

61990C0097

Forslag til afgørelse fra generaladvokat Jacobs fremsat den 30. april 1991. - HANSGEORG LENNARTZ MOD FINANZAMT MUENCHEN III. - ANMODNING OM PRAEJUDICIEL AFGOERELSE: FINANZGERICHT MUENCHEN - TYSKLAND. - MOMS - FRADRAG AF AFGIFT BETALT FOR ET INVESTERINGSODE. - SAG C-97/90.

Samling af Afgørelser 1991 side I-03795

svensk specialudgave side I-00299

finsk specialudgave side I-00311

Generaladvokatens forslag til afgørelse

++++

Hr. afdelingsformand,

De herrer dommere,

1. Denne sag er blevet forelagt Domstolen af Finanzgericht Muenchen og drejer sig om fortolkningen af faelleskabslovgivningen om mervaerdiafgift, navnlig en raekke bestemmelser i Raadets sjette direktiv af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsaetningsafgifter - Det faelles mervaerdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (direktiv 77/388, EFT 1977 L 145, s. 1). Finanzgericht oensker en afgørelse af to hovedpunkter:

1) Om en person, som oprindeligt erhverver investeringsgoder (i dette tilfaelde et motorkoeretoej) til privat brug, men senere anvender goderne til erhvervsformaal, kan goere krav paa delvis fradrag af indgaaende afgift i de foelgende aar ved aarlige berigtigelser i henhold til det sjette direktivs artikel 20, stk. 2, og

2) om nationale afgiftsmyndigheder kan behandle saadanne goder, som om de fuldt ud har vaeret anvendt til privat brug, naar de kun i meget begraenset omfang har vaeret anvendt til erhvervsvirksomhed.

2. Det fremgaar af sagen, at de faktiske omstaendigheder er foelgende. I 1985 og 1986 arbejdede den afgiftspligtige person, hr. Lennartz, dels som loenmodtager og dels som selvstaendig skattekonsulent. Han indgav aarlige mervaerdiafgiftsangivelser i begge aar for sin virksomhed som selvstaendig. I 1985 koebte Lennartz en bil for 20 206,15 DM inklusive mervaerdiafgift paa 2 826,86 DM). Han anvendte foerst hovedsagelig bilen til privat brug og kun for 8%'s vedkommende til brug for sin virksomhed. Den 1. juli 1986 aabnede han kontor som skattekonsulent i Muenchen og inddrog bilen i virksomheden. Paa sin omsaetningsafgiftsangivelse for 1986 foretog han et fradrag af indgaaende afgift for bilen paa 282,98 DM (som han beregnede paa grundlag af 6/60 af 2 826,86 DM) i henhold til § 15a i Umsatzsteuergesetz af 1980, som er den tyske bestemmelse til

gennemførelse af det sjette direktivs artikel 20, stk. 2.

3. Afgiftsmyndighederne fandt, at Lennartz maatte anses for oprindelig at have købt bilen fuldt ud til privat brug, og at han derfor ikke havde ret til at foretage berigtigelser i henhold til § 15a, naar bilen senere blev anvendt til erhvervsformaal. Konstateringen af, at bilen oprindelig blev brugt fuldt ud til private formaal, var baseret paa de tyske afgiftsmyndigheders administrative praksis, hvorefter der i almindelighed ses bort fra erhvervsmaessig anvendelse af goder, naar denne udgoer under 10% af den samlede brug.

4. Det fremgaar, at Lennartz ikke i 1985 foretog fradrag for den indgaaende afgift ved koebet af bilen. Hans soegsmaal i denne sag drejer sig om afgiftsmyndighedernes afslag paa hans krav om senere berigtigelse i henhold til § 15a i 1986.

5. Med henblik paa sagens afgørelse har Finanzgericht anmodet om praejudiciel afgørelse af foelgende spoergsmaal:

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

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

eller kraeves det derudover, at det paagaeldende investeringsgode,

b) fra tidspunktet for erhvervelsen er blevet benyttet i forbindelse med den afgiftspligtige persons afgiftspligtige eller afgiftsfrie transaktioner (erhvervsmaessige formaal) eller

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

2) Saafermt spoergsmaal 1 b) besvares bekræftende:

Afhaenger anvendelsen af det sjette direktivs artikel 20, stk. 2, ved investeringsgoder, der af den afgiftspligtige person benyttes saavel til erhvervsmaessige formaal som til andre, navnlig private formaal (blandet anvendelse), af, om investeringsgodet i det aar, hvor det blev erhvervet, i et vist mindste omfang blev anvendt til erhvervsmaessige formaal, og hvorledes skal dette mindste omfang i givet fald defineres?

3) Saafermt spoergsmaal 1 c) besvares bekræftende:

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

a) erhverver investeringsgodet for at anvende det til erhvervsmaessige formaal, og skal denne anvendelse i givet fald:

- vaere planlagt straks fra erhvervelsetidspunktet eller

- fra et tidspunkt inden for erhvervelsesaaret eller

- fra et tidspunkt foer udlobet af femaarsperioden, indbefattet erhvervelsesaaret?

og/eller

b) faktisk anvender investeringsgodet til erhvervsmaessige formaal, og er det i givet fald afgoerende, om denne anvendelse finder sted:

- fra erhvervelsestidspunktet eller

- inden for det aar, i hvilket investeringsgodet blev erhvervet eller

- inden for femaarsperioden, medregnet det aar, i hvilket godet blev erhvervet?

Vedroerende punkt a) og b):

Skal den planlagte og/eller faktiske anvendelse til erhvervsmaessige formaal ved blandet anvendelse af investeringsgodet vaere af et bestemt mindste omfang, og hvorledes skal dette mindste omfang i givet fald defineres?"

Regler om fradrag af indgaaende afgift

6. Det kan maaske vaere hensigtsmaessigt, hvis jeg begynder med kort at redegooere for formaalet med det sjette direktivs artikel 20 og dets plads i direktivets system, navnlig dets forhold til reglerne om fradrag af indgaaende afgift paa koeb af goder og tjenesteydelser.

7. Artikel 2 i det foerste momsdirektiv af 11. april 1967 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsaetningsafgifter (direktiv 67/227, EFT 1967, s. 12) bestemmer foelgende:

"Det faelles mervaerdiafgiftssystem bygger paa den grundaetning, at der paa ting og tjenesteydelser skal anvendes en generel forbrugsafgift, der er noejagtig proportional med tingenes og tjenesteydelsernes pris, uanset antallet af omsaetninger i de produktions- og fordelingsled, der ligger foer beskatningsleddet.

Ved enhver omsaetning svares en mervaerdiafgift, der beregnes af tingens eller tjenesteydelsens pris med anvendelse af den afgiftssats, som gaelder for tingen eller tjenesteydelsen med fradrag af det mervaerdiafgiftsbeloeb, der umiddelbart har belastet de forskellige omkostningselementer.

..."

8. Reglerne om gennemfoerelse af princippet om fradrag i denne artikels stk. 2 blev oprindelig fastsat i Raadets andet direktiv om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsaetningsafgifter - Det faelles mervaerdiafgiftssystems struktur og de naermere regler for dets anvendelse (direktiv 67/228, EFT 1967, s. 14), navnlig dette direktivs artikel 11. Det sjette direktiv, som afloeste det andet direktiv, fastsatte mere detaljerede regler, som findes i afsnit XI (artikel 17-20).

9. Det sjette direktivs artikel 17, stk. 1, bestemmer foelgende:

"Fradragsretten indtraeder samtidig med, at den fradragsberettigede afgift forfalder."

10. Afgiftspligtens indtraeden og afgiftens forfaldstidspunkt behandles i artikel 10, som fastsaetter foelgende:

"Afgiftspligten indtraeder, og afgiften forfalder paa det tidspunkt, hvor levering af goderne eller tjenesteydelsen finder sted..." (artikel 10, stk. 2).

