

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT
FRANCIS G. JACOBS

föredraget den 16 maj 2002¹

1. Bundesfinanzhof, Tyskland, har frågat domstolen om en medlemsstat får undanta användning för privat bruk av en lägenhet i en byggnad som ingår i en rörelses tillgångar från skatteplikt i enlighet med artikel 13 B b i sjätte mervärdesskatte-direktivet², vilket innebär att det i motsvarande omfattning är uteslutet att göra avdrag för den mervärdesskatt som har betalats i samband med uppförandet av byggnaden i fråga.

landets territorium av en skattskyldig person i denna egenskap”.

3. Enligt artikel 6.2 a skall följande räknas som tillhandahållande av tjänster mot vederlag:

Relevanta bestämmelser i sjätte direktivet

2. Enligt artikel 2.1 i sjätte direktivet skall mervärdesskatt betalas för

”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.”

”leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom

4. Enligt artikel 11 A 1 c är beskattningsunderlaget ”[n]är det gäller sådana tillhandahållanden som avses i artikel 6.2: Den skattskyldiges hela kostnad för att tillhandahålla tjänsterna”.

1 — Originalspråk: engelska.

2 — Rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28).

5. I artikel 13 B räknas en rad obligatoriska undantag från skatteplikten upp. I arti-

kel 13 B b undantas, förutom vissa fall som saknar relevans i det förevarande fallet,

”[u]tarrendering och uthyrning av fast egendom...”

6. I artikel 13 C föreskrivs följande:

”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.”

7. Artikel 17 rör den skattskyldiga personens rätt att dra av den ingående mervär-

desskatten på varor och tjänster som han har använt i samband med skattepliktiga transaktioner från den utgående mervärdesskatten på dessa transaktioner. Syftet med avdragssystemet är att ekonomiska aktörer inte själva i slutändan skall behöva bära den ekonomiska belastningen av den skatt som de uppbär genom att lägga den till försäljningspriset för sina tjänster. Mervärdesskatt skall endast bäras av slutkonsumenten som saknar rätt att göra avdrag eftersom han inte är en skattskyldig person.

8. I artikel 17.2 föreskrivs:

”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.”

9. Ibland kan det emellertid vara nödvändigt att jämkna det ursprungliga avdraget. Artikel 20.2³ och 20.3 reglerar jämkningar

3 — I dess lydelse enligt rådets direktiv 95/7/EG av den 10 april 1995 om ändring av direktiv 77/388/EEG och om införande av nya förenklingsåtgärder avseende mervärdesskatt — tillämpningsområde för vissa undantag från beskattning och praktiska åtgärder för genomförandet (EGT L 102, s. 18).

som gäller anläggningstillgångar som i varierande grad används för skattepliktiga transaktioner vid olika tidpunkter enligt följande:

”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. Jämkningsperioden 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 tjugo 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. Jämkningsperioden skall ske endast en gång för hela den jämkningsperiod som återstår.

...”

Relevanta bestämmelser i den nationella lagstiftningen

10. I 1 § i Umsatzsteuergesetz 1993 (tysk lag om omsättningsskatt), i dess lydelse för beskattningsåret 1995⁴ (nedan kallad lagen), med titeln ”Skattepliktiga transaktioner”, räknas transaktioner som är mervärdesskattepliktiga upp. I 1 § punkt 2 b inkluderas ”användning för privat bruk”. Den i paragrafen givna definitionen av detta begrepp omfattar de fall där en företagare inom ramen för rörelsen utför tjänster som inte avser varuleveranser och som ligger utanför rörelsens verksamhetsområde.

11. 4 § i lagen har titeln ”Undantaget tillhandahållande av tjänster och varor samt användning för privat bruk”. Enligt

⁴ — BGBl. I p. 565.

4 § punkt 12 a utgör utarrendering och uthyrning av fast egendom transaktioner som inte är skattepliktiga.

