, kan udgøre investeringsgoder i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i sjette direktivs artikel 19, kan det med andre ord ikke udledes af disse kriterier, at sådanne køretøjer er omfattet af denne kvalifikation, når deres overdragelse ved leasingkontraktens udløb er en integrerende del af den afgiftspligtige persons regelmæssige virksomhed.

62. Det er af denne grund, at jeg mener, at den fortolkning af begrebet investeringsgoder, som Domstolen anlagde i dommen i sagen *Verbond van Nederlandse Ondernemingen*, ikke gør det muligt at besvare Højesterets spørgsmål.

63. Da hverken sjette direktiv eller retspraksis indeholder en afgørende indikation, er det i overensstemmelse med fast retspraksis under hensyn til opbygningen af fradragsordningen – som begrebet investeringsgoder er en del af – og til formålet hermed, at det skal afgøres, hvilken betydning og hvilken rækkevidde dette begreb har med henblik på afgørelsen af tvisten i hovedsagen (10).

64. I overensstemmelse med fast retspraksis tilsigter den fradragsordning, som er indført ved sjette direktiv, at sikre den fælles momsordnings neutralitet. Denne ordning har således til formål i fuldt omfang at aflaste den erhvervsdrivende for den moms, som er erlagt i forbindelse med samtlige hans økonomiske aktiviteter, der i sig selv er afgiftspligtige (11).

65. Når en afgiftspligtig person erhverver goder og tjenesteydelser til brug for såvel afgiftspligtig som afgiftsfritagen virksomhed, har sjette direktivs artikel 17, stk. 5, og artikel 19 til formål at gøre det muligt for ham fuldt ud at fratrække den moms, der ved erhvervelsen påhvilede disse goder og tjenesteydelser, svarende til den andel, de har været anvendt til brug for afgiftspligtig virksomhed.

66. Ved at indføre ordningen med en pro rata-sats for fradraget i sjette direktivs artikel 17, stk. 5, og artikel 19, har fællesskabslovgiver forudsat, at den del, hvormed disse goder og tjenesteydelser, der er bestemt til blandet brug, anvendes til henholdsvis afgiftspligtig og afgiftsfritagen virksomhed, er proportional i forhold til omsætningsbeløbet for hver af de to kategorier af virksomhed.

67. Således bestemmer sjette direktivs artikel 19, stk. 1, at pro rata-satsen for fradraget af den moms, der påhvilede erhvervelsen af sådanne goder og tjenesteydelser, fremkommer ved en brøk, der i tælleren omfatter omsætningsbeløbet for afgiftspligtige transaktioner og i nævneren det samlede omsætningsbeløb.

68. Udelukkelsen med hensyn til denne beregning af omsætningsbeløbet for salg af »investeringsgoder benyttet af den afgiftspligtige person i hans virksomhed«, der er fastsat i sjette direktivs artikel 19, stk. 2, giver således fuldstændig mening. Provenuet fra salget af sådanne goder skal være udelukket fra denne beregning, fordi et sådant salg i princippet er ekstraordinært

eller i det mindst usædvanligt. Følgelig kræver salget ikke, at goderne og tjenesteydelserne til blandet brug har været anvendt på en måde, der er proportional i forhold til det omsætningsbeløb, det genererer. Inkludering af dette omsætningsbeløb i pro rata-satsen for fradraget ville således fordreje resultatet heraf, i den forstand, at det ikke længere vil afspejle den del, hvormed goder og tjenesteydelser til blandet brug anvendes til henholdsvis afgiftspligtig og afgiftsfritagen virksomhed.

69. Denne vurdering støttes af dom af 11. juli 1996 i sagen Régie Dauphinoise (12), hvori Domstolen udtrykkeligt redegjorde for grundene til, at sjette direktivs artikel 19, stk. 2, ligeledes med hensyn til beregningen af pro rata-satsen for fradraget bestemmer, at der skal ses bort fra ejendomsrættigheder eller finansielle bitransaktioner. Ifølge Domstolen ville beregningen af fradraget blive fordrejet, hvis alle resultater af den afgiftspligtiges økonomiske transaktioner, der har tilknytning til en afgiftspligtig virksomhed, skulle indgå i nævneren for den brøk, der anvendes ved beregningen af pro rata-satsen, selv når opnåelsen af sådanne resultater ikke indebærer nogen anvendelse af goder eller tjenesteydelser, for hvilke der skal betales moms, eller i hvert fald kun indebærer en meget begrænset anvendelse.

70. Udelukkelsen af omsætningsbeløbet for salg af investeringsgoder såvel som omsætningsbeløbet for bitransaktioner er således begrundet i, at sådanne transaktioner ikke modsvarer den afgiftspligtige persons sædvanlige virksomhed.

71. Denne begrundelse var desuden, således som sagsøgerne i hovedsagen har anført, klart udtrykt i betragtningerne til forslaget til Rådets sjette direktiv, der blev forelagt af Kommissionen den 29. juni 1973 (13).

