

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT F. G. JACOBS

föredraget den 6 april 1995 *

1. När en skattepliktig person säljer en hotellbyggnad som han har använt både i en rörelse och privat och han i samband härmed avstår från det undantag från skatteplikt som försäljningen annars skulle omfattas av enligt artikel 13 B g i sjätte mervärdesskattedirektivet¹, skall personen då betala skatt på den andel av köpeskillingen som hänför sig till den del av hotellbyggnaden som användes för privat bruk? Detta är i huvudsak den fråga som har lett till att Bundesfinanzhof har hänskjutit en begäran om förhandsavgörande till domstolen avseende tre frågor om tolkningen av sjätte mervärdesskattedirektivet.

2. Efter ett sammanträde den 17 juni 1993 inför andra avdelningen föredrog generaladvokat Van Gerven sitt förslag till avgörande den 15 september 1993. Genom beslut av den 13 december 1994 beslutade domstolen att återuppta det muntliga förfarandet och ännu ett sammanträde avhölls den 14 mars 1995 inför domstolen i plenum.

Bakgrunden och frågorna

3. Målet berör problem av viss komplexitet. Bakgrunden är emellertid enkel. Dieter

Armbrecht, som driver hotellrörelse, har varit ägare till en fastighet på vilken det fanns byggnader som innefattade ett hotell, en restaurang och delar som användes som privatbostad. År 1981 sålde han denna fastighet för en köpeskillning uppgående till 1 150 000 DM "jämfte mervärdesskatt om 13 procent". Han har gjort gällande att hänvisningen till mervärdesskatt i notariatshandlingen skulle gälla endast den del av fastigheten som användes i rörelsen och att han varken hade krävt eller erhållit mervärdesskatt för de delar som användes privat. I sin mervärdesskattedeklaration för år 1981 tog Dieter Armbrecht upp försäljningen av de delar av fastigheten som användes i rörelsen som skattepliktig, men uppgav en köpeskillning om 157 705 DM avseende den privata delen som befriad från omsättningsskatt. Efter en inspektion intog Finanzamt den ståndpunkten att Dieter Armbrecht också skulle ha betalat skatt på försäljningen av bostaden. Dieter Armbrecht väckte med framgång talan vid Finanzgericht, som ansåg att i motsats till vad som föreskrivs i tysk civillag föreligger i mervärdesskattehänseende två skilda tillgångar när en fastighet har använts delvis i en rörelse och delvis som privatbostad. Eftersom Dieter Armbrecht inte hade avkrävt köparen någon mervärdesskatt på försäljningen av privatbostaden, skulle han inte betala mervärdesskatt för denna. Målet har överklagats till Bundesfinanzhof som begär ett förhandsavgörande beträffande följande frågor:

* Originalspråk: engelska.

¹ — Rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund, EGT nr L 145, 1977, s. 1.

²1) Utgör en del av en fastighet som används i en rörelse en självständig vara som är föremål för en sådan leverans

som avses i artikel 5.1 i sjätte mervärdesskattedirektivet när fastigheten säljs?

Gemenskapsrätten

- 2) Om en viss del av en fastighet används för privata ändamål medan den resterande delen används i en rörelse, skall fastigheten då i sin helhet anses använd för rörelsens skattepliktiga transaktioner vid tillämpningen av artikel 17.2 i sjätte mervärdesskattedirektivet, eller är det endast den del som används i rörelsen som skall hänföras till rörelsen?

- 3) Är det möjligt att vid tillämpningen av artikel 20.2 i sjätte mervärdesskattedirektivet begränsa jämkningen av avdragen till den del av fastigheten som används i rörelsen?"

5. Innan jag går in på de enskilda frågorna, kan det vara lämpligt att ange de bestämmelser i sjätte mervärdesskattedirektivet som är särskilt relevanta i förevarande fall.

6. Enligt artikel 2.1 skall mervärdesskatt betalas för

"leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium av en skattskyldig person i denna egenskap".

7. I artikel 5.1 föreskrivs följande:

"Med 'leverans av varor' avses överföring av rätten att såsom ägare förfoga över egendom."

4. Kärnpunkten i dessa frågor är huruvida en skattepliktig person kan välja att utesluta de delar av en fast egendom som avsatts för privat bruk från tillgångarna i rörelsen med hänseende på tillämpningen av sjätte mervärdesskattedirektivet, även om den fasta egendomen utgör en enda tillgång enligt den nationella lagstiftningen om äganderätt. I sitt förslag till avgörande av den 15 september 1993 kom generaladvokaten Van Gerven till slutsatsen att den skattskyldige hade rätt till detta. Jag delar denna ståndpunkt, men på något andra grunder.

8. Artiklarna 5.6 och 6.2 a innehåller bestämmelser om en skattskyldig persons

privata bruk av varor och tjänster. I artikel 5.6 föreskrivs följande:

som här saknar relevans, undantas enligt artikel 13 B b

”Uttag som en skattskyldig person gör av varor i rörelsen för eget eller personalens privata bruk, eller överlåtelse därav utan ersättning, eller mer generellt sådana uttag för andra ändamål än rörelsen skall, då mervärdesskatten på varorna i fråga eller dessas beståndsdelar varit helt eller delvis avdragsgill, behandlas som leverans mot vederlag. Uttag som gjorts för att ge bort varuprov eller skänka bort gåvor av ringa värde inom ramen för den skattskyldiga personens rörelse skall dock inte behandlas på det sättet.”