11. Artikel 17, stk. 2, bestemmer foelgende:

"I det omfang goder og tjenesteydelser anvendes i forbindelse med den afgiftspligtige persons transaktioner, er han berettiget til i den afgift, der paahviler ham, at fradrage foelgende beløb:

a) Den merværdiafgift, som skyldes eller er erlagt for goder, der er eller vil blive leveret ham, og for tjenesteydelser, der er eller vil blive udfoert for ham af en anden afgiftspligtig person.

..."

12. Ud over retten til at fradrage indgaaende afgift paa afgiftspligtige transaktioner i henhold til artikel 17, stk. 2, giver artikel 17, stk. 3, afgiftspligtige personer ret til fradrag for visse andre transaktioner, som ikke er relevante i denne sag.

13. Artikel 17, stk. 5, bestemmer foelgende:

"For saa vidt angaar goder og ydelser, som af en afgiftspligtig person benyttes saavel til transaktioner, der giver ret til fradrag i medfoer af stk. 2 og 3, som til transaktioner, der ikke giver ret til fradrag, er fradrag kun tilladt for den del af merværdiafgiften, der forholdsmaessigt svarer til beløbet for den foerstnaevnte form for transaktioner."

Den almindelige metode til fastsaettelse af denne forholdsmaessige del fremgaar af artikel 19 og omfatter anvendelse af en broek, der repraesenterer forholdet mellem den aarlige omsaetning i forbindelse med transaktioner, for hvilke der er fradragsret, og, generelt sagt, den samlede omsaetning. Imidlertid kan medlemsstaterne ifoelge artikel 17, stk. 5, tillade eller paabyde afgiftspligtige personer at anvende forskellige eller saerlige metoder til fastsaettelse af den fradragsberettigede forholdsmaessige del.

14. Direktivets artikel 20 vedroerer berigtigelse af de foretagne fradrag. Artikel 20, stk. 1, bestemmer:

"Det oprindeligt foretagne fradrag berigtiges efter naermere bestemmelser, som fastsaettes af medlemsstaterne, isaer:

a) naar fradraget er stoerre eller mindre end det, som den afgiftspligtige person var berettiget til at foretage

b) naar der efter angivelsens udfaerdigelse er sket aendringer af de elementer, som er taget i betragtning ved fastsaettelsen af fradragsbeløbet, navnlig i tilfaelde af annullation af koeb eller opnaaelse af rabatter

..."

15. Artikel 20, stk. 2, som indeholder mere specielle regler for berigtigelser med hensyn til investeringsgoder, bestemmer:

"For saa vidt angaar investeringsgoder, foretages en berigtigelse over en periode paa fem aar, heri medregnet det aar i hvilket de blev erhvervet eller fremstillet. Hvert aar omfatter denne berigtigelse kun en femtedel af den afgift, der er paalagt disse goder. Berigtigelsen finder sted i forhold til de aendringer i fradragsretten, som har fundet sted i de foelgende aar set i forhold til det aar, hvor godet blev erhvervet eller fremstillet.

Som undtagelse fra ovennaevnte afsnit kan medlemsstaterne ved berigtigelsen laegge en periode paa fem hele aar til grund fra det tidspunkt at regne, hvor godet blev taget i brug foerste gang.

For saa vidt angaar investeringsgoder i form af fast ejendom, kan berigtigelsen finde sted over en periode paa op til ti aar."

16. Artikel 20, stk. 3, omhandler den situation, at investeringsgoder leveres i berigtigelsesperioden. Artikel 20, stk. 4, bestemmer:

"Med henblik paa anvendelsen af bestemmelserne i stk. 2 og 3 kan medlemsstaterne:

- definere begrebet investeringsgoder*
- praecisere det afgiftsbeloeb, som skal tages i betragtning ved berigtigelsen*
- traeffe alle hensigtsmaessige foranstaltninger for at sikre, at berigtigelsen ikke medfoerer en uberettiget fordel*
- tillade administrative forenklinger."*

17. Ifolge artikel 20, stk. 5, kan medlemsstaterne med forbehold af det i artikel 29 fastsatte samraad med Udvalget vedroerende Merværdiafgift vaelge ikke at anvende artikel 20, stk. 2 og 3, hvis denne anvendelse ville foere til et ubetydeligt resultat.

18. Virkningen af ovennaevnte regler kan illustreres med foelgende eksempel.

Lad os antage, at en bank i aar 1 koeber en datamat til 100 000 ECU plus moms paa 10 000 ECU. I aarets loeb anvendes datamaten i et omfang af 40% til afgiftspligtige transaktioner eller transaktioner, der giver ret til fradrag efter artikel 17, stk. 3, og 60% til fritagne laanetransaktioner, for hvilke der ikke er fradragsret.

Eftersom datamaten benyttes "saavel til transaktioner, der giver ret til fradrag i medfoer af stk. 2 og 3, som til transaktioner, der ikke giver ret til fradrag", finder pro rata-reglerne i artikel 17, stk. 5, anvendelse. Lad os antage, at banken har aftalt med afgiftsmyndigheden at foretage beregningen af den indgaaende afgift paa benyttelsen af datamaten paa grundlag af en saerlig fordelingsmetode fastsat i henhold til artikel 17, stk. 5, og ikke paa grundlag af omsaetningen i henhold til artikel 19.

I saa fald vil banken i aar 1 kunne fradrage 40% af den samlede merværdiafgift paa erhvervelsen af datamaten (eller 4 000 ECU).

Lad os antage, at den del af benyttelsen, der er til brug for transaktioner, for hvilke merværdiafgiften kan fradrages, i aar 2 stiger til 50% af den samlede benyttelse. I saa fald vil banken, forudsat goderne er omfattet af de nationale regler, der er udstedt i henhold til artikel 20, stk. 2, have ret til at berigtige sit fradrag og goere krav paa yderligere indgaaende afgift paa 10% (50% minus 40%) $\times 1/5 \times 10\,000$ ECU (eller 200 ECU) for at tage hensyn til de ekstra 10% benyttelse i aar 2 til transaktioner, der giver ret til fradrag.

Paa den anden side, hvis benyttelsen af datamaten til transaktioner, der giver ret til fradrag, i aar 3 falder til 20% af den samlede benyttelse, vil banken i aar 3 derimod skulle betale 20% (40% minus 20%) $\times 1/5 \times 10\,000$ ECU (eller 400 ECU).

19. En afgiftspligtig person, som koeber investeringsgoder, som er omfattet af regler om berigtigelse udstedt i henhold til artikel 20, stk. 2, foretager saaledes et oejeblikkeligt fradrag af det fulde beløb for den del af den indgaaende afgift, der kan fradrages i anskaffelsesaaret efter reglerne i artikel 17. Han er derefter forpligtet til at foretage aarlige berigtigelser af det oprindelige fradrag paa grundlag af aendringerne i den fradragsberettigede del i den fem- eller tiaarige berigtigelsesperiode.

20. Paa denne baggrund vil jeg nu behandle de spoergsmaal, som den nationale ret har stillet.

Spoergsmaal 1 a)

21. Med denne del af det foerste spoergsmaal oensker den nationale ret reelt at vide, om reglerne om berigtigelse af den indgaaende afgift i det sjette direktivs artikel 20, stk. 2, finder anvendelse, naar en afgiftspligtig person oprindeligt erhverver goder helt til privat brug, men senere benytter dem til erhvervsmaessige formaal paa et tidspunkt i den femaarige berigtigelsesperiode.