12. I 9 § punkt 1 i lagen föreskrivs att en skattebetalare kan välja att skatta för en transaktion som undantas från skatteplikt i 4 § punkt 12 om transaktionen avser en leverans till en annan företagare inom ramen för den senares rörelse. Enligt 9 § punkt 2⁵ kan en skattebetalare, i fall av uthyrning och utarrendering av fast egendom, endast avstå från att tillämpa undantaget från skatteplikt om hyresgästen använder eller har för avsikt att använda den fasta egendomen för transaktioner som inte hindrar avdrag för ingående skatt.

13. I enlighet med Bundesfinanzhofs rättspraxis är användning för privat bruk av fast egendom som ingår i en rörelses tillgångar undantaget från skatteplikt med stöd av 4 § punkt 12 a i lagen. Det är inte tillåtet att avstå från att tillämpa undantaget från skatteplikt i enlighet med 9 § i lagen eftersom denna bestämmelse förutsätter att det är fråga om en leverans till en annan företagare inom ramen för den senares rörelse.

14. Enligt 15 § punkt 2 i lagen kan avdrag inte göras för mervärdesskatt på tillhandahållanden som utförts inom ramen för transaktioner som inte är skattepliktiga.

15. Förevarande fall är inte det första fall i vilket domstolen har haft att ta ställning till de tyska bestämmelserna om mervärdesskatt vid användning av rörelsetillgångar för privat bruk. Jag har redan redogjort för det tyska systemet samt för effekterna av detsamma i mitt förslag till avgörande i målet *Armbrecht*⁶. Ett återgivande av denna redogörelse skulle eventuellt kunna vara till hjälp i det förevarande fallet:

”...principen 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.

...

5 — Så som den ändrats genom lagen av den 21 december 1993, BGBl. I, s. 2310.

6 — Förslag till avgörande föredraget den 6 april 1995 i mål C-291/92, *Armbrecht* (REG 1995, s. I-2775), punkterna 22 och 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.”

Målet vid den nationella domstolen samt tolkningsfrågan

16. Wolfgang Seeling är innehavare av en trädplanterings- och trädgårdsodlingsverksamhet som är skattepliktig enligt lag. Han lät år 1995 uppföra en byggnad, vilken (helt och hållet) var avsedd att ingå i rörelsen. Sedan färdigställandet av byggnaden har Wolfgang Seeling använt den delvis i rörelsen, delvis som privat bostad.

17. I sin mervärdesskattedeklaration för år 1995 gjorde Wolfgang Seeling avdrag för mervärdesskatt för hela byggnaden. Användningen för privat bruk av byggnaden deklarerade han som skattepliktigt

uttag. Finanzamt ansåg emellertid att användningen för privat bruk av byggnaden inte var skattepliktig och avsåg Wolfgang Seelings begäran om avdrag för mervärdesskatt i motsvarande omfattning.

18. Finanzgericht var av samma uppfattning som Finanzamt och ogillade Wolfgang Seelings talan.

19. Wolfgang Seeling överklagade till Bundesfinanzhof. I överklagandet hävdade Wolfgang Seeling att det följer av gemenskapsrätten att hans användning för privat bruk av byggnaden skall beskattas och att avdrag för mervärdesskatt för den del av byggnaden som används som bostad därför kan göras.

20. I beslutet om hänskjutande har Bundesfinanzhof anförts att artikel 6.2 a i sjätte direktivet, enligt EG-domstolens rättspraxis, har utformats för att säkerställa att skattskyldiga personer och slutkonsumenter behandlas lika genom att förhindra att rörelsetillgångar som används för privat bruk inte beskattas: Kühne⁷, Mohsche⁸ och Fillibeck⁹.

7 — Dom av den 27 juni 1989 i mål 50/88, Kühne (REG 1989, s. 1925), punkt 8.

8 — Dom av den 25 maj 1993 i mål C-193/91, Mohsche (REG 1993, s. I-2615), punkt 8.

