

**DOMSTOLENS DOM**  
av den 19 januari 1982\*

I mål 8/81

har Finanzgericht i Münster till domstolen gett in en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 177 i EEG-fördraget i det mål som pågår vid den nationella domstolen mellan

**Ursula Becker**, kreditförmedlare, verksam som egenföretagare, Münster,

och

**Finanzamt Münster-Innenstadt.**

Begäran avser tolkningen av artikel 13 B d 1 i rådets sjätte direktiv 77/388 av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund.

**DOMSTOLEN**

sammansatt av ordföranden J. Mertens de Wilmars, avdelningsordförandena G. Bosco, A. Touffait och O. Due samt domarna P. Pescatore, Mackenzie Stuart, A. O'Keeffe, T. Koopmans, U. Everling, A. Chloros och F. Grévisse,

generaladvokat: Sir Gordon Slynn,  
justitiesekreterare: A. Van Houtte,

meddelar följande

\* Rättegångsspråk: tyska.

## dom

## DOMSKÄL

- 1 Genom beslut av den 27 november 1980, som inkom till domstolen den 14 januari 1981, har Finanzgericht i Münster ställt en fråga enligt artikel 177 i EEG-fördraget om tolkningen av artikel 13 B d 1 i rådets sjätte direktiv 77/388 av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT nr L 145, s.1, fransk version; svensk specialutgåva, del 09, volym 01), i syfte att få fastställt om denna bestämmelse kan anses vara direkt tillämplig i Förbundsrepubliken Tyskland sedan den 1 januari 1979 med hänsyn till att denna medlemsstat inte inom den föreskrivna fristen har vidtagit de åtgärder som behövs för att genomföra direktivet.

**Tvistens bakgrund**

- 2 Det sjätte direktivet utfärdades den 17 maj 1977. I artikel 1 i direktivet föreskrivs att medlemsstaterna senast den 1 januari 1978 skall införa nödvändiga lagar och andra författningar för att ändra sina mervärdesskattesystem i enlighet med direktivet. Eftersom flera medlemsstater, däribland Tyskland, inte var i stånd att genomföra de nödvändiga anpassningarna i tid, förlängde rådet, genom sitt nionde direktiv 78/583 av den 26 juni 1978 om harmonisering av medlemsstaternas lagar rörande omsättningsskatter (EGT nr L 194, s. 16, fransk version; svensk specialutgåva, del 09, volym 01), till den 1 januari 1979 till förmån för dessa medlemsstater den i artikel 1 i det sjätte direktivet fastställda fristen.
- 3 Först genom lagen av den 26 november 1979 (Bundesgesetzblatt I, s. 1953), som trädde i kraft den 1 januari 1980, genomförde Tyskland det sjätte direktivet.
- 4 Det framgår av beslutet om hänskjutande att sökanden i målet vid den nationella domstolen, som är kreditförmedlare och verksam som egenföretagare, i sina månatliga deklarationer beträffande omsättningsskatt för perioden mars – juni 1979 begärde undantag från skatteplikt för sina transaktioner. Sökanden gjorde därvid gällande att det sjätte direktivet, vars artikel 13 B d 1 förpliktar medlemsstaterna att från mervärdesskatt undanta bland annat

”beviljande av och förhandlingar om krediter”, redan var en del av den nationella rätten sedan den 1 januari 1979.

5 Det framgår av handlingarna i målet att sökanden informerade Finanzamt om sin omsättning och om ingående skatt, samtidigt som hon gjorde gällande att hon var berättigad till det undantag från skatteplikt som föreskrivs i artikel 13 B d 1 i direktivet. Följaktligen uppgav hon i varje deklaration ”0” vad beträffar det skattebelopp som skulle betalas och avdrag för ingående skatt.

6 Finanzamt godtog inte dessa deklarationer och belade ex officio, i enlighet med den ännu inte ändrade nationella lagstiftningen, i sina förskottsbetalningsbesked för de ifrågakvarande månaderna sökandens transaktioner med omsättningsskatt, med avdrag för ingående skatt.