22. Kommissionen og den franske, tyske og britiske regering er alle enige om, at artikel 20, stk. 2, ikke finder anvendelse under saadanne omstaendigheder. Denne opfattelse synes at vaere korrekt. Naar en privatperson (dvs. en person, som ikke udoever selvstaendig oekonomisk virksomhed og derfor ikke er en afgiftspligtig person i henhold til direktivets artikel 4, stk. 1) koeber goder til privat (ikke-erhvervsmaessig) brug, har han ikke ret til fradrag i henhold til direktivets artikel 17, stk. 2, da denne bestemmelse kun giver afgiftspligtige personer fradragsret. Hvis den paagaeldende person senere saelger goderne til en afgiftspligtig person, skal der ikke betales merværdiafgift af leveringen, fordi leveringen ikke foretages af en afgiftspligtig person, der optraeder i denne egenskab (artikel 2). Resultatet er, at den del af den oprindelige merværdiafgift, der blev betalt af personen ved koebet af goderne (eller hele merværdiafgiften, hvis goderne ikke er faldet i værdi) forbliver i værdien ved videresalg; foelgelig baerer en afgiftspligtig person, der koeber goder af en privatperson, en merværdiudgift, som han ikke kan faa daekket. Det sjette direktiv indeholder ikke begrebet midlertidigt eller delvis endeligt forbrug for goder, der vender tilbage til det oekonomiske kredsløb (se navnlig Domstolens dom af 5.12.1989, sag C-165/88, ORO Amsterdam Beheer, Sml. s. 4081). Se ogsaa Kommissionens aendrede forslag af 11. januar 1989 til Raadets direktiv om saerordning vedroerende brugte genstande, kunstgenstande, antikviteter og samlereobjekter (EFT C 76, s. 10).

23. Som den franske og den britiske regering har anfoert, er der ingen grund til at sonde mellem denne situation og den situation, at en afgiftspligtig person oprindeligt erhverver goder som privatperson og derpaa inddrager dem i sin erhvervsvirksomhed. Under saadanne omstaendigheder forlader goderne det oekonomiske kredsløb, naar personen erhverver dem som endelig forbruger og anvender dem til privat forbrug. Dernaest vender goderne tilbage til det oekonomiske kredsløb, naar de bliver inddraget i erhvervsvirksomheden. Det er klart forudset i det sjette direktiv, at en afgiftspligtig person kan handle i en separat, privat egenskab og dermed som endelig forbruger. I artikel 2 begraenses merværdiafgiftens anvendelsesomraade til levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages "af en afgiftspligtig person, der optraeder i denne egenskab" (min understregning). Artikel 17, stk. 2, maa derfor fortolkes saaledes, at den kun giver en afgiftspligtig person fradragsret, naar han handler i denne egenskab.

24. Naar en afgiftspligtig person erhverver goder som privatperson, vil han desuden ikke opfylde de administrative og regnskabsmaessige betingelser, der gaelder for udoevelsen af fradragsretten i henhold til det sjette direktivs artikel 18 og 22. Som den franske regering har paapeget, gaelder kravet om at udstede en faktura i artikel 22, stk. 3, litra a), kun for goder og tjenesteydelser, der leveres til eller foretages for andre afgiftspligtige. Eller mere generelt, hvis en afgiftspligtig person erhverver goder som privatperson, har han ikke pligt til (det ville faktisk vaere upassende) at indfoere goderne i sine mervaerdiafgiftsopgoerelser i henhold til artikel 22, stk. 2, eller til at inkludere koebet i sine periodiske mervaerdiafgiftsangivelser i henhold til artikel 22, stk. 4.

25. Hvad saerligt angaar artikel 20, stk. 2, fastsaetter denne bestemmelse blot, som den britiske regering har paapeget, mekanismen for beregning af berigtigelser af det oprindelige fradrag. Den kan ikke aendre afgift betalt i forbindelse med ikke-erhvervsmaessige transaktioner til fradragsberettiget afgift i henhold til artikel 17. Efter artikel 17, stk. 1, indtraeder fradragsretten samtidig med, at den fradragsberettigede afgift forfalder som defineret i artikel 10. Det er den paagaeldende persons egenskab paa dette tidspunkt, der er afgoerende for, om han har fradragsret.

26. I dom af 21. september 1988 (sag 50/87, Kommissionen mod Frankrig, Sml. s. 4797), som drejede sig om fradragsretten for en udlejer af fast ejendom, har Domstolen ganske vist udtalt, at:

"...artikel 20 i sjette direktiv [hjemler] en berigtigelsesordning. Naar man paa grund af lejens ringe stoerrelse maa anse udlejning som en gave, og ikke som en oekonomisk aktivitet i direktivets forstand, kan det oprindeligt foretagne fradrag berigtiges inden for en frist, der kan udstraekkes til ti aar."

Imidlertid kan Domstolen ikke efter min opfattelse have ment, at artikel 20, stk. 2, kunne finde anvendelse, naar goder oprindelig er blevet erhvervet af en afgiftspligtig person til andet end erhvervsformaal. Under saadanne omstaendigheder boer ethvert uretmaessigt foretaget, oprindeligt fradrag fuldt ud annulleres.

Spoergsmaal 1 b) og c)

27. Disse dele af den nationale rets spoergsmaal gaar i det vaesentlige ud paa, om det, naar den erhvervsmaessige anvendelse paa et tidspunkt i berigtigelsesperioden ikke er tilstraekkeligt til at give ret til fradrag, kraeves at goderne, for at en saadan ret kan indtraede,

- fra tidspunktet for erhvervelsen er blevet benyttet i forbindelse med afgiftspligtige eller afgiftsfrie transaktioner [punkt b)].

eller

- paa tidspunktet for erhvervelsen blev inddraget i den afgiftspligtige persons virksomhed [punkt c)].

28. Det centrale spoergsmaal, udtrykt i det sjette direktivs sprog, er, om det er tilstraekkeligt til at anvende artikel 20, stk. 2, at den paagaeldende person erhverver goderne i sin egenskab af afgiftspligtig person, eller om goderne herudover straks skal anvendes til afgiftspligtige eller afgiftsfrie transaktioner.

29. Den tyske regering har udtrykkeligt valgt kravet i spoergsmaalets punkt b), nemlig benyttelse i forbindelse med afgiftspligtige eller afgiftsfrie transaktioner fra tidspunktet for erhvervelsen. Kommissionen synes at vaere af den opfattelse, at varerne skal inddrages i virksomheden og i det mindste delvis anvendes til afgiftspligtige transaktioner. Den britiske regering mener, at direktivets artikel 20, stk. 2, kun finder anvendelse paa goder, som benyttes til modtagerens erhvervsvirksomhed fra tidspunktet for erhvervelsen. Den franske regering mener, at artikel 20,

stk. 2, finder anvendelse, hvis goderne er erhvervet af en afgiftspligtig person, der optraeder i denne egenskab. De franske regler giver saaledes fradragsret, naar investeringsgoder, som oprindelig inddrages i virksomheden, men ikke benyttes til transaktioner, der giver fradragsret, senere anvendes til saadanne transaktioner inden for berigtigelsesperioden.

30. For at afgøre dette punkt skal jeg henvise til Domstolens dom af 14. februar 1985 (sag 268/83, *Rompelman mod Minister van Financiën*, Sml. s. 655). Spørgsmaalet i denne sag var, om en person, som erhvervede en fordring paa en senere overdragelse af ejendomsretten til en erhvervsejendom under opførelse med den udtrykkelige hensigt at udleje denne og foretage afgiftspligtige leveringer, paa dette forberedende stadium optraadte som en afgiftspligtig person med ret til fradrag.

31. Domstolen begyndte med at gennemgaa det sjette direktivs artikel 4 og 17 og konkluderede:

"Fradragsordningen tilsigter helt at aflaste den afgiftspligtige for den afgift, denne skylder eller har erlagt i forbindelse med al økonomisk virksomhed. Det fælles merværdiafgiftssystem sikrer saaledes, at afgiftsbyrden er fuldstændig neutral over for enhver økonomisk virksomhed, uanset denne virksomheds formaal eller resultater, forudsat saadan en virksomhed i sig selv er momspligtig" (praemis 19).