9 — Dom av den 16 oktober 1997 i mål C-258/95, Fillibeck (REG 1997, s. I-5577), punkt 25.

21. Bundesfinanzhof har emellertid tillagt att det är oklart hur långt denna likabehandling skall sträcka sig och särskilt om det (delvisa) användandet av rörelsens tillgångar för den skattskyldiga personens privata bruk kan anses vara en skattefri "uthyrning och utarrendering av fast egendom" i den mening som avses i artikel 13 B b i direktivet.

22. Bundesfinanzhof har vidare konstaterat att frågan inte slutgiltigt har avgjorts, inte ens i EG-domstolens dom i målet *Armbrecht*¹⁰. Den nationella domstolen har påpekat att jag i mitt förslag till avgörande i målet i fråga angav att de tyska reglerna, enligt vilka en skattskyldig person som har sin privatbostad i en fastighet som tillhör rörelsen jämföras med en hyresgäst med hyreskontrakt som undantas från skatt, är baserade på en tolkning av begreppet beskattningsneutralitet som strider mot EG-domstolens rättspraxis.¹¹ Dessa synpunkter togs emellertid aldrig med i domstolens dom.

23. Med anledning av detta har Bundesfinanzhof ställt följande fråga till domstolen:

"Får en medlemsstat undanta användning för privat bruk av en lägenhet i en byggnad som ingår i en rörelsens tillgångar från

skatteplikt när användningen enligt artikel 6.2 a i direktiv 77/388/EEG skall behandlas som tillhandahållande av en tjänst mot vederlag (i enlighet med artikel 13 B b i direktivet, dock utan en rätt att välja att skatta för användningen), vilket innebär att det i motsvarande omfattning är uteslutet att göra avdrag i enlighet med artikel 17.2 a i direktivet för den mervärdesskatt som har betalats i samband med uppförandet av byggnaden i fråga?"

24. Wolfgang Seeling, den tyska regeringen och kommissionen inkom med skriftliga yttranden samt var närvarande vid förhandlingen.

Bedömning

25. Wolfgang Seeling och kommissionen anser, till skillnad från den tyska regeringen, att tolkningsfrågan skall besvaras nekande. Jag instämmer.

26. Utgångspunkten för domstolens bedömning måste vara den i domstolens rättspraxis väletablerade principen¹² enligt

¹⁰ — Ovan fotnot 6.

¹¹ — Se punkt 22 och följande punkter samt punkt 47 i förslaget till avgörande.

¹² — Se särskilt domen i målet *Armbrecht* (ovan fotnot 6), punkt 20.

vilken en skattskyldig person vid tillämpningen av direktivet kan välja om han vill integrera en rörelsetillgång som används för privat bruk i rörelsen eller ej. Om en skattskyldig person väljer att integrera varor som används både i rörelsen och för privat bruk i rörelsen är mervärdesskatten på dessa varor i princip fullt avdragsgill.¹³ Det är klarlagt att domstolen med "i princip" menade i avsaknad av relevanta inskränkningar i denna rätt i sjätte direktivet. Med detta förbehåll har domstolen betonat den absoluta karaktären av "avdragsrätten" även när användningen av varorna i rörelsen är starkt begränsad.¹⁴

27. För det fall en skattskyldig person har valt enligt ovan och mervärdesskatten har dragits av till fullo syftar artikel 6.2 a, i vilken användning för privat bruk av sådana tillgångar jämföras med tillhandahållande av tjänster, till att säkerställa att skattskyldiga personer och slutkonsumenter behandlas lika genom att förhindra att rörelsetillgångar som används för privat bruk inte beskattas. Av detta följer att användning för privat bruk av sådan egendom skall beskattas när skatten som erlades vid förvärvet av egendomen var avdragsgill.¹⁵