7 Efter resultatlost överklagande i administrativ ordning väckte sökanden talan vid Finanzgericht under åberopande av den ovannämnda direktivbestämmelsen.

8 Finanzamt åberopade vid Finanzgericht att det sjätte direktivet ännu inte genomförts i Tyskland under den ifrågakvarande perioden. Finanzamt anförde dessutom att enligt en uppfattning som delades av alla medlemsstater kunde inte artikel 13 B betraktas som en bestämmelse som skapade direkt tillämplig rätt, eftersom denna bestämmelse lämnade medlemsstaterna ett handlingsutrymme.

9 För att lösa denna tvist har Finanzgericht ställt en fråga till domstolen med följande lydelse:

”Är bestämmelsen om undantag från omsättningsskatteplikt för transaktioner som utgörs av kreditförmedling i avdelning X artikel 13 B d 1 i rådets sjätte direktiv av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (77/388/EEG), direkt tillämplig i Förbundsrepubliken Tyskland sedan den 1 januari 1979?”

10 Sökanden i målet vid den nationella domstolen har inte varit företräd i rättegången vid EG-domstolen. Hennes uppfattning stöds av kommissionen som vid domstolen lagt fram en argumentering som skall visa att enskilda kan kräva den förmån som följer av artikel 13 B d 1 i det sjätte direktivet.

11 Finanzamt och Tysklands regering har däremot utvecklat en rad argument som skall visa att den omtvistade bestämmelsen inte kan åberopas beträffande

den period – nämligen beskattningsåret 1979 – då de relevanta genomförandebestämmelserna ännu inte satts i kraft i Tyskland. Frankrikes regering har intagit samma ståndpunkt.

## Saken

- 12 Finanzamt samt Tysklands och Frankrikes regeringar har inte bestritt att, såsom framgår av domstolens rättspraxis, direktivbestämmelser under vissa omständigheter kan åberopas av enskilda. De har dock hävdat att någon sådan verkan inte kan tillerkännas den bestämmelse som det är fråga om i tvisten vid den nationella domstolen.
- 13 Enligt den franska regeringen syftar skattedirektiven till en gradvis harmonisering av de olika nationella skattesystemen, men inte till att ersätta dessa med ett gemenskapsskattesystem. Detta gäller även det sjätte direktivet, som innehåller en rad bestämmelser i fråga om vilka det närmare genomförandet i stor utsträckning har överlämnats till medlemsstaternas skönsmässiga bedömning. Eftersom de valmöjligheter som medlemsstaterna ges i detta direktiv är särskilt talrika, anser den franska regeringen att direktivet i sin helhet inte kan ha några som helst verkningar i medlemsstaterna innan de relevanta nationella lagstiftningsåtgärderna har vidtagits.
- 14 I varje fall, och denna åsikt delas av den tyska regeringen, kan enligt den franska regeringen på grund av det utrymme för skönsmässig bedömning, de befogenheter och den valfrihet som artikel 13 ger medlemsstaterna, ingen direkt effekt tillerkännas bestämmelserna i den artikeln.
- 15 Finanzamt har dessutom, med stöd av den tyska regeringen, framhållit koherensen i det beskattningssystem som åsyftas i direktivet och särskilt hänvisat till de problem som följer av det hopkedjande av olika personers beskattning som är kännetecknande för mervärdesskatten. Finanzamt anser att det inte är möjligt att avskilja ett sådant undantag från skatteplikt som det i artikel 13 B d 1 från sitt sammanhang utan att störa hela verkningssättet hos det ifrågavarande skattesystemet.
- 16 Med anledning av dessa argument bör den ställda frågan, mot bakgrund av domstolens rättspraxis om direktivs verkan, övervägas med hänsyn såväl till direktivet som sådant som till det berörda skattesystemet.

*Verkan av direktiv i allmänhet*

- 17 I artikel 189 tredje stycket i fördraget föreskrivs att "ett direktiv skall med avseende på det resultat som skall uppnås vara bindande för varje medlemsstat till vilken det är riktat, men skall överlåta åt de nationella myndigheterna att bestämma form och tillvägagångssätt för genomförandet".
- 18 Det framgår av denna bestämmelse att de medlemsstater till vilka direktivet är riktat är skyldiga att uppnå ett resultat, vilken skyldighet måste vara uppfylld vid utgången av den frist som fastställs i själva direktivet.
- 19 Därav följer att i alla de fall då ett direktiv genomförs korrekt, får det verkningar gentemot de enskilda genom de genomförandeåtgärder som vidtas av den berörda medlemsstaten (dom av den 6 maj 1980 i målet 102/79, kommissionen mot Belgien, Rec. s. 1473).
- 20 Däremot uppstår särskilda problem om en medlemsstat inte har genomfört ett direktiv korrekt, och särskilt om bestämmelserna i ett direktiv ännu inte har genomförts vid utgången av den för direktivets genomförande fastställda fristen.
- 21 Det framgår av domstolens fasta rättspraxis, senast av dom av den 5 april 1979 i målet 148/78 Ratti (Rec. s. 1629), att förordningar visserligen enligt bestämmelserna i artikel 189 är direkt tillämpliga och därför redan på grund av sin rättsliga karaktär ägnade att ha direkt effekt, men att därav dock inte följer att andra slag av rättsakter som anges i den artikeln aldrig kan ha sådan effekt.
- 22 Det skulle vara oförenligt med den bindande karaktär som artikel 189 tillerkänner direktiven att principiellt utesluta att en skyldighet som åläggs genom ett direktiv kan åberopas av berörda personer.
- 23 Särskilt i de fall då gemenskapens institutioner genom direktiv har ålagt medlemsstaterna att iakttä ett visst handlingssätt skulle den ändamålsenliga verkan av en sådan rättsakt försvagas, om de enskilda var förhindrade att vid domstol åberopa rättsakten och om de nationella domstolarna var förhindrade att beakta denna som en del av gemenskapsrätten.
- 24 En medlemsstat, som underlåtit att inom föreskriven tid vidta de i direktivet föreskrivna genomförandeåtgärderna, kan därför inte gentemot de enskilda

åberopa sin egen underlåtenhet att fullgöra de skyldigheter som direktivet medför.

- 25 Följaktligen kan de enskilda, i brist på inom fristerna vidtagna genomförandeåtgärder, gentemot alla nationella föreskrifter som är oförenliga med ett direktiv åberopa sådana bestämmelser i direktivet som vad innehållet beträffar framstår som ovillkorliga och tillräckligt precisa. De enskilda kan också åberopa dessa bestämmelser i den mån som bestämmelserna fastställer rättigheter som de enskilda kan göra gällande gentemot staten.
- 26 Frågan från Finanzgericht går ut på om artikel 13 B d 1 i direktivet kan anses ha denna karaktär. Enligt denna bestämmelse ”skall medlemsstaterna undanta följande verksamheter från skatteplikt och fastställa de villkor som krävs för att säkerställa en riktig och enkel tillämpning och förhindra eventuell skatteflykt, skatteundandragande eller missbruk: . . . d) Följande transaktioner: 1. Beviljande av och förhandlingar om krediter . . .”.

*Direktivets systematik och det sammanhang i vilket artikel 13 ingår*

- 27 Betraktad för sig och såvitt den fastställer den från skatteplikt undantagna prestationen och den personkrets som är berättigad till undantaget, är denna bestämmelse tillräckligt precis för att kunna åberopas av en enskild och tillämpas av en domstol. Det återstår dock att pröva om den rätt till undantag från skatteplikt som bestämmelsen ger, kan betraktas som ovillkorlig med hänsyn till direktivets allmänna systematik, det sammanhang i vilket artikel 13 ingår och även särdragen hos det skattesystem inom vars ramar undantaget skall tillämpas.
- 28 Beträffande direktivets allmänna systematik skall först och främst det argument prövas som grundar sig på att den av den nationella domstolen angivna bestämmelsen utgör en integrerad del av ett harmoniseringsdirektiv som i olika avseenden förbehåller medlemsstaterna ett handlingsutrymme som omfattar befogenheter och valfrihet.
- 29 Det sjätte direktivet lämnar visserligen obestriddligen medlemsstaterna ett mer eller mindre stort handlingsutrymme för genomförandet av vissa av direktivets bestämmelser. Men man kan inte för den skull förvägra de enskilda rätten att åberopa de bestämmelser som med hänsyn till sitt särskilda innehåll kan frigöras från sitt sammanhang och tillämpas separat. Denna minimigaranti till förmån för de enskilda som lidit en rättsförlust på grund av att

direktivet inte genomförts, följer av den bindande karaktären hos den skyldighet som åläggs medlemsstaterna genom artikel 189 tredje stycket i fördraget. Denna skyldighet skulle mista all verkan om det var tillåtet för medlemsstaterna att genom sin passivitet upphäva till och med de verkningar som vissa bestämmelser i ett direktiv kan ha på grund av sitt innehåll.

- 30 Varken det ifrågavarande direktivets allmänna karaktär eller det handlingsutrymme som det på andra områden lämnar medlemsstaterna kan därför anföras för att fränkanna de bestämmelser all verkan som med hänsyn till sitt innehåll på ett ändamålsenligt sätt kan åberopas vid domstol trots att direktivet i sin helhet inte har genomförts.
- 31 När det gäller det sammanhang i vilket artikel 13 ingår har Finanzamt, med stöd från de tyska och franska regeringarna, särskilt hänvisat till det handlingsutrymme som förbehålls medlemsstaterna genom den inledande satsen i del B i den artikeln, där det klargörs att det är medlemsstaterna som skall bevilja undantagen från skatteplikt och "fastställa de villkor som krävs för att säkerställa en riktig och enkel tillämpning och förhindra eventuell skatteflykt, skatteundandragande eller missbruk". Det har anförts att, på grund av dessa bestämmelser, föreskrifterna om undantag från skatteplikt i artikel 13 inte är ovillkorliga; dessa föreskrifter kan därför inte åberopas förrän de nämnda villkoren har fastställts.
- 32 Det skall i detta avseende först anmärkas att dessa "villkor" inte på något sätt påverkar definitionen av innehållet i det föreskrivna undantaget från skatteplikt.
- 33 För det första är de ovannämnda "villkoren" avsedda att säkerställa en riktig och enkel tillämpning av de föreskrivna undantagen. En medlemsstat kan inte mot en skattebetalare, som kan visa att hans skattemässiga ställning faktiskt omfattas av någon av de grupper av undantag från skatteplikt som anges i direktivet, åberopa sin underlåtenhet att anta de bestämmelser som skall underlätta tillämpningen av just detta undantag.
- 34 För det andra avser "villkoren" åtgärder för att förhindra eventuell skatteflykt, skatteundandragande eller missbruk. En medlemsstat som underlåtit att vidta de åtgärder som krävs för detta kan inte åberopa sin egen passivitet för att förvägra en skattskyldig ett undantag från skatteplikt som denne lagenligt kan kräva enligt direktivet, särskilt som ingenting hindrar den staten från att i brist på särskilda bestämmelser på området utnyttja alla tillämpliga bestämmelser mot skatteflykt i sin allmänna skattelagstiftning.

- 35 Det argument som grundar sig på den inledande satsen i artikel 13 B kan därför inte godtas.
- 36 Finanzamt och de tyska och franska regeringarna har dessutom till stöd för att den ifrågavarande bestämmelsen inte kan åberopas, hänvisat till artikel 13 C som har följande lydelse: "Valfrihet. Medlemsstaterna får medge skattskyldiga en rätt till valfrihet för beskattning i följande fall: . . . b) Tjänster som omfattas av B d . . . ovan. Medlemsstaterna får inskränka denna rätt till valfrihet och skall närmare bestämma om dess användning."
- 37 Den tyska regeringen har understrukit att den valfrihet som föreskrivs i den bestämmelsen "förbehålls medlemsstaterna" och att Tyskland använt sig av denna befogenhet först i artikel 9 i genomförandelagen. Denna lagenliga valfrihet får inte föregripas. Med hänsyn till denna befogenhet, som förbehållits medlemsstaterna, och den därmed förbundna möjligheten att inskränka rätten till valfrihet och att närmare bestämma om dess användning, kan enligt den tyska regeringen inte den bestämmelse som sökanden i målet vid den nationella domstolen åberopat anses vara en ovillkorlig regel.
- 38 Denna argumentering vilar på en felaktig bedömning av räckvidden av artikel 13 C. Med stöd av den befogenhet som följer av den bestämmelsen kan medlemsstaterna tillåta de personer som är berättigade till i direktivet föreskrivna undantag från skatteplikt att avstå från ett undantag i samtliga fall, inom vissa gränser eller enligt vissa närmare föreskrifter. Det skall dock understrykas att om en medlemsstat använder sig av denna befogenhet, tillkommer enligt den nämnda bestämmelsen utövandet av den under dessa förutsättningar medgivna valfriheten endast skattebetalaren och inte staten.
- 39 Därav följer att artikel 13 C inte på något sätt ger medlemsstaterna någon rätt att förbinda med villkor eller begränsa de undantag från skatteplikt som föreskrivs i del B. Bestämmelsen ger endast medlemsstaterna befogenhet att i större eller mindre mån ge de personer som är berättigade till dessa undantag en möjlighet att själva välja beskattning, om de anser att det ligger i deras intresse.
- 40 Den bestämmelse som Finanzamt och den tyska regeringen har åberopat för att visa att undantaget från skatteplikt inte är ovillkorligt saknar följaktligen relevans i händelse av att en skattebetalare har tillkännagivit sin vilja att ta i anspråk det i direktivet föreskrivna undantaget från skatteplikt, eftersom tillkännagivandet av denna vilja med nödvändighet utesluter utövandet av rätten till valfrihet enligt artikel 13 C.



*Systemet för mervärdesskatt*

- 41 Som motivering för sin uppfattning att enskilda inte kan åberopa artikel 13 B d 1 har Finanzamt med stöd av den tyska regeringen detaljerat utvecklat olika argument som grundar sig på särdragen hos det berörda skattesystemet, nämligen det hopkedjande av olika personers beskattning som är typiskt för mervärdesskatten och som baserar sig på avdragsrätten. Om denna beskattningsskedja bryts till följd av undantaget från skatteplikt, kan detta enligt Finanzamt ha ogynnsamma verkningar för den till förmån för vilken undantaget gäller liksom för skattebetalare i såväl tidigare som senare led. Vidare har Finanzamt hänvisat till de svårigheter som skulle kunna uppkomma för skatteförvaltningen, om bestämmelser i ett direktiv tillämpades innan någon anpassning skett av gällande nationell lagstiftning.
- 42 I detta sammanhang har Finanzamt främst gjort gällande att det undantag som föreskrivs i direktivet beroende på omständigheterna kan vara till nackdel för den till förmån för vilken undantaget gäller, om denne tillhandahåller prestationer till skattskyldiga som uppfyller villkoren för avdrag. Det kan enligt Finanzamt dessutom uppstå nackdelar för den som är berättigad till undantaget vid jämkning av avdrag som gäller anläggningstillgångar och som enligt artikel 20 i direktivet kan fördelas över fem år. Finanzamt har vidare framhållit de svårigheter som kan uppstå vid tillämpningen av bestämmelserna om utfärdande av fakturor i artikel 22.3 b i direktivet, som föreskriver att fakturor beträffande skattepliktiga tjänster tydligt skall ange mervärdesskattebeloppet. Enligt artikel 21.1 c ger en sådan angivelse, när det gäller tjänster som är undantagna från skatteplikt, upphov till en självständig skatteskuld. Den skatt som skall betalas enligt den bestämmelsen kan enligt artikel 17.2 inte i något fall dras av som ingående skatt av mottagaren av prestationen. Enligt Finanzamt skulle därför beviljandet av ett undantag utgöra en avsevärd nackdel för kreditförmedlare som har utfärdat fakturor som anger skattebeloppet.
- 43 Finanzamt har särskilt framhållit de störningar som, därigenom att ett undantag från skatteplikt kan begäras i efterhand, uppkommer till skada för de skattebetalare som i tidigare eller senare led har affärsförbindelser med den som beviljats undantaget.
- 44 I detta avseende skall det anmärkas att det följer av direktivets systematik att de personer som är berättigade till undantag från skatteplikt, genom att utnyttja undantaget med nödvändighet avstår från rätten att göra gällande

avdrag för ingående skatt. Eftersom de undantagits från skatteplikt kan de inte heller övervältra någon pålaga på senare led, vilket medför att tredje mans rättigheter i princip inte kan påverkas.

- 45 De argument av Finanzamt och den tyska regeringen som grundar sig på en störning av den normala övervältringen av mervärdesskattebelastningen är följaktligen inte hållbara, för den händelse att en skattebetalare har uttryckt sin vilja att ta i anspråk det undantag från skatteplikt som föreskrivs i direktivet och för övrigt påtar sig följderna av sitt val.
- 46 Vad gäller Finanzamts argument om de störningar som uppkommer genom att undantag från skatteplikt med stöd av direktivet begärs i efterhand av skattebetalare, skall det slutligen anmärkas att denna invändning saknar relevans i det fallet att en skattebetalare har begärt undantag från skatteplikten vid avlämnandet av deklarationen och därför avstått från att fakturera mottagarna av sina prestationer för skatten, med påföljd att tredje mans rättigheter inte berörs.
- 47 Vad gäller de administrativa olägenheter av mera allmän karaktär som tillämpningen av det i direktivet föreskrivna undantaget från skatteplikt påstås leda till i en situation där skattelagstiftning och administrativ praxis ännu inte anpassats till de nya gemenskapsrättsliga förutsättningarna, är det tillräckligt att hänvisa till att dessa olägenheter, om de skulle uppkomma, är en följd av att medlemsstaten inte har iakttagit den frist som fastställts för genomförandet av det ifrågasvarande direktivet. Konsekvenserna av denna situation måste bäras av förvaltningsmyndigheterna och kan inte övervältras på de skattebetalare som åberopar en precis skyldighet som på grund av gemenskapsrätten åligger staten sedan den 1 januari 1979.
- 48 Följaktligen kan inte heller den argumentation som grundar sig på direktivets skattesystem godtas.
- 49 Svaret på frågan blir därför följande. Bestämmelsen om undantag från omsättningsskatteplikt för transaktioner som rör förhandlingar om krediter i artikel 13 B d 1 i rådets sjätte direktiv av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund, kan, i brist på genomförande av detta direktiv, från och med den 1 januari 1979 åberopas av en kreditförmedlare när denne avstått från att övervältra denna skatt på senare led. I detta fall kan inte staten gentemot kreditförmedlaren invända att direktivet inte genomförts.

**Rättegångskostnader**

50 De kostnader som har förorsakats Tysklands och Frankrikes regeringar samt Europeiska gemenskapernas råd och kommission, som har inkommit med yttrande till domstolen, är inte ersättningsgilla. Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den domstolen att besluta om rättegångskostnaderna.

På dessa grunder beslutar

**DOMSTOLEN**

– angående den fråga som genom beslut av den 27 november 1980 förts vidare av Finanzgericht i Münster – följande dom:

**Bestämmelsen om undantag från omsättningsskatteplikt för transaktioner som rör förhandlingar om krediter i artikel 13 B d 1 i rådets sjätte direktiv 77/388 av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund, kan, i brist på genomförande av detta direktiv, från och med den 1 januari 1979 återopnas av en kreditförmedlare när denne avstått från att övervältra denna skatt på senare led. I detta fall kan inte staten gentemot kreditförmedlaren invända att direktivet inte genomförts.**

Mertens de Wilmars	Bosco	Touffait	
Due	Pescatore	Mackenzie Stuart	O'Keeffe
Koopmans	Everling	Chloros	Grévisse

Avkunnad vid offentligt sammanträde i Luxemburg den 19 januari 1982.

A. van Houtte  
Justitiesekreterare

J. Mertens de Wilmars  
Ordförande