32. Med mere speciel henvisning til det spørgsmål, der var stillet den, udtalte Domstolen dernæst:

"... princippet om momsens neutralitet som afgiftsbyrde paa virksomhederne nødvendiggoer, at de første investeringsomkostninger, der afholdes til brug for og med henblik paa en virksomhed, betragtes som led i den økonomiske virksomhed. Det vil stride mod nævnte princip at antage, at en økonomisk virksomhed først begynder paa det tidspunkt, hvor en fast ejendom faktisk udnyttes, dvs. en afgiftspligtig indtægt opstaar. En hvilken som helst anden fortolkning af artikel 4 i sjette direktiv vil medføre, at den erhvervsdrivende maa bære merværdiafgiften i forbindelse med økonomisk virksomhed uden nogen mulighed for at fradrage denne i overensstemmelse med artikel 17, og vil paa vilkaarlig maade gøre forskel paa investeringsomkostningerne før og under den faktiske udnyttelse af den faste ejendom. Selv for det tilfælde, at der er hjemmel til, efter ivaerksættelsen af den faktiske udnyttelse af en fast ejendom, at yde fradrag for den i forbindelse med forberedende handlinger erlagte indgående afgift, vil en økonomisk byrde belaste godet i det undertiden betragtelige tidsrum mellem de første investeringsomkostningers afholdelse og den faktiske udnyttelse. Enhver, der foretager saadanne investeringshandling, der er snævert forbundet med og nødvendige for en senere udnyttelse af en fast ejendom, maa foelgelig anses som afgiftspligtig person, jf. artikel 4" (praemis 23).

33. Der kan efter min mening drages to konklusioner af denne afgørelse. Den første er, at en person, der erhverver goder til brug for økonomisk virksomhed i den i artikel 4 omhandlede betydning, gør dette i sin egenskab af afgiftspligtig person, selv om goderne ikke straks benyttes til at foretage leveringer af goder eller tjenesteydelser. Den anden er, at den afgiftspligtige person, hvis han har købt goderne med det formaal at foretage afgiftspligtige (frem for f.eks. fritagne) leveringer, vil have ret til et øjeblikkeligt fradrag i henhold til artikel 17.

34. Efter min opfattelse maa der sondres mellem disse to krav, nemlig erhvervelse af goder som afgiftspligtig person og afgiftspligtig benyttelse. Det foerstnaevnte er et mere fundamentalt krav, for saa vidt erhvervelse af investeringsgoder udelukkende til andre formaal end erhvervsmaessige ikke er omfattet af det faelles mervaerdiafgiftssystem og dermed heller ikke af fradragsordningen. Den (afgiftspligtige eller anden) brug, der goeres eller paataenkes gjort af goderne inden for erhvervsvirksomheden, er afgoerende for omfanget af det oprindelige fradrag, som den afgiftspligtige person er berettiget til i henhold til artikel 17, og for omfanget af berigtigelser i efterfoelgende perioder.

35. En foelge af denne analyse er, at artikel 20, stk. 2 - og paa dette punkt er jeg enig i den franske regerings indlaeg - kan finde anvendelse, selv naar en afgiftspligtig person oprindelig erhverver goder til brug for oekonomiske transaktioner, som i henhold til artikel 17, stk. 2 og 3, ikke giver ret til fradrag (f.eks. fritagne leveringer), men i de foelgende aar inden for berigtigelsesperioden anvender goderne til transaktioner, for hvilke mervaerdiafgiften kan fradrages. Lad os saaledes antage, med henvisning til det tidligere givne eksempel med en datamat erhvervet af en bank, at datamaten i aar 1 udelukkende anvendes til fritagne leveringer, for hvilke der ikke er fradragsret, men at den i aar 2-5 for 80% vedkommende anvendes til afgiftspligtige leveringer. Mens banken ikke har ret til fradrag i aar 1, har den alligevel koebt goderne til brug for sin virksomhed og ret til at foretage berigtigelser for at tage hensyn til den overvejende afgiftspligtige benyttelse i aar 2-5.

36. Det foelger ogsaa heraf, at det ikke i sig selv er en betingelse for senere anvendelse af artikel 20, stk. 2, at goderne straks benyttes til afgiftspligtige eller fritagne leveringer. Hvis banken saaledes i det ovenfor naevnte eksempel ikke var i stand til at bruge datamaten foer aar 2 pga. mangler i programmet, ville dette ikke - og burde ikke - udelukke, at der ved efterfoelgende berigtigelser blev taget hensyn til aendringer i benyttelsen. Stoette for denne opfattelse kan findes i artikel 20, stk. 2, andet afsnit, som udtrykkeligt tillader medlemsstaterne at udskyde berigtigelsesperiodens begyndelse til det tidspunkt, hvor goderne foerste gang tages i brug.

37. I denne sag er det relevante kriterium saaledes, om Lennartz, da han erhvervede goderne, specielt havde til hensigt at benytte goderne til sin erhvervsvirksomhed, eller om han paa det tidspunkt alene havde til hensigt at benytte dem til andre formaal end sin erhvervsvirksomhed. I det sidstnaevnte tilfaelde finder artikel 20, stk. 2, ikke anvendelse. Det boer dog bemaerkes, at artikel 20, stk. 2, af grunde, som jeg vil forklare senere i dette forslag til afgoerelse, kan finde anvendelse i tilfaelde af delvis privat brug.

38. Jeg finder det ikke noedvendigt at behandle det af den tyske regering fremfoerte synspunkt, at udtrykket "investeringsgoder" i sig selv kun omfatter goder erhvervet til brug for erhvervsvirksomheden. Betingelserne for anvendelse af artikel 20, stk. 2, foerer under alle omstaendigheder til det samme resultat.

39. Efter min opfattelse kan der derfor kun foretages berigtigelser af det oprindelige fradrag i henhold til artikel 20, stk. 2, naar investeringsgoder blev inddraget i virksomheden paa tidspunktet for erhvervelsen [punkt c) i den nationale rets foerste spoergsmaal]; saafremt denne betingelse er opfyldt, kan der foretages berigtigelser, selv om goderne ikke straks blev benyttet til afgiftspligtige eller fritagne transaktioner. Det er foelgelig noedvendigt at behandle den nationale rets tredje spoergsmaal.

Spoergsmaal 3

40. Med dette spoergsmaal oensker den nationale ret i det vaesentlige vejledning med hensyn til de kriterier, der skal anvendes ved afgoerelsen af, om en person erhverver goder i sin egenskab af afgiftspligtig person. Den spoerger navnlig, om personen skal

a) erhverve goderne med den hensigt at anvende dem til erhvervsmaessige formaal:

- straks fra erhvervelsestidspunktet

- inden for erhvervelsesaaret eller

- inden for den femaarige berigtigelsesperiode

og/eller

b) faktisk anvende goderne til erhvervsmaessige formaal inden for disse perioder.

41. Jeg har allerede i forbindelse med den nationale rets foerste spoergsmaal paapeget, at en person erhverver goder i sin egenskab af afgiftspligtig person, naar han goer dette med den specielle hensigt at anvende disse goder til erhvervsmaessige formaal. Afgiftsmyndighederne maa derfor sikre sig, at den afgiftspligtige person faktisk havde en saadan hensigt paa det tidspunkt, da goderne blev erhvervet. I dommen i den allerede naevnte Rompelman-sag fastslog Domstolen, at "det paahviler den, der anmoder om momsfradrag, at godtgoere, at betingelserne herfor er opfyldte, herunder at den paagaeldende opfylder betingelserne for at anses som afgiftspligtig. Artikel 4 er saaledes ikke til hinder for, at afgiftsmyndighederne kraever den erklærede hensigt bestyrket af objektive momenter, saasom hvorvidt de projekterede lokaler egner sig til en erhvervsmaessig udnyttelse" (praemis 24).

42. De nationale afgiftsmyndigheder maa fastslaa, at det virkelig er hensigten at anvende goderne til erhvervsmaessige formaal. Omfanget af det bevismateriale, der kraeves for at overbevise de nationale afgiftsmyndigheder, maa bl.a. afhaenge af de paagaeldende goders art. Naar goderne saaledes, for at bruge Domstolens ord i Rompelman-sagen, "egner sig til en erhvervsmaessig udnyttelse", vil der sandsynligvis ikke blive kraevet meget yderligere bevismateriale. Paa den anden side, naar en person erhverver goder, som tillige er egnede til privat brug (som f.eks. en bil), vil det vaere langt vanskeligere at dokumentere, at goderne er erhvervet specielt til erhvervsmaessige formaal, saafremt goderne ikke straks anvendes hertil.