”utarrendering och uthyrning av fast egendom”.

I artikel 13 B g och 13 B h undantas följande:

Enligt artikel 6.2 a behandlas som tillhandahållande av tjänster mot vederlag

”g) Tillhandahållande av byggnader eller delar därav och den mark på vilken de står, utom sådant som beskrivs i artikel 4.3 a.

”användning av varor som ingår i en rörelses tillgångar för den skattskyldiges eget eller personalens privata bruk, eller mer generellt sådan användning för andra ändamål än hans rörelse, om mervärdesskatten på dessa varor är helt eller delvis avdragsgill”.

h) Tillhandahållande av annan obebyggd mark än sådan mark för bebyggelse som anges i artikel 4.3 b.”

9. I artikel 13 B föreskrivs ett antal undantag från skatteplikt för transaktioner avseende fast egendom. Bortsett från vissa undantag

10. I artikel 4.3 a och 4.3 b, som nämns i dessa bestämmelser, definieras de tillgångar

som inte omfattas av undantaget enligt följande:

"a) Tillhandahållande före första inflyttning av byggnader eller delar av byggnader och den mark de står på. Medlemsstaterna får bestämma villkoren för tillämpning av detta kriterium på omvandlingar av byggnader och den mark de står på.

Medlemsstaterna får tillämpa andra kriterier än villkoret om första inflyttning, såsom den tid som förflyter mellan den dag då byggnaden färdigställs och dagen för första tillhandahållande eller den tid som förflyter mellan dagen för första inflyttning och dagen för senare tillhandahållande, om dessa perioder inte överstiger fem respektive två år.

Med 'byggnad' skall avses varje anordning fäst vid eller i marken.

b) Tillhandahållande av mark för bebyggelse.

Med 'mark för bebyggelse' avses råmark eller iordningställd mark som definierats som sådan mark av medlemsstaterna."

11. Artikel 13 C innehåller följande viktiga förbehåll för de föregående undantagen:

"Medlemsstaterna får medge skattskyldiga en rätt till valfrihet för beskattning i följande fall:

a) Utarrendering och uthyrning av fast egendom.

b) Tjänster som omfattas av B d, g och h ovan.

Medlemsstaterna får inskränka denna rätt till valfrihet och skall närmare bestämma om dess användning."

12. Artikel 17.2 innehåller följande:

"I den mån varorna och tjänsterna används i samband med den skattskyldiga personens

skattepliktiga transaktioner, skall han ha rätt att dra av följande från den skatt som han är skyldig att betala:

- a) Mervärdesskatt som skall betalas eller har betalats med avseende på varor eller tjänster som har tillhandahållits eller kommer att tillhandahållas honom av någon annan skattskyldig person.”

13. I artikel 20.2 och 20.3 föreskrivs regler för jämkning av avdrag avseende anläggningstillgångar, där den omfattning i vilken sådana tillgångar används för skattepliktiga transaktioner varierar med tiden.

”2. När det gäller anläggningstillgångar, skall jämkningen fördelas över fem år inklusive det år då varorna förvärvades eller tillverkades. Den årliga jämkningen skall endast ske med avseende på en femtedel av den skatt som belastar varorna. Jämkningen skall göras på grundval av variationerna i avdragsrätt under de följande åren jämfört med den som gällde det år då varorna förvärvades eller tillverkades.

Utan hinder av föregående stycke kan medlemsstaterna grunda jämkningen på en

period av fem hela år med början från den tidpunkt då varorna först används.

När det gäller fast egendom förvärvad som anläggningstillgångar kan jämkningsperioden förlängas till högst tio år.

3. Vid tillhandahållande under jämkningsperioden skall anläggningstillgångar betraktas som om de fortfarande användes i den skattskyldiga personens rörelse till utgången av jämkningsperioden. Sådan affärsverksamhet antas vara helt skattepliktig om leveransen av de nämnda varorna är skattepliktig; den antas vara helt undantagen om leveransen är undantagen. Jämkningen skall ske endast en gång för hela den jämkningsperiod som återstår.”

Den första frågan

14. Frågan från Bundesfinanzhof framställs inom ramen för artikel 5.1 i direktivet. Den gäller huruvida den rörelseanknutna delen av en fastighet utgör en självständig vara enligt denna bestämmelse. I detta hänseende har den tyska regeringen lagt stor vikt vid det förhållandet att Dieter Armbrechts hotellfastighet enligt tysk civillag utgör en enda

enhet och att den är inskriven som en fastighet i fastighetsregistret. En stor del av diskussionen har gällt denna fråga. Det framstår emellertid för mig som om denna diskussion missar kärnfrågan.