28. Vid en första anblick kan det förefalla överraskande att en tillgång som delvis

används för privat bruk kan behandlas som en ren rörelsetillgång. En sådan behandling kan emellertid under vissa omständigheter ha en positiv inverkan på skattens neutralitet genom att hänsyn kan tas till förändringar i omfattningen av en skattskyldig persons användning för privat bruk av en tillgång under dess livstid eller motsvarande förändringar mellan en skattskyldig försäljare och en skattskyldig köpare.¹⁶

29. Av denna anledning kan en skattskyldig person enligt domstolens rättspraxis välja mellan två olika metoder när det är fråga om mervärdesskatt på varor som delvis används för privat bruk. Den skattskyldiga personen kan antingen hålla den del av varorna som används för privat bruk helt utanför mervärdesskattesystemet eller integrera varorna i rörelsen, dra av den ingående mervärdesskatten på varorna samt betala en avgift för användningen enligt artikel 6.2 a. De tyska bestämmelserna gör det emellertid möjligt att behandla fast egendom på ett tredje sätt. Den tjänst som företagaren anses tillhandahålla i enlighet med artikel 6.2 a jämföras med uthyrning och undantas från skatteplikt som om det vore fråga om en verklig uthyrning som undantas från skatteplikt¹⁷ enligt artikel 13 B b i direktivet. Eftersom uthyrningen är undantagen från skatteplikt kan avdrag av den ingående skatten inte göras.

13 — Dom av den 11 juli 1991 i mål C-97/90, Lennartz (REG 1991, s. I-3795; svensk specialutgåva, volym 11, s. 299), punkt 26.

14 — Domen i målet Lennartz (ovan fotnot 13), punkt 29.

15 — Se domen i målet Kühne (ovan fotnot 7), punkt 8, samt domen i målet Fillibeck (ovan fotnot 9), punkt 25.

16 — För ytterligare kommentarer belysta med ett exempel, se mitt förslag till avgörande i målet Armbrecht (ovan fotnot 6), punkterna 34—36.

17 — Såvida uthyraren inte är skattebetalare och har valt att skatta i enlighet med artikel 13 C a.

30. Den tyska regeringen har till stöd för det egna alternativet gjort gällande att det framgår av ordalydelsen i artikel 6.2 a att alla bestämmelser i direktivet som kan tillämpas på tillhandahållande av tjänster i princip också kan tillämpas på användning för privat bruk av rörelsetillgångar. Den tyska regeringen anser att jämställandet av användning för privat bruk av varor med tillhandahållande av tjänster mot vederlag i enlighet med artikel 6.2 i direktivet i det förevarande fallet medför att artikel 13 B b skall tillämpas analogt. Enligt den tyska regeringen utgör den omständigheten att lägenheten inte används av en utomstående person inte något hinder mot denna tolkning. Det faktum att användning för privat bruk i artikel 6.2 a jämföras med tillhandahållande av tjänst visar enligt den tyska regeringen att en koppling till en utomstående person inte är nödvändig.

31. Jag anser i likhet med Wolfgang Seeling och kommissionen att det saknas stöd för denna tolkning i artikel 13 B b.

32. Det framgår av fast rättspraxis att undantagen från skatteplikt i artikel 13 i direktivet måste utgöra självständiga gemenskapsrättsliga begrepp så att underlaget för mervärdesskatten fastställs på ett enhetligt sätt och i överensstämmelse med gemenskapsrätten.¹⁸ Dessutom skall undantagen tolkas restriktivt eftersom det

är fråga om undantag från huvudregeln i artikel 2 i direktivet, enligt vilken mervärdesskatt skall tas ut när en skattskyldig person tillhandahåller varor och tjänster mot vederlag.¹⁹ Kravet på en restriktiv tolkning innebär inte att undantagen skall formuleras så snävt eller begränsande att de inte får avsedd effekt.²⁰ Det är emellertid klart att undantagen inte kan vidgas genom analogisk tillämpning såsom den tyska regeringen har gjort gällande.