43. Den nationale ret spoerger, om erhvervelsesaaret eller den femaarige periode, der begynder med erhvervelsen, kan vaere relevant i denne forbindelse. Femarsperioden naevnes formodentlig, fordi den svarer til den femaarige berigtigelsesperiode, der fastsaettes i det sjette direktivs artikel 20, stk. 2. Efter min opfattelse udgoer disse perioder blot rimelige perioder, paa hvilke man valgte at basere fradragsordningens og berigtigelsesernes funktion med hensyn til kapitalgoder. De er ikke som saadanne relevante for spoergsmaalet, om goder er erhvervet til erhvervsmaessig brug. Dette synspunkt er foreneligt med det skoen, som er overladt medlemsstaterne ved valget af de forskellige perioder. I henhold til artikel 20, stk. 2, kan berigtigelsesperioden for fast ejendom bl.a. udvides til indtil ti aar, formodentlig for at tage hensyn til, at saadan ejendom bruges i laengere tid.

44. Endnu et punkt, der boer bemaerkes i denne forbindelse, er, at naar en afgiftsmyndighed accepterer, at goderne er blevet erhvervet til afgiftspligtig, erhvervsmaessig brug, og tillader oejeblikkeligt fradrag af indgaaende afgift, vil den altid kunne kraeve tilbagebetaling af afgiften ved en berigtigelse i henhold til det sjette direktivs artikel 20, stk. 1, litra a), hvis det senere viser sig, at goderne ikke blev erhvervet til erhvervsmaessig brug.

45. Svaret paa den nationale rets tredje spoergsmaal er derfor, at den afgiftspligtige person skal erhverve goderne med den specielle hensigt at bruge dem til erhvervsformaal (spoergsmaal 3 a).

Om en afgiftspligtig person har denne hensigt paa det tidspunkt, da goderne erhverves, er et konkret spoergsmaal, som skal afgoeres af afgiftsmyndighederne under hensyntagen til samtlige sagens omstaendigheder. Det sjette direktiv specificerer ikke nogen periode, inden for hvilken goderne faktisk skal vaere anvendt til at foretage erhvervsmaessige leveringer. En undladelse af at anvende goderne til at foretage saadanne leveringer straks eller inden for en rimelig periode efter deres erhvervelse kan imidlertid, afhaengig af omstaendighederne, navnlig de paagaeldende goders art, tages i betragtning af afgiftsmyndighederne ved afgoerelsen af, om en person har erhvervet goderne som afgiftspligtig person, og saaledes af, om der kan foretages et oprindeligt fradrag i henhold til artikel 17, eller saafremt dette allerede er foretaget, om det skal berigtiges (dvs. annulleres) i henhold til artikel 20, stk. 1, litra a).

10%-reglen

46. I den sidste del af det tredje spoergsmaal spoerger den nationale ret, om den paataenkte eller faktiske brug til erhvervsmaessige formaal, naar goderne anvendes til blandede formaal, skal vaere af et bestemt omfang i forhold til den samlede anvendelse, og hvorledes dette omfang i saa fald skal defineres.

47. Dette spoergsmaal opstaar paa grund af de tyske afgiftsmyndigheders praksis, hvorefter goderne formodes at vaere erhvervet udelukkende til andre end erhvervsmaessige formaal, naar den ikke-erhvervsmaessige brugs omfang er over 90% og brugen til erhvervsmaessige formaal saaledes udgoer under 10%. I sit skriftlige svar til Domstolens spoergsmaal foer den mundtlige forhandling og i sit indlaeg under den mundtlige forhandling har den tyske regering fremhaevet, at disse procentsatser ikke anvendes strengt, men er et "indicium", der anvendes til at fastslaa, om der er tale om erhvervsmaessig anvendelse. Det fremgaar dog af forelaeggelseskendelsen, at Lennartz i kraft af denne regel blev behandlet, som om han fuldt ud anvendte bilen til private formaal i perioden fra dens erhvervelse i 1985 til den 1. juli 1986, da han aabnede sit skattekonsulentkontor, skoent den erhvervsmaessige anvendelse af bilen i 1985 androg 8%. Efter min opfattelse er det derfor noedvendigt for at besvare den nationale rets spoergsmaal at antage, at den tyske regel under nogle omstaendigheder kan foere til, at fradragsretten naegtes i tilfaelde, hvor der er tale om virkelig, om end begraenset, erhvervsmaessig anvendelse.

48. I retsmoedet gjorde den tyske regering gaeldende, at sagen for den nationale ret alene drejede sig om, hvorvidt Lennartz havde ret til at foretage berigtigelser i henhold til det sjette direktivs artikel 20, stk. 2. Da han ikke havde fremsat krav om et oprindeligt fradrag i 1985 i henhold til artikel 17, stk. 2, maa ansaettelsen for dette aar nu anses for at vaere endelig. Foelgelig boer de forelagte spoergsmaal efter den tyske regerings opfattelse besvares med udgangspunkt i, at Lennartz ikke havde ret til fradrag for erhvervelsen af bilen.

49. Det fremgaar, at forelaeggelseskendelsen stoetter den tyske regerings udtalelse om, at Lennartz' soegsmaal alene vedroerer et krav om berigtigelse i henhold til artikel 20, stk. 2. Desuden har den tyske regering ret i den opfattelse, at gyldigheden af den tyske mindstegraense er relevant, ikke for Lennartz' ret til berigtigelser i henhold til artikel 20, stk. 2, men for hans ret til et oprindeligt fradrag i henhold til artikel 17, stk. 2, i 1985. Som jeg skal forklare senere, er aendringer af omfanget af den erhvervsmaessige anvendelse omfattet af en anden ordning (se afsnit 56 ff. nedenfor) og ikke af berigtigelsesproceduren i artikel 20, stk. 2.

50. Foelgelig ville Lennartz, saafremt 10%-reglen var ugyldig, kun have fordel af denne ugyldighed, saafremt han med tilbagevirkende gyldighed kunne goere krav paa et oprindeligt fradrag i henhold til artikel 17, stk. 2, efter den tyske lovgivning, der er indfoert i henhold til direktivets artikel 18, stk. 3. Denne bestemmer, at "medlemsstaterne fastsaetter de betingelser og naermere bestemmelser, ifoelge hvilke en afgiftspligtig person kan faa tilladelse til at foretage et fradrag, som han ikke har foretaget i henhold til stk. 1 og 2". Da den nationale ret imidlertid udtrykkeligt rejser spoergsmaalet, om der gaelder et krav om, at den erhvervsmaessige anvendelse skal have et vist mindste omfang, om end i sammenhaeng med en raeke

spoergsmaal vedroerende anvendelsen af artikel 20, stk. 2, foeler jeg mig noedsaget til at behandle dette punkt.

51. Det vaesentlige spoergsmaal er derfor, om en person i henhold til den faelles mervaerdiavgiftslovgivning erhverver goder som afgiftspligtig person og har ret til at fradrage den indgaaende afgift for disse goder, selv naar anvendelsen af goderne til erhvervsmaessige formaal fra begyndelsen er forholdsvis ringe (f.eks. 8%).

52. De synspunkter, der er fremsat i de indlaeg, der er indgivet for Domstolen, divergerer paa dette punkt. I sit indlaeg og i sit svar paa et skriftligt spoergsmaal stillet af Domstolen har den tyske regering anfoert, at der kan foretages fradrag, selv naar goderne hovedsagelig anvendes til ikke-erhvervsmaessige formaal. Naar omfanget af anvendelsen til erhvervsmaessige formaal imidlertid er saa ubetydelig, at den har minimal oekonomisk betydning, maa personen efter dens opfattelse antages at have erhvervet goderne alene til anden end erhvervsmaessig anvendelse, saaledes at der ikke opstaar nogen fradragsret. Paa baggrund af de oekonomiske betragtninger, der ligger til grund for momslovgivningen, kan minimal anvendelse til erhvervsmaessige formaal ifoelge den tyske regering ikke foere til fuldt fradrag.