72. Begrebet »investeringsgoder« i sjette direktivs artikel 19 skal således ikke anses for at omfatte goder, hvis erhvervelse og efterfølgende videresalg er en integrerende del af den afgiftspligtige persons momspligtige sædvanlige virksomhed. Når denne erhvervelse og overdragelse nemlig er del af denne sædvanlige virksomhed, forudsætter det, at de goder og tjenesteydelser, som den afgiftspligtige person har erhvervet, benyttes til den pågældendes afgiftspligtige virksomhed. Omsætningsbeløbet for overdragelsen af sådanne goder skal således medregnes ved beregningen af pro rata-satsen for fradraget, for at det kan afspejle den afgiftspligtige persons sædvanlige virksomhed og dermed den andel, hvormed goder og tjenesteydelser til blandet brug anvendes til afgiftspligtig virksomhed. Hvis dette ikke var tilfældet, ville det for så vidt angår denne del af anvendelsen ikke være muligt for den afgiftspligtige person at få den momsgodtgørelse, som han har krav på, og formålet om Fællesskabets momsordnings neutralitet ville ikke blive opfyldt.

73. I hovedsagen fremgår det af de oplysninger, som den forelæggende ret har givet, at køb og salg af leasingkøretøjer var tilrettelagt professionelt og systematisk, og at provenuet fra salget blev medregnet ved fastsættelsen af leasingbeløbet. Det følger heraf, at salget af disse køretøjer ikke havde karakter af bitransaktioner, men faktisk udgjorde en sædvanlig og regelmæssig virksomhed. Antallet af køretøjer, der blev solgt af Erhvervsfinans i 1998, bekræfter, således som Kommissionen har anført det, denne vurdering.

74. Under disse omstændigheder mener jeg ikke, at det kan bestrides, at de generelle udgifter, som dette selskab afholdt til erhvervslokaler, kontorudstyr, informationsteknologi, telefon, bogføring osv., ligeledes blev benyttet til gennemførelsen af disse salg. Det forekommer således at være begrundet, at omsætningsbeløbet vedrørende salget medregnes i beregningen af pro rata-satsen for fradraget, for at den afgiftspligtige person faktisk befries for den del af momsen, der hviler på de generelle udgifter, der har tjent til udøvelsen af denne afgiftspligtige virksomhed.

75. Af disse grunde foreslår jeg, at spørgsmålet skal besvares med, at udtrykket »investeringsgoder benyttet af den afgiftspligtige person i hans virksomhed« i sjette direktivs artikel

19, stk. 2, skal fortolkes således, at det ikke omfatter goder, som en leasingvirksomhed indkøber med henblik på dels udlejning, dels videresalg ved leasingkontrakternes ophør, eftersom salget af disse goder ved leasingens ophør er en integrerende del af denne virksomheds sædvanlige økonomiske virksomhed.

IV – Forslag til afgørelse

76. I lyset af de ovenstående betragtninger foreslår jeg Domstolen at besvare Højesterets spørgsmål således:

»Udtrykket »investeringsgoder benyttet af den afgiftspligtige person i hans virksomhed« i artikel 19, 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, skal fortolkes således, at det ikke omfatter goder, som en leasingvirksomhed indkøber med henblik på dels udlejning, dels videresalg ved leasingkontrakternes ophør, eftersom salget af disse goder ved leasingens ophør er en integrerende del af denne virksomheds sædvanlige økonomiske virksomhed.«

1 – Originalsprog: fransk.

2 – Direktiv af 17.5.1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1, herefter »sjette direktiv«).

3 – Herefter »Erhvervsfinans«.

4 – Sag 51/76, Sml. s. 113.

5 – Direktiv af 11.4.1967 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftsystems struktur og de nærmere regler for dets anvendelse (EFT 1967, s. 14, herefter »andet direktiv«). I henhold til direktivets artikel 17 havde medlemsstaterne mulighed for i en overgangsperiode helt eller delvist at udelukke investeringsgoder fra fradragsordningen.

6 – Dom af 30.3.2006, sag C-184/04, Uudenkaupungin Kaupunki, Sml. I, s. 3039, præmis 25.

7 – Jf. ligeledes i denne retning dom af 15.12.2005, sag C-63/04, Centralan Property, Sml. I, s. 11087, præmis 55.

8 – Præmis 12.

9 – Præmis 17.

10 – Jf. bl.a. dom af 15.7.2004, sag C-321/02, Harbs, Sml. I, s. 7101, præmis 28 og den deri nævnte retspraksis. Jf., for et nyere eksempel, dom af 25.10.2007, sag C-174/06, CO.GE.P., endnu ikke trykt i Samling af Afgørelser, præmis 30.

11 – Dom af 22.6.1993, sag C-333/91, Sofitam, Sml. I, s. 3513, præmis 10.

12 – Sag C-306/94, Sml. I, s. 3695, præmis 21.

13 – Forslag til Rådets sjette direktiv om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Fælles regler om merværdiafgiften – Fælles beskatningsgrundlag (Bulletin for De Europæiske Fællesskaber, supplement 11/73). Ifølge dette forslag var artikel 19, stk. 2,

begrundet således: »[d]e faktorer, der er omhandlet i dette stykke, skal ikke medtages ved beregningen af pro rata-satsen, idet de ikke afspejler den afgiftspligtiges erhvervsmæssige virksomhed og derfor ville kunne berøve pro rata-satsen nogen reel betydning. Dette er tilfældet hvad angår salg af investeringsgoder, omsætning af fast ejendom og omsætning af finansiell karakter, der kun har accessorisk karakter, dvs. der har en underordnet eller tilfældig karakter i forhold til virksomhedens samlede omsætning. Disse former for omsætning er i øvrigt kun undtaget, hvis de ikke er en del af den afgiftspligtiges regelmæssige erhvervsaktiviteter« (s. 20).