33. Domstolen har, med tolkningen av artikel 13 B b i direktivet särskilt i åtanke, i en rad nyligen avkunnade domar givit riktlinjer avseende omfattningen av begreppet "uthyrning och utarrendering". Till att börja med har domstolen konstaterat att avtal som kännetecknas av att varaktigheten av användningen av den fasta egendomen, vilken utgör en väsentlig del av ett hyresavtal, inte har reglerats, inte omfattas av detta begrepp.²¹ Vidare har domstolen slagit fast att uthyrning av fast egendom i den mening som avses i artikel 13 B b i huvudsak består i att ägaren till egendomen, mot hyra och för en tid som överenskommits, ger hyresgästen rätt att ta

18 — Se till exempel domar av den 12 september 2000 i mål C-358/97, kommissionen mot Irland (REG 2000, s. I-6301), punkt 51, och i mål C-359/97, kommissionen mot Förenade kungariket (REG 2000, s. I-6355), punkt 63, samt tidigare mål omnämnda i dessa rättsfall.

19 — Se, särskilt avseende undantaget för utarrendering och uthyrning av fast egendom, dom av den 4 oktober 2001 i mål C-326/99, Goed Wonen (REG 2001, I-6831), punkt 46, samt de mål som omnämns i detta rättsfall.

20 — Se vidare mitt förslag till avgörande av den 13 december 2001 i mål C-267/00, London Zoological Society, dom av den 21 mars 2002 (REG 2002, s. I-3353), punkt 19.

21 — Domarna i målen kommissionen mot Irland, punkt 56, och kommissionen mot Förenade kungariket, punkt 68 (båda ovan fotnot 18).

egendomen i besittning och att utesluta andra från den.²² Undantaget i artikel 13 B b kan därför enligt min mening inte tillämpas när en skattskyldig person fiktivt arrenderar ut fast egendom till sig själv eftersom det per definition inte kan föreligga något egentligt avtal om ersättning eller varaktighet (eller om någonting annat heller för den delen).

34. Om avsikten hade varit att artikel 6.2 a skulle jämföras med artikel 13 B b är det dessutom sannolikt att gemenskapslagstiftaren hade lagt in en uttrycklig hänvisning till den senare artikeln i artikel 6.2 a²³ eftersom en sådan jämförelse resulterar i att ett skattepliktigt tillhandahållande undantas från skatteplikt.

35. Dessutom är den tyska regeringens tolkning av artikel 6.2 a motstridig. I denna bestämmelse stadgas uttryckligen att bestämmelserna om användning för privat bruk av varor skall tillämpas ”om mervärdesskatten på dessa varor är helt eller delvis avdragsgill”. I de tyska reglerna, vilka påstås genomföra artikel 6.2 a, tillåts emellertid inte att avdrag för mervärdesskatt görs på varor som utgör fast egendom.

36. Avslutningsvis har domstolen, vilket kommissionen har påtalat, slagit fast att både artikel 6.2 a och artikel 13 B b kan åberopas av enskilda mot en medlemsstat vid en nationell domstol.²⁴ Det vore kanske förvånande om två bestämmelser som, var och en för sig, bedömts vara tillräckligt klara, precisa och ovillkorliga för att ha direkt effekt skulle anses vara beroende av varandra trots att det saknas såväl en uttrycklig som en underförstådd hänvisning därom.

37. Eftersom jag inte godtar den tyska regeringens argument att artikel 13 B b skall tillämpas analogt på användning för privat bruk av fast egendom som ingår i en skattskyldig persons rörelsetillgångar är det inte nödvändigt att behandla dess påståenden avseende relevansen och verkan av artikel 13 C. Enligt denna bestämmelse får medlemsstater medge skattskyldiga²⁵ en rätt till valfrihet för beskattning i fall av uthyrning och arrendering av fast egendom.