53. Det Forenede Kongeriges regering har anfoert, at den afstaar fra at kommentere dette punkt. Den har dog tilfoejet, at det sjette direktiv ikke indeholder nogen udtrykkelig bestemmelse, der omhandler den situation, at goder og tjenesteydelser erhverves delvis til erhvervsformaal og delvis til ikke-erhvervsformaal, og ikke bestemmer, at der skal ske en forholdsmaessig fordeling af de to formaal ved fastsaettelsen af stoerrelsen af den afgift, for hvilken der opstaar fradragsret. Den har anfoert, at det er stiltiende forudsat i artikel 17, at retten til fradrag kun opstaar i forbindelse med erhvervsmaessige aktiviteter. Direktivet er saaledes efter dens opfattelse ikke til hinder for, at medlemsstaterne bestemmer, om og i hvilket omfang der skal ske en fordeling, naar der er tale om blandet erhvervsmaessig og ikke-erhvervsmaessig anvendelse af goder og tjenesteydelser, og at de fastsaetter beregningsmetoden for en saadan fordeling.

54. Kommissionen mener, at faktisk, om end minimal, anvendelse af goderne til afgiftspligtige transaktioner giver ret til fradrag i fuldt omfang og til senere berigtigelse i henhold til artikel 20, stk. 2.

55. Den franske regering har tilsluttet sig Kommissionens opfattelse og har anfoert, at i princippet giver selv minimal anvendelse til erhvervsmaessige formaal, f.eks. 1%, ret til fuldt fradrag af indgaaende afgift, selv om den private anvendelse af goderne vil blive paalagt afgift. Den har dog tilfoejet, at fuldt fradrag af den indgaaende afgift under saadanne omstaendigheder ikke er realistisk, da det medfoerer tekniske vanskeligheder og giver uberettigede fordele, naar goderne praktisk taget ikke bruges til erhvervsformaal. Derfor opnaaede Frankrig bemyndigelse af Raadet i henhold til det sjette direktivs artikel 27, stk. 1, til at indfoere saerlige foranstaltninger, der fraveg direktivets bestemmelser. Raadets beslutning (beslutning 89/488/EOEF af 28.7.1989, EFT L 239, s. 22) bemyndiger Den Franske Republik til indtil den 31. december 1992 at udelukke fradragsretten for mervaerdiavgift i forbindelse med goder og tjenesteydelser, naar den private anvendelse af disse overstiger 90% af den samlede anvendelse heraf. Den franske regering har tilfoejet, at national lovgivning, der naegter fradragsret, kan opretholdes i henhold til direktivets artikel 17, stk. 6, eller artikel 27, stk. 5, af medlemsstater, der allerede har en saadan lovgivning.

56. Bestemmelserne om privat brug findes i det sjette direktivs artikel 5 og 6. Artikel 5, stk. 6, bestemmer foelgende:

"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, saafremt dette gode eller de bestanddele, det er sammensat af, har givet ret til fuldt eller delvis fradrag af merværdiafgiften ..."

Artikel 6, stk. 2, bestemmer følgende:

"Følgende sidestilles med tjenesteydelser mod vederlag:

a) Anvendelse 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, saafremt dette gode har givet ret til fuldt eller delvis fradrag af merværdiafgiften.

b) Vederlagsfrie tjenesteydelser, som af den afgiftspligtige person udfoeres til eget brug eller til brug for hans personale eller i øvrigt til virksomheden uvedkommende formål.

Medlemsstaterne kan fravige bestemmelserne i dette stykke, saafremt en saadan undtagelse ikke giver anledning til konkurrencefordrejning."

57. Artikel 11 indeholder bestemmelser om værdiansættelsen af saadanne leveringer. Saaledes bestemmer artikel 11, punkt A, stk. 1, litra b), at beskatningsgrundlaget ved de i artikel 5, stk. 6, omhandlede transaktioner er "købsprisen for goderne eller for tilsvarende goder eller i mangel af en købspris, kostprisen; ... bestemt paa det tidspunkt, hvor transaktionerne finder sted". Artikel 11, punkt A, stk. 1, litra c), bestemmer, at beskatningsgrundlaget ved de i artikel 6, stk. 2, omhandlede transaktioner er "de udgifter, som den afgiftspligtige person har haft i forbindelse med tjenesteydelsen".

58. Artikel 6, stk. 2, litra a), sammenholdt med artikel 11, punkt A, stk. 1, litra c), gaar saaledes ud paa, at naar en afgiftspligtig person erhverver et gode, som han delvis anvender til private formaal, anses han for at have udfoert en afgiftspligtig tjenesteydelse mod vederlag, som er lig med de udgifter, som han har haft i forbindelse med tjenesteydelsen. Direktivets ordning indebaerer saaledes, at en person, der anvender et gode delvis til afgiftspligtige erhvervsmaessige transaktioner og delvis til private formaal, og som ved erhvervelsen af godet helt eller delvis faar den indgaaende merværdiafgift tilbagebetalt, anses for udelukkende at have anvendt godet til brug for sine afgiftspligtige transaktioner i den i artikel 17, stk. 2, forudsatte betydning. Bestemmelserne om den forholdsmaessige fordeling af den indgaaende afgift i artikel 17, stk. 5, som gaelder for goder og tjenesteydelser, som skal benyttes af en afgiftspligtig person baade til transaktioner, der giver ret til fradrag, og til transaktioner, der ikke giver ret til fradrag, finder derfor ikke anvendelse. En saadan person har foelgelig i princippet ret til fuldt og oejeblikkeligt fradrag af den indgaaende afgift, der skal betales ved erhvervelsen af goderne.

59. Støtte for dette synspunkt kan findes i Kommissionens kommentar i dets forslag til det sjette direktiv (De Europæiske Fællesskabers Bulletin, tillæg 11/73) til artikel 5, stk. 6 [eller artikel 5, stk. 3, litra a), som den var i forslaget], som er den bestemmelse i artikel 5 ("levering af goder"), der svarer til artikel 6, stk. 2, litra a). Kommissionen anførte følgende: "Det samme formål (at undgå uberettigede fordele for afgiftspligtige personer) kunne være nået ved hjælp af berigtigelser til allerede foretagne fradrag, men man valgte den teknik at behandle disse transaktioner som afgiftspligtige leveringer af hensyn til upartiskhed og forenkling". Man valgte således specifikt at pålægge afgift i senere omsætningsled som et alternativ til en begrænsning af retten til at fradrage indgående afgift. Skønt artikel 6, stk. 2, sidste punktum, tillader medlemsstaterne inden for visse grænser at fravige den i dette stykke fastsatte ordning for privat brug, gælder dette punktum ikke her af grunde, som jeg skal forklare senere (se afsnit 75).

60. Tilbage står spørgsmålet, om medlemsstaterne alligevel kan begrænse fradragsretten, naar den erhvervsmaessige anvendelse af godet udgør en minimal part af dets samlede anvendelse. Under retsmødet har Kommissionen understreget, at fradragsrettens grundlæggende karakter udelukker begrænsninger i denne ret ud over dem, der udtrykkeligt er fastsat i direktivet. Dette synspunkt er i overensstemmelse med Domstolens udtalelser i dens tidligere afgørelser. Et eksempel er sag 50/87, Kommissionen mod Frankrig, som jeg har nævnt ovenfor. Der udtalte Domstolen med et citat fra dens dom i Rompelman-sagen vedrørende direktivets artikel 4, stk. 1 og 2, og artikel 17, stk. 1 og 2, følgende:

"Af de således fremhævede regler fremgaar, at da der ikke foreligger nogen bestemmelser, der bemyndiger medlemsstaterne til at begrænse den fradragsret, der er indrømmet de afgiftspligtige, finder denne ret umiddelbart anvendelse paa hele det afgiftsbeløb, der vedrører transaktioner i de tidligere omsætningsled.