15. Det kan enligt min mening knappast råda någon tvekan om att det i artikel 5.1 hänvisas till nationell rätt för att bestämma omfattningen av den äganderätt som överförs och att Dieter Armbrrecht i det här fallet överförde förfoganderätten avseende hela hotellfastigheten i denna bestämmelses mening. Detta är fallet oaktat de domar från domstolen som det har hänvisats till i detta förfarande. Det är riktigt att domstolen i målet de Jong² ansåg, att om en byggmästare förvärvade mark i egenskap av privatperson och sedan byggde ett hus på denna mark för sitt eget privata boende, skulle uttaget för privat bruk endast gälla värdet på byggnaden och inte värdet på marken. Marken blev aldrig en del av byggmästarens rörelsetillgångar och kunde följaktligen inte överföras till privat bruk enligt artikel 5.6. Det fallet var emellertid mycket speciellt. Man får inte glömma bort att en medlemsstats rätt att anse att en byggmästares leverans av byggnadsarbeten på mark som han inte är ägare till är en leverans av varor — och inte ett tillhandahållande av tjänster — följer av en särskild bestämmelse i artikel 5.5 b. Enligt

denna bestämmelse har emellertid en medlemsstat inte rätt att behandla en byggmästare som uppför en byggnad på sin klients mark som om han utför en leverans av varor som inte endast består av byggnaden utan också av marken. Han kan givetvis inte behandlas som om han levererade mark till klienten som denne redan ägde. Likaledes kunde de Jong inte behandlas som om han levererade mark till sig själv som han redan ägde som privatperson. Behovet av att ta med en särskild bestämmelse i artikel 5 tyder, om något, på att den allmänna regeln är att en byggnad överförs tillsammans med den mark som den står på såsom en enda fastighet med avseende på artikel 5.1.

16. Enligt min mening är det också meningslöst att hänvisa till domen i målet Shipping and Forwarding Enterprise Safe³. Där ansåg domstolen att begreppet "leverans av varor" inte avsåg överföring av äganderätt i enlighet med de förfaranden som föreskrevs i nationell rätt, utan omfattade alla överföringar av materiella tillgångar från en person som gav en annan person rätt att faktiskt förfoga över tillgången som om han var ägare. Följaktligen kunde det föreligga en leverans av varor även om den formella äganderätten inte överfördes. Den domen innebär emellertid inte att det saknas behov av att hänvisa till nationell rätt för att bestämma omfattningen av de rättigheter som har överförts med avseende

2 — Dom av den 6 maj 1992 (C-20/91, Rec. s. I-2847).

3 — Dom av den 8 februari 1990, Staatssecretaris van Financiën mot Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV (C-320/88, Rec. s. I-285).

på artikel 5.1, vilket framgår av att domstolen överlät till den nationella domstolen att bestämma huruvida en överföring av förfoganderätten hade ägt rum.

17. Slutligen är det inte heller relevant att delad äganderätt till fast egendom under vissa förhållanden är möjlig enligt tysk civillag, eftersom ingen fråga härom uppkommer i det föreliggande fallet.

18. Därmed är emellertid inte saken avgjord. Artikel 5.1 i direktivet måste jämföras med artikel 2.1, enligt vilken leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster endast är skattepliktiga om de utförs ”av en skattskyldig person i denna egenskap”. Enligt min mening är den egentliga frågan i det här fallet huruvida en näringsidkare som förfogar över delar av en fastighet som privatbostad agerar utslutande i sin egenskap av skattskyldig person eller delvis som en privatperson. Med andra ord är det nödvändigt att beakta om äganderätten, såsom denna definieras i nationell rätt, delvis innehas av den skattskyldiga personen i egenskap av privatperson. Eftersom det inte kan utläsas mycket av lydelsen av artikel 2.1 i sig, är det nödvändigt att lösa denna fråga med hänvisning till direktivets syfte och uppbyggnad.

19. Innan jag går över till den frågan måste jag beröra en punkt som den tyska reger-

ingen tog upp vid sammanträdet. Regeringen har anfört att, eftersom en medlemsstat enligt artikel 13 C har rätt att inskränka rätten till valfrihet för beskattning och att närmare bestämma om dess användning, har den tyska lagstiftaren rätt att kräva att en skattskyldig person skall välja att beskatta hela den fasta tillgången. Följaktligen skulle den första frågan från den nationella domstolen inte uppkomma.

20. Denna ståndpunkt stämmer emellertid inte överens med grundstrukturen i sjätte direktivet. Som jag redan har angivit definieras skattepliktens räckvidd i artikel 2.1. Enligt denna artikel skall skatt betalas för leverans av varor och tillhandahållande av tjänster som utförs av en skattskyldig person i denna egenskap. I artikel 13 föreskrivs en rad undantag från beskattning avseende visst tillhandahållande av varor och tjänster. Sådant tillhandahållande ger inte upphov till skattskyldighet, men faller likväl inom mervärdesskattepliktens räckvidd enligt artikel 2.1. Detta måste skiljas från det tillhandahållande som faller utanför skattepliktens räckvidd enligt artikel 2.1, som till exempel försäljning av privatpersoner.

21. Med den tyska regeringens ståndpunkt beaktas inte grundstrukturen. Enligt artikel

13 C får medlemsstaterna inskränka rätten till valfrihet. Utövatet av en rätt till valfrihet för beskattning innebär att en undantagen leverans ändras till en skattepliktig leverans och att den skattskyldige får rätt att göra avdrag. Det kan däremot inte innebära att en leverans som faller utanför mervärdesskattepliktens räckvidd ändras till en skattepliktig leverans. Med andra ord kan valfriheten för beskattning endast komma i fråga inom den ram som definieras i artikel 2.1. Följaktligen är det med rätta som den nationella domstolen har gjort bedömningen att den första frågan som uppkommer i det här fallet gäller huruvida avyttringen av den del av hotellfastigheten som användes för privat bruk faller inom mervärdesskattepliktens räckvidd. Om den inte gör det kan den inte föras in inom mervärdesskattepliktens räckvidd genom ett utövande av valfriheten för beskattning. Som jag kommer att förklara nedan, avspeglar det problem som uppkommer i det här fallet dessutom ett mer generellt problem med avseende på tyska regler om privat bruk.