38. Jag anser således att de tyska bestämmelserna om mervärdesskatt på skattskyldiga personers privata användning av fast egendom som ingår i en rörelses tillgångar strider mot sjätte direktivets systematik. Wolfgang Seeling har därmed rätt att till

24 — Se domarna i målen Kühne (ovan fotnot 7), punkt 27, Mohsche (ovan fotnot 8), punkt 19, och dom av den 18 januari 2001 i mål C-130/99, Stockholm Lindöpark (REG 2001, s. I-493), punkt 32.

25 — Även om den engelska texten hännsar tiu termerna ”taxpayers” (skattebetalare), är det uppenbart att lagstiftaren avsåg ”taxable persons” (skattskyldiga personer); se t.ex. den franska texten som använder termen ”assujettis” och den tyska texten som använder termen ”Steuer pflichtigen”.

22 — Dom av den 9 oktober 2001 i mål C-409/98, Mirror Group (REG 2001, s. I-7175), punkt 31, och av den 23 januari 2001 i mål C-108/99, Cantor Fitzgerald International (REG 2001, s. I-7257), punkt 21, samt de mål som omnämns i dessa rättsfall.

23 — Se för ett jämförbart sammanhang mitt förslag till avgörande i målet Mohsche (ovan fotnot 8), punkt 14.

fullo dra av den ingående mervärdesskatten på hela fastigheten och skall betala en årlig avgift i enlighet med artikel 6.2 a i direktivet.

39. Den tyska regeringen har emellertid gjort gällande att en sådan tolkning skulle göra det möjligt för en skattskyldig person i Wolfgang Seelings ställning att erhålla en kassaflödesförmån och en skattemässig förmån som inte kan erhållas med stöd av de tyska bestämmelserna.

40. Till att börja med skulle den skattskyldiga personen erhålla en kassaflödesförmån i den meningen att skatten som betalades i samband med förvärvet av den fasta egendomen kan dras av från början medan skatteplikten enligt artikel 6.2 a, vilken syftar till att neutralisera avdraget, är utspridd över tiden för den privata användningen.

41. Jag anser emellertid att denna förmån är inneboende i strukturen i artikel 6.2 a. Denna åsikt tycks Wolfgang Seelings ombud, som gjorde ett uttalande i denna riktning vid förhandlingen, dela. Domstolen har inte i något av de talrika mål som artikel 6.2 a gett upphov till låtit antyda att bestämmelsen är bristfällig och verkar anse att den aktuella fördelen är en godtagbar konsekvens av mekanismen med användning för privat bruk. Privat användning av varor kunde lika gärna ha beaktats genom att skattskyldiga personers avdrag jämkades från början. Det framgår av den förklarande promemoria som fogats till

kommissionens förslag till sjätte direktivet²⁶ att kommissionen i och för sig godtog att det uppställda målet hade kunnat uppnås med andra medel (särskilt genom jämkning av redan gjorda avdrag), men att "metoden att behandla dessa transaktioner som skattepliktiga tillhandahållanden valdes med hänsyn till objektiviteten och tydligheten".²⁷ Sålunda valdes den utgående skatten i artikel 6.2 a särskilt som ett alternativ till en inskränkning i rätten att dra av ingående skatt.²⁸

42. För det andra har den tyska regeringen hävdat att en skattskyldig person i Wolfgang Seelings situation skulle erhålla en skatteförmån om han sålde byggnaden mer än tio år efter det att han förvärvat densamma och om till fullo dragit av den ingående skatten. En analys av detta påstående kräver en kort förklaring av hur avdrag jämkas i sjätte direktivet.

43. I artikel 20 i direktivet stadgas att avdrag som har gjorts i samband med förvärv av kapitalvaror kan jämkas vid ett senare tillfälle för att ta hänsyn till förändringar i användningen som har inträffat efter det att avdragen gjordes. I artikel 20.2 föreskrivs en jämningsperiod på fem år

26 — *Europeiska gemenskapernas bulletin*, tillägg 11/73, kommentar till artikel 5.3, föregångaren till artikel 5.6 i direktivet, vilken är den bestämmelse i artikel 5 ("tillhandahållande av varor") som motsvarar artikel 6.2 a.