Saadanne begrænsninger i fradragsretten har virkninger for selve afgiftsbyrden og skal anvendes ensartet i alle medlemsstaterne. Foelgelig er undtagelser ikke tilladte, medmindre der er udtrykkelig hjemmel for dem i direktivet." (praemis 16 og 17)

Domstolen konkluderede, at da fransk lovgivning i visse tilfælde ikke tillod fuldt og ojeeblikkeligt fradrag, var den uforenelig med det sjette direktiv.

61. Jeg har allerede paapeget, at en afgiftspligtig person, som erhverver goder dels til afgiftspligtig erhvervsmaessig brug og dels til privat brug, efter ordningen i det sjette direktiv anses for udelukkende at anvende goderne til brug for afgiftspligtige transaktioner og derfor i princippet har ret til fuldt og oejeblikkeligt fradrag af den indgaaende afgift, der er paaloebet ved erhvervelsen af goderne (idet den private anvendelse tages i betragtning ved paalaeggelse af afgift i det efterfoelgende omsaetningsled). Direktivet indeholder ingen de minimis-bestemmelse, som udelukker fradragsret, naar den erhvervsmaessige brug ligger under en vis graense. Imidlertid indeholder direktivet specielt bestemmelser, der tillader medlemsstaterne at undlade at tage den mervaerdiafgift i betragtning, som ikke kan fradrages med henblik paa artikel 17, naar den er af ringe stoerrelse [artikel 17, stk. 5, litra e)], og at afslaa overfoerelse eller tilbagebetaling af indgaaende afgift, som overstiger det skyldige afgiftsbeloeb, naar det overskydende beloeb er ubetydeligt (artikel 18, stk. 4). Jeg mener, at i betragtning af den klare, om end noget komplicerede ordning, der er fastsat i direktivet, og henset til, at der ikke findes nogen lignende de minimis-bestemmelser, som tillader medlemsstaterne at naegte ret til fradrag i tilfaelde af begraenset privat brug, er der intet grundlag for at fortolke artikel 17 saaledes, at den stiltiende indeholder en saadan regel. Dette synspunkt stoettes af ordlyden af den foernaevnte beslutning fra Raadet af 28. juli 1989, hvori Raadet "som fravigelse af bestemmelserne i artikel 17, stk. 2," tillod Frankrig at udelukke fradragsretten i tilfaelde, hvor den private anvendelse oversteg 90%. Som jeg skal forklare senere, giver det sjette direktivs artikel 27, stk. 1, i henhold til hvilken afgoerelsen blev truffet, desuden mulighed for at loese problemer af den type, som de tyske afgiftsmyndigheder staar over for.

62. Jeg konkluderer, at medlemsstaterne ikke har ret til at begraense fradragsretten, selv naar den erhvervsmaessige brug af de paagaeldende goder er meget begraenset, medmindre de kan henholde sig til en af de i direktivet naevnte fravigelser. Det er disse fravigelser, som jeg nu skal behandle.

Bemyndigelse til at fravige fradragsretten

63. Det sjette direktivs artikel 27, som hoerer til afsnit XV ("Forenklet procedure"), indeholder to procedurer for bemyndigelse til foranstaltninger, der fraviger direktivet, og som begge i princippet kan finde anvendelse paa den anfaegtede nationale lovgivning.

64. Artikel 27, stk. 5, bestemmer foelgende:

"De medlemsstater, som den 1. januar 1977 anvender saerlige foranstaltninger af den art, der er omhandlet i stk. 1, kan opretholde disse paa betingelse af, at Kommissionen faar meddelelse herom inden den 1. januar 1978, og under forudsætning af, at de for saa vidt angaar foranstaltninger til forenkling af afgiftsopkraevningen er i overensstemmelse med det i stk. 1 fastsatte kriterium."

65. Artikel 27, stk. 1, som fastsaetter en procedure for at opnaa bemyndigelse til nye foranstaltninger, bestemmer:

"Raadet kan med enstemmighed paa forslag af Kommissionen give en medlemsstat tilladelse til at indfoere saerlige foranstaltninger, der fraviger bestemmelserne i dette direktiv, for at forenkke afgiftsopkraevningen eller for at undgaa visse former for svig eller unddragelse. Foranstaltninger til forenkling af afgiftsopkraevningen maa ikke eller kun i ubetydelig grad paavirke stoerrelsen af den skyldige afgift ved det endelige forbrug."

66. Det fremgaar ikke, at den tyske foranstaltning blev meddelt i henhold til artikel 27, stk. 5. I bilag 1 til dens foerste beretning af 14. september 1983 om funktionen af det faelles system for mervaerdiafgift, som blev forelagt i henhold til det sjette direktivs artikel 34 (KOM(83) 426 endelig udg.) offentliggjorde Kommissionen en liste over foranstaltninger meddelt den i henhold til artikel

27, stk. 5. I dette bilag nævnes den her omhandlede 10%-regel ikke. Den tyske regering har heller ikke antydnet, at der blev givet en sådan meddelelse.

67. Med hensyn til artikel 27, stk. 1, fremgaar det af den tyske regerings svar paa Domstolens skriftlige spoergsmaal, at den ikke soegte bemyndigelse i henhold til denne bestemmelse, fordi den anfaegtede lovgivning efter dens opfattelse ikke fraviger direktivet. Som jeg har forklaret, er denne opfattelse efter min mening ukorrekt.

68. Det maa derfor overvejes, hvilken virkning det har at undlade at meddele en fravigende foranstaltning. I dom af 13. februar 1985 (sag 5/84, *Direct Cosmetics*, Sml. s. 617, praemis 37) udtalte Domstolen foelgende:

"I medfoer af Traktatens artikel 189, stk. 3, er medlemsstaterne pligtige at efterkomme samtlige bestemmelser i sjette direktiv i det omfang, en fravigelse ikke er kommet i stand i overensstemmelse med artikel 27. Afgiftsmyndighederne i en medlemsstat kan foelgelig ikke, uden at kraenke den staten efter artikel 189 paahvilende forpligtelse over for de retsundergivne, goere en bestemmelse gaeldende, der fraviger direktivets ordning, og som er gennemfoert under tilsidesaettelse af den forelaeggelsespligt, som artikel 27, stk. 2, paalaegger medlemsstaterne."

69. Da den i denne sag omhandlede foranstaltning hverken var blevet meddelt Kommissionen i henhold til artikel 27, stk. 5, eller bemyndiget ved en beslutning fra Raadet i henhold til artikel 27, stk. 1, kan den tyske regering ikke paaberaabe sig denne foranstaltning til skade for afgiftspligtige personer.

70. Foelgelig er det strengt taget ikke noedvendigt at overveje, om der kunne gives bemyndigelse til en saadan foranstaltning i henhold til artikel 27, stk. 1. Hvis denne bestemmelse imidlertid skulle vaere den rette hjemmel til at give bemyndigelse til nationale regler som de i denne sag omhandlede, ville det stoette det synspunkt, at saadanne regler maa anses for at fravige artikel 17, som jeg mener, det er tilfaeldet. Jeg vil derfor kort kommentere raekkevidden af artikel 27, stk. 1.

71. Efter min opfattelse er formaalet med artikel 27, stk. 1, bl.a. at loese problemer af den art, som de franske og tyske afgiftsmyndigheder staar over for. De almindelige regler i det sjette direktiv, herunder retten til fuldt og oejeblikkeligt fradrag og ordningen for behandling af privat brug, skal forene hensynet til administrativ forenkling med det faelles mervaerdiafgiftssystems formaal, herunder navnlig neutralitet. Det er klart, at det var vanskeligt, om ikke umuligt, at forudse alle de tekniske vanskeligheder eller former for omgaaelse eller unddragelse, som afgiftsmyndighederne i hele Faelllesskabet kunne komme ud for. Desuden er det maaske ikke passende, at det er Faelllesskabet, der griber ind, hvis den paagaeldende kommercielle praksis kun fremkalder vaesentlige fordrejninger i én medlemsstat. Det fandtes derfor hensigtsmaessigt at tillade medlemsstaterne at soege individuelle bemyndigelser til foranstaltninger vedroerende saerlige problemer.

72. Der kan ogsaa opstaa vanskeligheder derved, at visse spoergsmaal ikke er blevet loest ved det sjette direktiv, hvilket bevirker en vis manglende sammenhaeng i mervaerdiafgiftssystemet i dets nuvaerende form. For eksempel synes de vanskeligheder, som de tyske afgiftsmyndigheder staar over for, at kunne have vaeret delvis formindsket, hvis Raadet havde vedtaget forslaget til det tolvte direktiv om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsaetningsafgifter - Det faelles mervaerdiafgiftssystem: udgifter, der ikke giver ret til fradrag i mervaerdiafgiften (EFT 1983 C 37, s. 8; EFT 1984 C 56, s. 7). Ifoelge dette forslag ville fradrag af indgaaende afgift paa en raekke stoerre grupper udgifter, hvis anvendelse til erhvervsmaessige formaal er vanskelige at kontrollere, specifikt have vaeret udelukket, hvorved de grupper udgifter, som den almindelige ordning for privat brug gjaldt for, ville blive begraenset.

73. Hvad saerligt angaar motorkoeretoer, opretholdt en raekke medlemsstater bortset fra Tyskland faktisk i henhold til artikel 17, stk. 6, bestemmelser (som jeg vil behandle senere i dette forslag til afgoerelse), som helt eller delvis begraensede retten til fradrag af indgaaende afgift paa koeb af motorkoeretoer til erhvervsmaessige formaal. Hvis fuldt fradrag trods de bestaaende bestemmelser i marginale tilfaelde fortsat har vaeret et generelt problem for afgiftsmyndighederne, burde det maaske overvejes at aendre direktivets almindelige ordning. I sin anden beretning af 20. december 1988 om funktionen af det faelles system for mervaerdiafgift (KOM(88) 799 endelig udg.) har Kommissionen paa side 57 anfoert, at den foretraekker, at Faellesskabet loeser de problemer, som medlemsstaterne kommer ud for, frem for en anvendelse af proceduren i artikel 27. Dette ville hindre en udbredelse af individuelle bemyndigelser i henhold til artikel 27, stk. 1, og saaledes fjerne den betaenkelighed, som den tyske regering har givet udtryk for under denne sag. I mangel af en faellesskabsloesning er artikel 27, stk. 1, imidlertid efter min opfattelse et passende instrument til loesning af nogle af de ovennaevnte problemer. Et af de vaesentlige traek ved den i denne bestemmelse fastsatte procedure er, at det sikres, at faellesskabsmyndighederne og medlemsstaterne holdes fuldt underrettet om de foranstaltninger, der skal traeffes.

74. Der kan ikke vaere tvivl om, at de vanskeligheder, som den franske og den tyske regering har naevnt, er en kilde til berettiget bekymring for nationale afgiftsmyndigheder. Desuden synes en foranstaltning, hvorefter der gaelder en graense paa 10% erhvervsmaessig brug for fradragsretten, ikke umiddelbart urimelig eller uforholdsmaessig i forhold til formaalet. I denne forbindelse skal jeg bemaerke, at den franske regering i sit indlaeg anfoerte, at efter de franske regler udelukker den omstaendighed, at der ikke kan foretages oprindeligt fradrag af indgaaende afgift i henhold til 10%-reglen, ikke en senere berigtigelse i henhold til artikel 20, stk. 2, i senere aar, hvis der bliver tale om mere omfattende erhvervsmaessig brug. Efter min opfattelse var det fuldt ud rimeligt, at Frankrig begraensede fravigelsens omfang paa denne maade, da det synes tvivlsomt, om det ville have vaeret noedvendigt at naegte senere berigtigelser i henhold til artikel 20, stk. 2, for at opnaa formaalene med foranstaltningen. Det synes dog ikke noedvendigt at overveje dette punkt yderligere inden for rammerne af denne sag, idet den tyske regering, da Raadet ikke har truffet beslutning om at give bemyndigelse til foranstaltningen, ikke kan paaberaabe sig artikel 27, stk. 1.

75. Jeg skal ogsaa henvise til sjette direktivs artikel 6, stk. 2, sidste punktum, der, som jeg allerede har naevnt, tillader medlemsstaterne at fravige den i dette stykke fastsatte ordning for privat brug, saafremt en saadan undtagelse ikke medfoerer konkurrencefordrejning. Efter min opfattelse kan medlemsstaterne ikke paaberaabe sig dette punktum som berettigelse for nationale regler, der ikke blot erstatter afgiften i efterfoelgende omsaetningsled med en begaensning af retten til at fradrage indgaaende afgift, men som ogsaa forhindrer fradrag af indgaaende afgift paa virkelige erhvervsmaessige udgifter.

76. Der er endnu en bestemmelse, som er relevant i denne sammenhaeng, nemlig sjette direktivs artikel 17, stk. 6. Denne bestemmelse lyder saaledes:

"Senest inden udloebet af en periode paa fire aar fra datoen for dette direktivs ikrafttraeden fastsaetter Raadet med enstemmighed paa forslag af Kommissionen de udgifter, der ikke giver ret til fradrag i mervaerdiafgiften. Under alle omstaendigheder giver udgifter, der ikke er af streng, erhvervsmaessig karakter, som f.eks. udgifter til luksusforbrug, underholdning eller repraesentation, ikke adgang til fradrag.

Indtil de ovenfor omhandlede regler traeder i kraft, kan medlemsstaterne opretholde alle de undtagelser, som paa tidspunktet for dette direktivs ikrafttraeden var gaeldende i henhold til deres nationale lovgivning."

77. Skoent Kommissionen allerede den 25. januar 1983 forelagde Raadet det ovennaevnte forslag til et tolvte direktiv med henblik paa at harmonisere udgifter, der ikke gav ret til fradrag, har Raadet

endnu ikke handlet.

78. I sit skriftlige indlæg har den franske regering anført, at en foranstaltning som den, der blev meddelt af Frankrig i henhold til direktivets artikel 27, stk. 1, kunne have været opretholdt i henhold til artikel 17, stk. 6, af medlemsstater, der havde en sådan lovgivning på det tidspunkt, da direktivet trådte i kraft. Jeg mener dog ikke, at artikel 17, stk. 6, kan berettige opretholdelse af en sådan regel. Umiddelbart mener jeg, at udtrykket "alle de undtagelser, som på tidspunktet for dette direktivs ikrafttræden var gældende i henhold til deres nationale lovgivning", i artikel 17, stk. 6, andet afsnit, er tilstrækkelig bredt til at omfatte selv generelle begrænsninger af fradragsretten. Imidlertid tyder en læsning af det første afsnit på, at det skoen, som medlemsstaterne fortsat har, mere specifikt vedrører spørgsmål, som der ikke kunne opnås enighed om, nemlig de kategorier udgifter, for hvilke der burde være en begrænsning med hensyn til den indgående afgift. Der kan findes støtte for denne opfattelse i det ovennævnte forslag til det sjette direktiv, som indeholdt en bestemmelse (også artikel 17, stk. 6), som definerede præcise kategorier udgifter, for hvilke den indgående afgift ikke kunne fradrages, og i forslaget til det tolvte direktiv, som igen definerer ikke-fradragsberettigede udgifter ved henvisning til kategorier af udgifter.

79. Desuden må artikel 17, stk. 6, som en foranstaltning, der fraviger et grundlæggende princip i det fælles merværdiafgiftssystem, nemlig retten til fradrag, fortolkes indskrænkende. Efter min opfattelse kunne artikel 17, stk. 6, derfor ikke berettige opretholdelse af en generel foranstaltning, som gjaldt for alle kategorier udgifter, og som havde til formål at overvinde de administrative vanskeligheder