22. Det här är fjärde gången som tyska domstolar hänskjuter mål där domstolen får tillfälle att överväga de bestämmelser i direktivet som handlar om privat bruk⁴. Det framgår av de målen att grundprincipen för de tyska genomförandebestämmelserna är, att för att säkerställa en beskattningsneutralitet mellan skattskyldiga personer och privatpersoner, skall en skattskyldig person som

använder varor eller tjänster för privat bruk sättas i samma ställning i fråga om mervärdesskatt som en av hans kunder. Enligt tyska regler krävs det därför att en skattskyldig person hänför de varor som delvis används inom rörelsen och delvis för privat bruk till rörelsen. Den skattskyldiga personen anses ha rätt att göra ett fullt skatteavdrag för varor enligt artikel 17.2 i direktivet, men skall sedan betala för sitt privata bruk av dem genom en årlig avgift baserad på varornas värdeminskning enligt artikel 6.2 a. Om han sedan säljer varorna, är försäljningen helt mervärdesskattepliktig enligt artikel 2.1.

23. Logiken i de tyska reglerna förutsätter att den skattskyldiga personen skall vara skyldig att betala skatt för privat bruk även om han inte kan göra avdrag för mervärdesskatt på förvärvet av varorna, till exempel på grund av att de förvärvades från en privatperson (se målet Kühne, nedan punkt 29). Den förutsätter också att han skall vara tvungen att redovisa det privata bruket av tjänster i samband med användningen av varorna, även om det inte gick att göra avdrag för mervärdesskatt beträffande tjänsterna, eftersom dessa var undantagna eller obeskattade (se målet Mohsche, nedan punkt 30). I båda fallen skulle en kund i den skattskyldiga personens rörelse behöva betala mervärdesskatt fullt ut för varorna och tjänsterna även om den skattskyldiga personen inte kunde dra av mervärdesskatten på dem.

⁴ — Se domar av den 27 juni 1989, Kühne mot Finanzamt München III (50/88, Rec. s. 1925), av den 11 juli 1991, Lennartz mot Finanzamt München III (C-97/90, Rec. s. I-3795), och av den 25 maj 1993, Finanzamt München III mot Mohsche (C-193/91, Rec. s. I-2615).

24. Av förklaringarna från Finanzamt under sammanträdena framgår att tillämpningen av de tyska reglerna på fast egendom, även om denna är något mer komplicerad, grundas på samma principer. Det kan anmärkas att enligt sjätte mervärdesskattedirektivet är uthyrning av fast egendom och tillhandahållande av sådan egendom (förutom mark för bebyggelse och nya byggnader) i princip undantagna; se artikel 13 B b, 13 B g och 13 B h ovan. Enligt artikel 13 C ges medlemsstaterna icke desto mindre möjlighet att medge skattskyldiga en rätt till valfrihet för beskattning avseende sådana transaktioner, med de inskränkningar som medlemsstaterna föreskriver. Enligt de tyska reglerna inskränks utövandet av valfriheten för beskattning till fall där kunden använder egendomen i sin rörelse. Denna inskränkning är logisk, eftersom syftet med valfriheten är att möjliggöra att beskattningen fungerar normalt vid transaktioner mellan skattskyldiga personer.

25. I linje med logiken i de tyska reglerna jämföras privat användning av en fastighet med rörelsens undantagna uthyrning av bostad. Med andra ord anses det privata bruket vara en leverans från den skattskyldiga personen enligt artikel 6.2 a, men undantagen enligt artikel 13 B b. Till skillnad från vad som gäller för andra varor är resultatet av detta, att en skattskyldig person vid förvärv av en fastighet inte är berättigad att göra avdrag för mervärdesskatten på den del av egendomen som används för privat bruk, eftersom den hänförs till en undantagen

leverans. Han är inte heller skyldig att betala avgift för privat bruk enligt artikel 6.2 a.

26. Ytterligare en aspekt av de tyska genomförandebestämmelserna förtjänar att nämnas. Vad gäller andra varor än fast egendom avspeglas årliga variationer i omfattningen av det privata bruket i storleken på avgiften för privat bruk. Vad gäller fast egendom är detta inte möjligt, eftersom det inte förekommer någon årlig avgift. Emellertid görs en jämkning enligt de nationella genomförandebestämmelserna avseende artikel 20.2 i direktivet om jämkning av avdrag när det gäller anläggningstillgångar. Enligt dessa regler avspeglas variationer i de relativa proportionerna mellan skattepliktigt bruk och undantaget privat bruk inom en period om tio år från förvärvet av egendomen i en jämkning av det ursprungliga avdraget, som baseras på de proportioner som var tillämpliga det år egendomen förvärvades. Låt oss sålunda anta att en skattskyldig person förvärvar en fastighet som han under första året till 80 procent använder för skattepliktigt bruk i rörelsen och till 20 procent för privat bruk. Om hans privata bruk under det andra året minskar till 10 procent kommer han att få rätt till ett ytterligare avdrag för det året om $1/10 \times (20\% - 10\%)$ av skatten. Om den skattskyldiga personen säljer egendomen till en skattskyldig person inom den tioåriga jämkningsperioden och väljer att beskatta egendomen, måste han avsätta egendomen till skattepliktigt bruk för den återstående delen av tioårsperioden och erhåller delvis återbetalning. Efter den tioåriga avräkningsperioden görs emellertid ingen ytterligare avräkning. Om en skattskyldig person väljer att beskatta för-

säljningen av en egendom efter tioårsperioden, måste han följaktligen ta ut mervärdesskatt för hela försäljningspriset oavsett att han slutligt har betalat skatt för den del av egendomen som användes för privat bruk. De tyska reglerna innebär sålunda att egendomen avskrivs linjärt över tio år.

valfriheten för beskattning enbart i förhållande till de rörelseanknutna delarna av en fastighet. Försäljningen av privat använda delar behandlas som ett undantaget tillhandahållande.

Relevant rättspraxis

27. Den franska regeringen delar den tyska regeringens åsikt att en fastighet som används både i en rörelse och privat i princip måste anses vara en enda tillgång i rörelsen. Av dess svar på domstolens skriftliga frågor framgår att de franska reglerna är baserade på liknande principer som de tyska, även om de fungerar något annorlunda. Problemet uppkommer i något mindre utsträckning, eftersom de franska reglerna till skillnad från de tyska inte innehåller någon möjlighet till valfrihet för beskattning vad gäller försäljning av redan brukade byggnader. En begagnad byggnad är emellertid automatiskt föremål för mervärdesskatt om den säljs för första gången inom en femårsperiod från färdigställandet. Liksom enligt tyska regler ger den skattepliktiga försäljningen upphov till ett ytterligare avdrag i förhållande till de delar som används för privat bruk.

29. I sina tidigare avgöranden har domstolen endast godkänt de tyska reglerna med vissa förbehåll. I målet Kühne uttalade domstolen att det inte uppkommer avgiftsplikt enligt artikel 6.2 a vad gäller privat bruk av en bil som köpts begagnad utan avdrag för mervärdesskatt från en privatperson. Domstolen uttalade att bestämmelsen var

”avsedd att förhindra att det inte uttas skatt för rörelsetillgångar som används för privata ändamål och att det därför krävs beskattning av privat bruk av sådana tillgångar endast när den skatt som erlagts vid förvärvet var avdragsgill”.

28. I den portugisiska regeringens svar på domstolens frågor anges att enligt portugisisk rätt skall en valfrihet för beskattning utövas i förhållande till hela den fasta egendomen. Slutligen har Förenade konungarikets regering anmärkt att enligt dess lagstiftning kan en skattskyldig person utöva

30. På liknande sätt har domstolen i målet Mohsche avgjort att begreppet ”användning av varor” i artikel 6.2 inte omfattade sidotjänster till en sådan användning. Resultatet av domen är att sidotjänster för vilka mervär-

desskatt inte har dragits av utesluts från avgiftsunderlaget för privat bruk.

tvungen att först bedöma utformningen av sjätte direktivet vad gäller privat användning av anläggningstillgångar. I punkt 26 i domen har domstolen uttalat följande:

31. I dessa domar har således domstolen — även om den inte direkt har ifrågasatt den grundläggande metod som enligt de tyska reglerna tillämpas för redovisning av privat bruk — avisat den bakomliggande tanken att en skattskyldig person skall jämnas med en av hans kunder. Det är tillräckligt att han får bära den skattebörda som han skulle ha fått bära om han hade köpt varan eller tjänsten som privatperson. Det är därför klart att begreppet om beskattningsneutralitet som utgör grunden för de tyska reglerna om privat bruk, inklusive privat användning av fast egendom, skiljer sig från domstolens uppfattning om de relevanta bestämmelserna i direktivet. Här ligger grunden till problemet i det föreliggande fallet.

32. Av särskild betydelse i det föreliggande fallet är det tredje målet som de tyska domstolarna har hänvisat till, nämligen målet Lennartz⁵. Domstolen ombads att bedöma lagligheten av en regel enligt vilken en skattskyldig person förvägrades rätten att göra avdrag för mervärdesskatt på ett förvärv av anläggningstillgångar som användes både i rörelsen och privat såvida inte användningen i rörelsen uppgick till en viss minimiandel. För att avgöra den frågan var domstolen

”Som svar på den nationella domstolens fråga måste för det första framhåvas, att enligt artikel 6 i sjätte mervärdesskattedirektivet anses användning av anläggningstillgångar för en skattskyldig persons privata bruk eller för andra ändamål än hans rörelse, om mervärdesskatten på dessa varor är helt eller delvis avdragsgill, utgöra tillhandahållande av tjänst mot vederlag. Det framgår av artikel 6.2 a jämförd med artikel 11 A 1 c, att när en skattskyldig person förvärvar varor som han använder delvis för privat bruk, anses han utföra en tjänst mot vederlag som beskattas på grundval av kostnaden för att tillhandahålla tjänsten. En person som använder varor delvis för skattepliktiga transaktioner inom rörelsen och delvis för privat bruk och som vid förvärvet av varorna helt eller delvis erhöll återbetalning av den ingående mervärdesskatten, skall följaktligen anses använda varorna helt och hållet i samband med sina skattepliktiga transaktioner i den mening som avses i artikel 17.2. En sådan person har följaktligen i princip rätt till ett fullständigt och omedelbart avdrag av den ingående skatt som erlades vid förvärvet av varorna.”

33. Principen att anläggningstillgångar som används både i rörelsen och privat skall

5 — Nämnad ovan i not 4.

behandlas som en tillgång i rörelsen på vilken mervärdesskatten i princip är fullt avdragsgill överensstämde med de synpunkter som framfördes av den franska respektive den tyska regeringen i deras yttranden i det målet. Eftersom både Frankrike och Tyskland ansåg att det var olämpligt att bevilja skattskyldiga personer rätt till fullt avdrag i fall där användningen inom rörelsen var mycket begränsad, hade emellertid båda medlemsstaterna regler som innebar att avdrag inte fick göras under sådana omständigheter. Till skillnad från Frankrike hade emellertid inte Tyskland ansökt om bemyndigande från rådet enligt artikel 27 i sjätte mervärdesskattedirektivet. Domstolen ansåg att i avsaknad av ett sådant bemyndigande kunde regeln inte åberopas i förhållande till skattskyldiga personer.

34. Vid en första anblick kan det synas märkligt att en bil som delvis används för privata ändamål kan anses som helt hänförlig till rörelsen. En sådan bedömning kan emellertid under vissa förhållanden främja skattens neutralitet genom att det blir möjligt att ta erforderliga hänsyn till förändringar i omfattningen av en skattskyldig persons privata bruk under bilens livslängd eller i förhållandet mellan en skattskyldig säljare och en skattskyldig köpare. Detta kan illustreras med följande enkla exempel.

till 30 procent använder i rörelsen. Under det andra året erhåller han en ny viktig klient i Hamburg och reser regelbundet med bil till klientens lokaler. Till följd härav ökar hans bruk inom rörelsen till 80 procent under det andra året. Under det tredje året har vissa av hans klients problem blivit lösta och bruket i rörelsen minskar till 50 procent. I slutet av det året säljer han bilen till en annan skattskyldig person som till 25 procent använder den i rörelsen under första året.

36. Enligt domstolens tolkning i målet Lenartz skulle advokaten ha rätt till att hänföra bilen helt och hållet till rörelsen och att dra av all mervärdesskatt på förvärvet av bilen, eftersom det skulle anses att han använde den uteslutande för skattepliktiga transaktioner. Under de första tre åren skulle han behöva betala avgift för privat bruk enligt artikel 6.2 a och denna skulle variera i förhållande till omfattningen av det privata bruket under respektive år. Avgiften skulle baseras på kostnaden i rörelsen för att hålla bilen tillgänglig, vilken skulle innefatta ett belopp för nedskrivningen av kapitalkostnaderna för bilen. Vid försäljningen av bilen i slutet av det tredje året skulle han redovisa mervärdesskatt på försäljningspriset av den begagnade bilen. Proceduren skulle sedan börja om igen med förvärvaren, som skulle ha rätt att dra av den mervärdesskatt som erlagts till säljaren, men som skulle vara skyldig att betala avgift för privat bruk.

35. En advokat som arbetar i München köper en ny bil, som han under första året

37. Den ovan nämnda behandlingen överensstämmer med de grundläggande

beskattningsprinciperna, eftersom en skattskyldig person endast ådrar sig en mervärdesskattbörda beträffande sin privata konsumtion av varor och tjänster och inte någon mervärdesskattbörda beträffande sin skattepliktiga yrkesverksamhet. Även om domstolen i målen Kühne och Mohsche har ansett att vissa aspekter av de tyska reglerna är oförenliga med direktivet, har den följaktligen i målet Lennartz godtagit den grundläggande metoden för redovisning av privat bruk, vilken förespråkades av den franska och den tyska regeringen.

Räckvidden av domen i målet Lennartz

38. Dieter Armbrrecht och kommissionen försöker skilja målet Lennartz från det ifrågasatt målet på den grunden att ett motorfordon till skillnad från en fastighet inte lämpligen kan delas upp i två skilda delar. Denna åsikt delas av generaladvokat Van Gerven. Jag anser inte att en sådan distinktion är nödvändig eller lämplig. För det första behandlade domstolen i målet Lennartz frågan om huruvida en skattskyldig person *hade rätt* att dra av skatten på förväret av bilen. Frågan uppkom just eftersom Lennartz inte hade rätt att behandla sin bil som en tillgång i rörelsen på grund av det tyska kravet på minimianvändning, men önskade göra det. Det föreliggande fallet gäller det omvända fallet, nämligen om en skattskyldig person kan *förpliktas* av medlemsstaten att hänföra de privat använda delarna av en fastighet till sin rörelse.

39. För det andra är det svårt att inse det relevanta i en distinktion baserad på att en bil till skillnad från en fastighet inte kan delas upp geografiskt eller på den — något diskutabla — uppfattningen att den inte kan användas privat och i rörelsen samtidigt. Grunden för att låta en skattskyldig person dra av skatt fullt ut på ett förvärv av varor och betala för privat bruk genom en periodisk avgift, är att det skall vara möjligt att beakta variationer i omfattningen av bruk i rörelsen och privat. Denna grund kan gälla även beträffande fastigheter.

40. Slutligen, som jag skall förklara nedan, är en bestämd geografisk uppdelning av en fastighet, i en del använd i rörelsen och en del för privata ändamål, inte förenlig med direktivets systematik och kan leda till dubbelbeskattning.

41. Det föreligger emellertid en viktig skillnad mellan de varor det handlade om i målet Lennartz och de som det handlar om i förevarande fall, vilken är relevant för avgörandet i det här målet. I målet Lennartz handlade

det om varor som vid en normal händelseutveckling sjunker i värde under en livstid som kan uppskattas med rimlig säkerhet. Att metoden fungerar sämre när varorna inte sjunker i värde eller de stiger i värde kan illustreras genom en mindre förändring av ovanstående exempel.

ha begränsats till den mervärdesskatt som säljaren betalade på den ursprungliga köpeskillingen om 100 000 DM.

42. En advokat som arbetar i München köper en ny sportbil som tillverkas i begränsad upplaga för 100 000 DM jämte mervärdesskatt. Han använder bilen till 50 procent i rörelsen. Efter fem år säljer han bilen till ett högre pris om 150 000 DM jämte mervärdesskatt till en annan skattskyldig person som till 50 procent använder bilen i rörelsen.

44. Ett sådant resultat är oförenligt med den princip som ligger till grund för domstolens domar i målen Kühne och Mohsche, enligt vilken en skattskyldig person skall placeras i den ställning som han skulle ha varit i om varorna eller tjänsterna i fråga hade förblivit inom den privata sfären.

43. Enligt metoden i målet Lennartz för advokaten in bilen i sin rörelse, drar av den skatt som betalats på köpet och redovisar sitt privata bruk under de fem år han äger bilen genom en årlig avgift. Han säljer sedan bilen och tar ut mervärdesskatt från köparen på hela försäljningspriset. Det kan för det första påpekas att advokaten betalar skatt två gånger beträffande en del av den privata delen. En gång genom den årliga avgiften för privat bruk och igen — eftersom bilen inte faller i värde — på vidareförsäljningen av bilen. För det andra baseras den avgift för privat bruk som åläggs köparen på hans inköpspris om 150 000 DM, medan hans (indirekta) mervärdesskattebördan om han hade köpt bilen från en privatperson skulle

45. Bristerna i metoden när den tillämpas på varor som inte sjunker i värde på ett förutsebart sätt förvärras genom de tyska reglerna om privat användning av fast egendom. Som jag redan har förklarat, innebär den tyska lagstiftningen att värdet på en fastighet faktiskt avskrivs på tio år, genom att privat bruk av en fastighet behandlas som ett undantaget tillhandahållande och genom tillämpning av reglerna om jämkning av avdrag i artikel 20.2 i sjätte mervärdesskattedirektivet. Resultatet av den tyska lagstiftningen blir alltså att fullt ut beskatta försäljningen av egendomen varje gång den säljs efter tio års ägande och utan återbetalning av den skatt som säljaren har betalat för de delar som har använts privat. Dessutom baseras den skatt för privat bruk som köparen skall betala på det försäljningspris som den siste säljaren har krävt och inte på den ursprungliga säljarens inköpspris.

46. Det står därför klart, att om den skattskyldiga personen inte förvärvar en fastighet med en ovanligt kort livslängd, kommer han antingen själv bli tvungen att betala högre skatt eller orsaka sin köpare högre skatt än om han hade en avskild bostad vars försäljning inte skall beskattas.

47. Detta resultat är naturligtvis i linje med logiken i de tyska reglerna, enligt vilka en skattskyldig person som har sin privatbostad i en fastighet som tillhör rörelsen jämställs med en hyresgäst med ett undantaget hyreskontrakt. Såsom jag redan har påpekat är emellertid den tyska lagstiftningen baserad på en tolkning av begreppet beskattningsneutralitet som strider mot domstolens rättspraxis.

Lösningen i förevarande fall

48. Det är därför nödvändigt att efterforska en lösning som överensstämmer med syftet med beskattningsneutralitet så som domstolen har tolkat det. Det står klart att metoden i målet Lennartz i vissa fall kan göra det möjligt att mer exakt beräkna privat bruk. Detta gäller emellertid inte under alla omständigheter, särskilt i den form som tillämpas på fast egendom enligt de tyska reglerna.

49. Jag delar följaktligen generaladvokat Van Gervens åsikt att en skattskyldig person skall kunna välja huruvida den privat använda delen av en tillgång skall hänföras till rörelsen eller inte. Om han väljer att hänföra varan helt och hållet till rörelsen måste han redovisa sitt privata bruk enligt bestämmelserna i artikel 6.2 a. Fördelen för den skattskyldiga personen med att välja denna metod är att den innebär att varje minskning i omfattningen av det privata bruket under följande år kommer att beaktas. Om den skattskyldiga personen däremot väljer att hålla en del av tillgången utanför rörelsen kommer han att slutligt betala skatt på den privata delen såsom denna fastställs under det år då han förvärvade den. Det kan emellertid påpekas, att om omfattningen av det privata bruket under något av de följande åren överstiger omfattningen under förvärvsåret, kommer han enligt artikel 6.2 a att anses tillhandahålla en leverans det året beträffande det utökade bruket, eftersom han använder tillgångar som utgör del av hans rörelse för privat bruk. Detta alternativ kan föredras av en skattskyldig person som bedömer att omfattningen av hans privata bruk av varor knappast kommer att variera i någon större utsträckning och som föredrar en förenklad administration, eller som förvärvar en tillgång som inte sjunker i värde under loppet av en livstid som kan uppskattas med säkerhet. Det förtjänar att påpekas att det inte leder till skatteflykt att ge den skattskyldiga personen en valmöjlighet. Tvärtom innebär det att privat bruk kan redovisas i överensstämmelse med principen att skattebördan i så hög utsträckning som möjligt skall vara densamma som den som skulle ha ålagts om varan hade kvarblivit inom den skattskyldiga personens privata sfär.

50. Som jag redan har påpekat (punkt 39), anser jag inte att det är nödvändigt eller

lämpligt att göra en distinktion mellan fastigheter och andra kategorier av tillgångar eller mellan olika tillgångar beroende på om de kan uppdelas geografiskt i rörelseanknutet eller privat bruk. Fastigheter är inte den enda tillgångskategori som skulle kunna passa dåligt för metoden i målet Lennartz. Dessutom förefaller det saknas skäl till varför en skattskyldig person inte beträffande varje kategori av varor skulle kunna tillämpa den enklare metoden att delvis utesluta varor från rörelsen. Det ankommer på den skattskyldiga personen att göra avvägningen mellan fördelarna och nackdelarna, med beaktande av tillgångens beskaffenhet och dess avsedda användning. En uppdelning i privat och rörelseanknutet bruk kan enkelt göras på grundval av omfattningen av bruket i rörelsen och privat under förvärsåret. Fördelning till privat bruk på grundval av en bestämd geografisk uppdelning av egendomen kan dessutom leda till dubbelbeskattning. Antag till exempel att en hotellägare köper ett hotell som omfattar en huvudbyggnad och ett annex. Från början använder hotellägaren tre rum i huvudbyggnaden som sin privatbostad. Senare utförs ombyggnader i huvudbyggnaden och hotellägaren flyttar sin privatbostad till annexet under ett års tid. Han återvänder sedan till en annan del av huvudbyggnaden när ombyggnaden har avslutats. Enligt en geografisk uppdelning skulle de tre rum som ursprungligen innehades definitivt hänföras till privat bruk och ytterligare avgift för privat bruk (eller enligt det tyska systemet, jämkning av avdrag) skulle uppkomma avseende den nya bostaden. Med andra ord skulle hotellägaren slutligt ha betalat skatt för rum som han inte längre bor i. Det står därför klart att ett rimligt resultat endast kan uppnås med en fördelning som baseras på procentuell andel för privat bruk. En sådan fördelning kan tillämpas lika på andra tillgångskategorier, som till exempel bilar eller datorer, eftersom den baseras på hur tillgången används.

51. Jag drar därför den slutsatsen att svaret på den första frågan är att en skattskyldig person, som vid förvärv av en tillgång väljer att utesluta en del av tillgången från sin rörelse, inte handlar i egenskap av skattskyldig person enligt artikel 2.1 i sjätte mervärdesskattedirektivet när han förfogar över den privata andelen.

Den andra och den tredje frågan

52. Svaret på den andra och den tredje frågan följer av svaret på den första frågan. Den andra frågan avser om en fastighet som används för både privat och rörelseanknutet bruk skall anses använd helt och hållet för transaktioner inom rörelsen enligt artikel 17.2 i direktivet. Svaret på den frågan beror på om den skattskyldiga personen väljer att hålla en del av egendomen utanför rörelsen. Om han gör det, kommer den privat innehavda delen aldrig att tillhöra rörelsens tillgångar, vilket leder till att det inte kan anses att han använder tillgångar i rörelsen för privat bruk enligt artikel 6.2 a. Han anses därför

inte tillhandahålla tjänster enligt denna bestämmelse beträffande de delar som används privat. Sådana delar används således inte för att göra skattepliktiga leveranser eller tillhandahållanden i rörelsen. De faller utanför mervärdesskattesystemet och skall inte beaktas.

jämkning av avdrag i artikel 20.2 är att göra det möjligt att jämka det ursprungliga avdraget för att beakta förändringar i omfattningen av det skattepliktiga bruket av anläggningstillgångar. Om en skattskyldig person väljer att hålla privat använda delar av en fastighet utanför mervärdesskattesystemet, betalar han slutligt skatten på dessa delar. De kan inte bli föremål för jämkning enligt artikel 20.2. I ett sådant fall gäller artikel 20.2 endast den rörelseanknutna delen av egendomen.

53. Liknande överväganden gäller beträffande tredje frågan. Syftet med reglerna om

54. Jag anser följaktligen att de hänskjutna frågorna skall besvaras enligt följande:

- 1) När en skattskyldig person avyttrar en tillgång, och han vid förvärvet av denna tillgång valde att utesluta en del av den från sin rörelse, handlar han inte i egenskap av en skattskyldig person enligt artikel 2.1 i sjätte mervärdesskattedirektivet (77/388/EEG) i fråga om avyttringen av den privata delen.
- 2) Under sådana omständigheter är det endast den del av tillgången som används i rörelsen som blir föremål för en skattepliktig transaktion i den mening som avses i artikel 17.2 i direktivet.
- 3) Under sådana omständigheter är varje jämkning av avdrag för ingående skatt enligt artikel 20.2 i direktivet begränsad till den del av tillgången som används i rörelsen.