27 — Se vidare P. Farmer och R. Lyal, *EC Tax Law*, 1994, s. 102.

28 — Se också mitt förslag till avgörande i målet Lennartz (ovan fotnot 13), punkt 59.

som kan utökas till tjuugo år (ursprungligen²⁹ tio år) när det är fråga om fast egendom. I artikel 20.3 regleras de fall då kapitalvaror har avyttrats under jämningsperioden. Om en skattskyldig person tillhandahåller en vara under denna period anses användningen under resten av perioden vara helt skattepliktig eller helt undantagen från skatteplikt (beroende på om tillhandahållandet är skattepliktigt eller undantaget). Tyskland har valt att förlänga femårsperioden i artikel 20.2 till tio år för fast egendom i enlighet med den ursprungliga möjligheten.

44. Den tyska regeringen har framhållit att vid sådana tillhandahållanden som avses i artikel 6.2 utgör den skattepliktiga summan i enlighet med artikel 11 A 1 c den skattskyldiges hela kostnad för att tillhandahålla tjänsten. När tjänsten består i användning av fast egendom för privat bruk utgörs kostnaden i princip av avskrivningen på egendomen eller på den del härav som är föremål för privat användning. Det är osannolikt att avskrivningen på fast egendom tio år efter förvärvet uppgår till hundra procent eller följaktligen att den ingående skatten som har dragits av har neutraliserats fullständigt av de årliga avgifterna för användningen. Av detta följer att en skattskyldig person som säljer egendomen tio år efter förvärvet utan att betala mervärdesskatt på försäljningen³⁰ kommer att ha dragit av den ingående

skatten till fullo, utan att det längre finns möjlighet att jämka detta avdrag. Den tyska regeringen har gjort gällande att detta strider mot principen om skatteneutralitet.

45. Den tyska regeringens oro härvidlag är till viss del befogad. I dagsläget kan situationen emellertid avhjälpas i viss mån genom att jämkning kan tillåtas under en tjuugoårsperiod. Wolfgang Seeling har dessutom visat att de tyska reglerna om användning av fast egendom för privat bruk avviker från gemenskapsreglerna i ännu ett avseende. Om avdrag gjorts till fullo av den ingående skatten på fast egendom som ingår i en rörelses tillgångar och om den fasta egendomen under den tioårsperiod som följer efter förvärvet enbart har använts i rörelsen är det inte möjligt att jämka avdraget för att ta hänsyn till användning för privat bruk av egendomen som har påbörjats tio år efter förvärvet. Inte ens när användningen för privat bruk, som i det förevarande fallet, har påbörjats vid tidpunkten för förvärvet är det möjligt att jämka storleken av det avdrag för ingående skatt som har medgivits för att ta hänsyn till förändringar i omfattningen av den privata och rörelserelaterade användningen efter tioårsperiodens slut. Skatteneutralitet kan endast uppnås genom att den skattskyldiga personen tillåts göra avdrag till fullo redan från början eftersom användning för privat bruk, i detta fall beskattas under hela den tid som den varar, i enlighet med artikel 6.2 a.

29 — Före ändringen genom direktiv 95/7 (ovan fotnot 3), som trädde i kraft den 25 maj 1995.

30 — Troligen med anledning av att tillhandahållandet skulle vara undantaget från skatteplikt enligt artikel 13 B g. Det bör emellertid noteras att om köparen är en skattepliktig person kan denna välja att skatta i enlighet med de tyska bestämmelser genom vilka artikel 13 C b har genomförts.

Förslag till avgörande

46. Jag anser därför att den fråga som har ställts av Bundesfinanzhof skall besvaras på följande sätt:

En medlemsstat får inte undanta användning för privat bruk av en lägenhet i en byggnad som ingår i en rörelses tillgångar från skatteplikt i enlighet med artikel 13 B b i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund.