



Rättsfallssamlingen

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT
PEDRO CRUZ VILLALÓN
föredraget den 26 april 2012¹

Mål C-511/10

**Finanzamt Hildesheim
mot
BLC Baumarkt GmbH & Co. KG**

(begäran om förhandsavgörande från Bundesfinanzhof (Förbundsrepubliken Tyskland))

”Mervärdesskatt — Sjätte mervärdesskattedirektivet — Avdrag för ingående mervärdesskatt —
Varor och tjänster som används såväl för skattepliktiga som för skattefria transaktioner —
Uthyrning av en fastighet med affärslokaler och bostäder — Beräkning av den avdragsgilla andelen —
Nationella bestämmelser enligt vilka den avdragsgilla andelen ska beräknas på grundval av hur stor del
av fastighetens yta som används för respektive ändamål”

1. Bundesfinanzhof har hänskjutit en enda tolkningsfråga till domstolen som vid första anblicken förefaller vara mycket precist formulerad. Den ger domstolen möjlighet att fördjupa sig i den inte helt okomplicerade tolkningen av utformningen och räckvidden av det system som föreskrivs i artikel 17.5 i sjätte direktivet,² närmare bestämt i tredje stycket punkt c. Frågan handlar således, som framgår nedan, om räckvidden av denna punkt c, vilken som bekant gör det möjligt för medlemsstaterna att tillåta eller ålägga den skattskyldiga personen att beräkna den avdragsgilla mervärdesskatten på grundval av ”användningen”³ av varorna och tjänsterna när dessa används både för transaktioner för vilka mervärdesskatten är avdragsgill och för transaktioner för vilka skatten inte är avdragsgill (kombinerad användning).

I. Tillämpliga bestämmelser

A. Unionsrätten. Sjätte direktivet

2. I det tolfte skälet i sjätte direktivet anges att ”[a]vdragsreglerna bör harmoniseras till den del de påverkar de faktiska belopp som uppbärs. Den avdragsgilla andelen bör beräknas på liknande sätt i alla medlemsstater.”

1 — Originalspråk: spanska.

2 — 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 L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28).

3 — ”Afectación real” är det uttryck som används i punkt c i det tredje stycket i artikel 17.5 i den spanska versionen av sjätte direktivet. I den tyska versionen används uttrycket ”Zuordnung”, i den engelska ”use” och i den franska ”affectation”.

3. I artikel 17.5 i sjätte direktivet föreskrivs följande:

”När varor och tjänster är avsedda att användas av en skattskyldig person såväl för transaktioner som omfattas av punkterna 2 och 3 och med avseende på vilka mervärdesskatten är avdragsgill, som för transaktioner med avseende på vilka mervärdesskatten inte är avdragsgill, skall bara den andel av mervärdesskatten vara avdragsgill som kan hänföras till de förstnämnda transaktionerna.

Denna andel skall bestämmas i enlighet med artikel 19 för alla transaktioner som genomförs av den skattskyldiga personen.

Medlemsstaterna får dock

- a) tillåta den skattskyldiga personen att bestämma en andel för varje gren av sin rörelse, om han för separata räkenskaper för varje rörelsegren,
- b) ålägga den skattskyldiga personen att bestämma en andel för varje rörelsegren och att föra separata räkenskaper för varje rörelsegren,
- c) tillåta eller ålägga den skattskyldiga personen att göra avdraget på grundval av användningen av alla eller en del av varorna och tjänsterna,
- d) tillåta eller ålägga den skattskyldiga personen att göra avdraget i enlighet med bestämmelsen i första stycket, med avseende på alla varor och tjänster som används för alla transaktioner som avses där,
- e) föreskriva att man vid bestämning av en skattskyldig persons avdrag skall bortse från det icke avdragsgilla beloppet om detta är ringa.”

4. Artikel 19.1 i sjätte direktivet har följande lydelse:

”Den avdragsgilla andelen enligt artikel 17.5 första stycket skall bestå av ett allmänt bråk där

- täljaren är det sammanlagda beloppet, exklusive mervärdesskatt, av den omsättning per år som kan hänföras till transaktioner för vilka mervärdesskatt är avdragsgill enligt artikel 17.2 och 17.3,
- nämnaren är det sammanlagda beloppet, exklusive mervärdesskatt, av den omsättning per år som kan hänföras till transaktioner som ingår i täljaren och till transaktioner för vilka mervärdesskatt inte är avdragsgill. Medlemsstaterna får i nämnaren också inräkna beloppet av andra subventioner än de som anges i artikel 11.B.1 a.

Andelen skall bestämmas varje år och omräknas till ett procenttal, avrundat uppåt till nästa heltal.”

B. Nationell rätt

5. I 1.1 § lagen om omsättningsskatt (Umsatzsteuergesetz),⁴ i dess lydelse enligt 2003 års skatteändringslag (Steueränderungsgesetz) (nedan kallad UStG),⁵ föreskrivs att ”[f]öljande transaktioner är mervärdesskattepliktiga ...: 1. Leverans av varor och tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium och inom ramen för en näringsidkares näringsverksamhet. ...”

4 — BGBl. 1999 I, s. 1270.

5 — BGBl. 2003 I, s. 2645.

6. I 4 § UStG föreskrivs att "[f]öljande transaktioner som avses i 1.1 § punkt 1 undantas från skatteplikt: ... 12 a. Uthyrning och utarrendering av fast egendom, ...".

7. Enligt 9.1 § UStG "[får] näringsidkaren ... behandla en transaktion som är undantagen från skatteplikt enligt 4 § ... punkt 12 ... som skattepliktig när den utförs åt en annan näringsidkare i dennes näringsverksamhet. ..."

8. 15 § UStG har följande lydelse:

"1) Näringsidkaren får göra avdrag

1. för den lagstadgade skatt denne är skyldig att betala för leveranser eller andra tjänster som utförs av andra näringsidkare för dennes näringsverksamhet. ...

...

2) Mervärdesskatten är inte avdragsgill avseende varuleveranser och införsel av varor, förvärv av varor inom gemenskapen samt tjänster som näringsidkaren använder i samband med följande transaktioner:

1. Transaktioner som är undantagna från skatteplikt för mervärdesskatt.

...

4) Använder den skattskyldige en för dennes näringsverksamhet levererad, importerad eller inom gemenskapen förvärvad vara eller en av honom emottagen tjänst endast delvis för att genomföra transaktioner som utesluter avdrag för ingående mervärdesskatt, ska den del av den ingående mervärdesskatten som ekonomiskt sett kan hänföras till nämnda transaktioner inte vara avdragsgill. Den skattskyldige kan fastställa de inte avdragsgilla delbeloppen genom en ändamålsenlig uppskattning. Ett fastställande av den inte avdragsgilla delen av den ingående mervärdesskatten enligt förhållandet mellan de transaktioner som utesluter avdrag för ingående mervärdesskatt och de transaktioner med avseende på vilka mervärdesskatten är avdragsgill är bara tillåtet om ingen annan ekonomisk fördelning är möjlig."

II. Faktiska omständigheter

9. BLC Baumarkt GmbH & Co. KG (nedan kallat BLC) uppförde åren 2003 och 2004 ett hus med bostäder och affärslokaler. År 2004 hyrde BLC ut huset. Uthyrningen av affärslokalerna var mervärdesskattepliktig och uthyrningen av bostäderna var fri från sådan skatt.

10. I sin mervärdesskattedeklaration för år 2004 gjorde BLC avdrag för en del av mervärdesskatten för fastigheten i fråga. Bolaget beräknade andelen på grundval av omsättningen avseende uthyrningen av affärslokalerna respektive uthyrningen av bostäderna (nedan kallad omsättningsmetoden).

11. Efter en revision fann Finanzamt Hildesheim (skattemyndigheten, nedan kallad Finanzamt) att det avdragsgilla beloppet enligt 15 § fjärde stycket tredje meningen UStG, i dess lydelse enligt 2003 års lag, skulle fastställas på grundval av affärslokalernas yta respektive bostädernas yta (nedan kallad ytmetoden). Det medförde i förevarande fall en minskning av det avdragsgilla beloppet och en ny taxering.

12. BLC väckte talan mot den nya taxeringen vid Finanzgericht, som i sin dom biföll talan. Finanzgericht fann att 15 § fjärde stycket tredje meningen UStG stred mot unionsrätten. Enligt Finanzgericht utgör artikel 17.5 tredje stycket punkt c i sjätte direktivet hinder för att en medlemsstat i första hand fastställer en annan beräkningsmetod än omsättningsmetoden.

III. Tolkningsfrågan

13. Finanzamt överklagade den ovannämnda domen till Bundesfinanzhof, som har hänskjutit följande fråga till EU-domstolen för förhandsavgörande:

”Ska artikel 17.5 tredje stycket i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningskatter (svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28) tolkas så, att medlemsstaterna har rätt att i första hand föreskriva en annan grund än transaktionsnyckeln för uppdelningen av den ingående mervärdesskatten för uppförande av en byggnad för kombinerad användning?”

14. Den hänskjutande domstolen undrar huruvida artikel 17.5 tredje stycket punkt c i sjätte direktivet ger den nationella lagstiftaren rätt att begränsa transaktionsnyckeln och att ersätta omsättningsmetoden med en annan metod som ytmetoden.

15. Enligt Bundesfinanzhof grundade den tyska lagstiftaren uttryckligen begränsningen av användningen av transaktionsnyckeln i 15 § fjärde stycket tredje meningen UStG på artikel 17.5 tredje stycket punkt c i sjätte direktivet och motiverade det med att medlemsstaterna inte är skyldiga att använda transaktionsnyckeln, eftersom de enligt ovannämnda bestämmelse kan bestämma fördelningsgrunder som avviker från denna.

16. Mot denna tolkning skulle emellertid enligt Bundesfinanzhof kunna anföras att ordalydelsen i artikel 17.5 tredje stycket punkt c i direktiv 77/388/EEG är oklar och att direktivets systematik och syfte talar för att transaktionsnyckeln bibehålls.

IV. Förfarandet vid EU-domstolen

17. Begäran om förhandsavgörande inkom till domstolens kansli den 27 oktober 2010.

18. Den tyska och den grekiska regeringen, samt Förenade kungarikets regering och kommissionen har lämnat skriftliga yttranden. Ingen muntlig förhandling har hållits.

19. Såväl kommissionen som de regeringar som har yttrat sig i målet anser att den hänskjutna tolkningsfrågan ska besvaras jakande. De menar att det visserligen i princip är omsättningsmetoden som ska tillämpas, men att artikel 17.5 tredje stycket i sjätte direktivet enligt domen av den 18 december 2008 i målet *Royal Bank of Scotland*⁶ gör det möjligt för medlemsstaterna att göra undantag från denna regel av större eller mindre räckvidd, samt till och med helt utesluta avdragsrätten. För detta talar såväl ordalydelsen som systematiken av artikel 17.5 tredje stycket punkt c i sjätte direktivet, vilka visar att lagstiftaren inte har ålagt medlemsstaterna någon specifik grund för att beräkna den avdragsgilla andelen. Det framgår även av motiveringen till förslaget till sjätte direktivet. Parterna anser således att ytmetoden inte bara är lättare att tillämpa utan även ger mer exakta resultat, och därför säkerställer en bättre tillämpning av principen om skatteneutralitet.

20. Förenade kungarikets regering har å sin sida påpekat att undantagen inte kan göras till regel så att omsättningen bara blir en restgrund. Enligt denna regering kan undantag i sig bara medges om omsättningsmetoden ger upphov till ett orimligt eller felaktigt resultat.

6 — Mål C 488/07 (REG 2008, s. I 10409). Nedan kallat RBS.

V. Bedömning

21. Den fråga som Bundesfinanzhof har hänskjutit föranleder en inledande kommentar innan den besvaras. Det kan till att börja med konstateras att frågan innehåller två aspekter. Den ena är att det rör sig om en viss varutyp som kan ligga till grund för en eventuell avdragsrätt. Den andra är att det handlar om ett visst sätt att beräkna denna avdragsrätt vid så kallad kombinerad användning, för att uttrycka det något förenklat.

22. Dels har jag redan från början påpekat att Bundesfinanzhof endast förefaller hysa tvivel beträffande beräkningen av avdragsrätten för den skatt som erlagts med anledning av uppförandet av en viss typ av vara, en "byggnad", när den är avsedd för "kombinerad användning", det vill säga användning som innefattar såväl transaktioner med avseende på vilka mervärdesskatten är avdragsgill som transaktioner med avseende på vilka den inte är det.

23. Dels hänvisar den hänskjutande domstolen till ett mer eller mindre bestämt sätt att beräkna avdragsrätten genom att använda sig av omskrivningen "i första hand föreskriva en annan grund än transaktionsnyckeln". Här finns en lätt dold anspelning på den aktuella nationella bestämmelsen (artikel 15.4 UStG). Denna aspekt är som bekant mycket tydligare formulerad i sjätte direktivet. Enligt artikel 17.5 i direktivet finns ett antal riktlinjer som medlemsstaterna ska följa. Svårigheten ligger som nämnts i att avgöra vilket utrymme för skönsässig bedömning som medlemsstaterna har när det gäller att fastställa vilken "grund" som i sådana här fall ska tillämpas för att bestämma rätten till avdrag.

24. Formulerar man det så ger Bundesfinanzhofs fråga direkt upphov till följande frågeställning: Gäller frågan huruvida den "grund" som beskrivs med den ovannämnda formuleringen är giltig i sig och således generellt giltig för att beräkna avdragsrätten, oavsett vilka varor och tjänster det rör sig om, eller gäller den endast huruvida grunden är legitim när det rör sig om just den här typen av varor.

25. Frågans ordalydelse ger intryck av att den hänskjutande domstolen bara söker ett svar som rör byggnader för kombinerad användning. Ser man emellertid till motiveringen till beslutet att begära förhandsavgörande och till de skriftliga yttrandena, kan man konstatera att det inte bara handlar om den vara som gett upphov till tvisten. Målet handlar i hög grad om vilket handlingsutrymme medlemsstaterna ges genom artikel 17.5 tredje stycket i sjätte direktivet, mot bakgrund av den nationella lagstiftarens val.

26. Det rör sig med andra ord om i vilken mån medlemsstaterna i första hand får använda sig av en metod baserad på "användningen" och frångå omsättningsmetoden. I detta sammanhang är det visserligen inte oviktigt att det handlar om att beräkna avdraget för den skatt som erlagts i samband med uppförandet av en byggnad för kombinerad användning. Jag anser emellertid att det är av avgörande betydelse att man beaktar den allmänna rättsliga ramen för den specifika fråga som här har aktualiserats.

27. Mot bakgrund av detta ska jag redogöra för mitt förslag till svar i tre på varandra följande steg. I det första steget ska jag försöka tillhandahålla en tolkning som främst baserar sig på systematiken och syftet med den relevanta delen av artikel 17.5 i sjätte direktivet. Denna kan samtidigt möjliggöra en bedömning av den beräkningsmetod som den hänskjutande domstolen har beskrivit med hjälp av den ovannämnda omskrivningen. I det andra steget ska jag på ett betydligt mer kortfattat sätt behandla det specifika fall där skatt har erlagts med anledning av uppförandet av en byggnad för kombinerad användning. Avslutningsvis ska jag i det tredje steget ta upp den uppgift som det fortfarande ankommer på den nationella domstolen att utföra under förevarande omständigheter.

A. Artikel 17.5 i sjätte direktivet: en regel som gjorts mer "flexibel"

28. Jag ska nu utveckla detta första steg och jag börjar med att tillstå att det onekligen finns vissa svårigheter med att tolka artikel 17.5 i sjätte direktivet. Det gäller inte minst tredje stycket, i vilket medlemsstaterna erbjuds en rad möjligheter av olika slag. De inleds samtliga med den adversativa konjunktionen "dock",⁷ vilket ger intryck av att de kan utgöra undantag. Det är spörsmålet rörande i vilken mån det tredje stycket kan försvaga det som föreskrivs i de två föregående som förevarande mål i grund och botten handlar om.

29. Enligt tredje stycket i denna bestämmelse får medlemsstaterna (A) tillåta eller ålägga den skattskyldiga personen att bestämma en andel för varje "rörelsegren" (punkterna a och b), (B) ålägga eller tillåta den skattskyldiga personen att bestämma andelen i enlighet med huvudregeln, vilket i det sistnämnda fallet innebär att det är möjligt att bestämma andelen på annat sätt (punkt d), och, vilket är av särskilt stor betydelse i det aktuella fallet, (C) tillåta eller ålägga den skattskyldiga personen att göra avdraget på grundval av "användningen" av alla eller en del av varorna och tjänsterna (punkt c) i de båda typerna av transaktioner.⁸

30. Jag vill redan här klargöra att jag anser att artikel 17.5 i sjätte direktivet innehåller en tydlig regel för hur den avdragsgilla andelen ska bestämmas vid den typ av kombinerad användning som avses där. Denna regel innebär att andelen ska grunda sig på omsättningen, vilken ska beräknas på det sätt som föreskrivs i artikel 19.1 i direktivet.

31. Detta slog domstolen fast i sin dom av den 18 december 2008 i det ovannämnda målet RBS, en dom som samtliga parter har hänvisat till som stöd för sina respektive ståndpunkter. I denna dom konstaterade domstolen först att "[i] artikel 17.5 i sjätte direktivet fastställs det tillämpliga systemet för avdragsrätt av mervärdesskatt som avser varor och tjänster som används av den skattskyldiga personen för att genomföra såväl transaktioner för vilka mervärdesskatten är avdragsgill som transaktioner för vilka mervärdesskatten inte är avdragsgill. I sådana fall ska, enligt artikel 17.5 första stycket i sjätte direktivet, avdrag endast medges för den del av mervärdesskatten som kan hänföras till de skattepliktiga transaktionerna (domen i det ovannämnda målet Abbey National, punkt 37, och dom av den 27 september 2001 i mål C-16/00, Cibo Participations, REG 2001, s. I-6663, punkt 34)" (punkt 17).

32. Avdragsrätten ska, fortsätter domstolen, beräknas "i enlighet med artikel 17.5 andra stycket i sjätte direktivet, beroende på den andel som har fastställts med stöd av artikel 19.1 i samma direktiv" (punkt 18).

33. Som Förenade kungarikets regering har påpekat bygger den huvudregel som återfinns i artikel 19 i sjätte direktivet på förhållandet mellan den omsättning som kan hänföras till transaktioner för vilka mervärdesskatt är avdragsgill och den som kan hänföras till transaktioner för vilka mervärdesskatten inte är avdragsgill. Här används räkningsuppgifter som alla skattskyldiga personer lätt kan få fram och som i princip gör det möjligt att göra en rimlig och tämligen exakt beräkning av den avdragsgilla andelen. Det är utan tvekan denna metod som unionslagstiftaren i första hand har valt ut. Visserligen nämns andra möjliga metoder som medlemsstaterna kan använda sig av, men den metod som bygger på omsättningen är den enda som lagstiftaren definierar och reglerar i den detaljerade beskrivningen av förfarandet.

7 — Denna adversativa konjunktion har nu tagits bort i artikel 173 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L, 347, s. 1).

8 — Punkt e är irrelevant i det här sammanhanget, eftersom den bara handlar om möjligheten att bortse från det icke avdragsgilla beloppet om detta är ringa.

34. I punkt 19 i domen i målet RBS finns det emellertid en formulering som jag menar har gett upphov till ett mer eller mindre utbredd missförstånd,⁹ nämligen att det system som beskrivs i artikel 17.5 i sjätte direktivet gör det möjligt för medlemsstaterna att göra vissa undantag som enligt min uppfattning saknar stöd i såväl bestämmelsens ordalydelse som själva domen i målet RBS.

35. I artikel 19 i domen i det ovannämnda målet RBS slog domstolen fast att "[e]nligt ovannämnda artikel 17.5 tredje stycket medges emellertid ett undantag från denna regel genom att medlemsstaterna tillåts att föreskriva att en av de andra metoder för beräkning av avdragsrätten som anges i det stycket skall tillämpas, det vill säga bland annat den metod som innebär att det fastställs en andel för varje rörelsegren eller att avdrag får göras på grundval av huruvida alla eller en del av varorna och tjänsterna har hänförts till en viss verksamhet, eller till och med utesluta avdragsrätt under vissa förutsättningar". Av detta skulle slutsatsen kunna dras att den metod som föreskrivs i de två första styckena inte är tvingande för medlemsstaterna, eftersom de enligt tredje stycket får tillämpa "andra metoder" än denna.

36. Att dra en sådan slutsats av ovannämnda formulering anser jag emellertid vara förhastat. För det första måste sammanhanget beaktas. Med tanke på att det målet specifikt handlade om möjligheterna att "avrunda" belopp vid beräkningen av avdraget, något som regleras i artikel 19.1 andra stycket i sjätte direktivet, är det inte alltför våghalsigt att påstå att den ovan återgivna passagen är *obiter dictum*.

37. Domstolen hade i det målet inte till uppgift att generellt yttra sig över förhållandet mellan de olika styckena i artikel 17.5, utan enbart över en mycket begränsad aspekt av systemet för beräkning av den avdragsgilla andelen. I förevarande fall handlar det däremot om ett sådant yttrande, trots att den fråga som Bundesfinanzhof har hänskjutit förefaller avse ett specifikt förhållande, vilket jag har redogjort för i punkt 25.

38. För det andra kan det visserligen konstateras att tredje stycket ger medlemsstaterna möjlighet att tillämpa "andra metoder", men det innebär inte på något sätt en generell och ovillkorlig rätt att bortse från den regel som avses i de två föregående styckena och som beskrivs närmare i artikel 19.

39. Sammanfattningsvis anser jag att en systematisk tolkning av bestämmelsen visar att artikel 17.5 tredje stycket i sjätte direktivet inte generellt och ovillkorligt tillåter undantag från den regel som avses i de två föregående styckena.

40. En tolkning som beaktar bestämmelsens syfte leder till samma slutsats. I motiveringen till förslaget till sjätte direktivet¹⁰ anges att artikel 17.5 motiveras av att man vill undvika att skatten tillämpas på olika sätt och att det därför föreskrivs att medlemsstaterna "får tillåta eller ålägga den skattskyldiga personen att fastställa särskilda andelar och göra avdraget på grundval av den faktiska användningen av alla eller en del av varorna och tjänsterna i de berörda transaktionerna".

41. I ett direktiv där det i tolfte skälet anges att avdragsreglerna bör harmoniseras "till den del de påverkar de faktiska belopp som uppstår" och att "[d]en avdragsgilla andelen bör beräknas på liknande sätt i alla medlemsstater", är det uppenbart att en möjlighet för medlemsstaterna att generellt och obehindrat föreskriva vilken som helst av de metoder som anges i tredje stycket skulle strida mot det syfte som unionen eftersträvar. Det skulle vara ologiskt att återinföra en mångfald av möjligheter genom att ge medlemsstaterna rätt att göra undantag från den metod som har angivits som huvudregel, åtminstone om det inte motiveras av en strävan att på ett mer korrekt sätt tillgodose de krav som följer av skattesystemets filosofi och systematik.

9 — Detta framgår av de ståndpunkter som har intagits av de parter som har yttrat sig i målet.

10 — Publicerat i Europeiska gemenskapernas bulletin, supplement 11/73.

42. Jag gör tolkningen att syftet med tredje stycket i artikel 17.5 främst har varit att undvika att den regel som angivits i de föregående styckena blir alltför rigid. Det har därför införts ett antal instrument som står till medlemsstaternas förfogande, vilka är flexibla beträffande såväl utformning som räckvidd, för att värna om den ifrågavarande skattens neutralitet.¹¹

43. En sådan "flexibilisering" av regeln som medlemsstaterna ges möjlighet till kan bara motiveras om de åtgärder som vidtas är av den karaktären att man kan uppnå det syfte som unionslagstiftaren eftersträvade då medlemsstaterna gavs möjlighet att använda sig av något av de alternativ som anges i artikel 17.5 tredje stycket punkterna a–d i sjätte direktivet. Detta syfte är enligt domen i det ovannämnda målet RBS att "med beaktande av den specifika karaktären av den skattskyldiges verksamhet, tillåta medlemsstaterna att uppnå mer exakta resultat". Det yttersta syftet är således att möjliggöra en exakt beräkning av det avdrag som den skattskyldige är berättigad till och att garantera principen om neutralitet för den skatt som här är i fråga, vilket är nödvändigt inom skatteområdet.¹²

44. Mot bakgrund av allt det som ovan anförts kan en första generell slutsats dras: Artikel 17.5 i sjätte direktivet tillåter medlemsstaterna att genom de olika möjligheter som tredje stycket i artikel 17.5 erbjuder frånga den huvudregel för bestämning av andel som bygger på omsättningen och som föreskrivs i de två första styckena, i kombination med artikel 19. I synnerhet punkt c i tredje stycket ger utan tvivel medlemsstaterna möjlighet att frånga huvudregeln, genom att de får lov att bestämma andelen på grundval av användningen. En tolkning av just denna bestämmelse baserad på dess systematik och syfte visar att den inte kan ges en sådan räckvidd att den regel som fastställts som utgångspunkt praktiskt taget "desarmeras" överlag eller ges en uppenbart underordnad ställning eller en sådan ställning att den skulle bli svår att tillämpa.

45. Med andra ord tillåter inte artikel 17.5 någon "förvanskning" av grundstrukturen i det system för beräkning av avdrag som unionslagstiftaren har infört för att harmonisera de olika medlemsstaternas avdragsregler och som innebär att de alla åläggs en likartad beräkningsmetod. Detta harmoniseringssyfte är emellertid förenligt med en möjlighet för medlemsstaterna att föreskriva ett obestämt antal fall som inte behöver omfattas av huvudregeln, men som motiveras av behovet att fullt ut iaktta principen om skatteneutralitet och av att mer exakt kunna beräkna avdraget i varje enskilt fall.¹³ Vad det här handlar om fortsättningsvis är att avgöra huruvida omständigheterna i målet vid den nationella domstolen motiverar en annan beräkningsmetod än den som bygger på transaktionsnyckeln.

B. Byggnader för "kombinerad användning"

46. Som ovan nämnts söker Bundesfinanzhof inte ett generellt svar på det problem som hittills beskrivits, utan på frågan hur avdraget av den skatt som erlagts med anledning av uppförandet av en byggnad för kombinerad användning ska beräknas. Ovanstående överväganden bör göra det relativt enkelt att tillhandahålla detta svar.

47. Samtliga parter är eniga om att den omsättningsmetod som föreskrivs som huvudregel i sjätte direktivet i vissa fall kan vara mindre rimlig och exakt än andra möjliga metoder. För att vända på saken kan det mot bakgrund av de aktuella ekonomiska transaktionernas karaktär finnas mer exakta metoder för att fastställa den avdragsgilla andelen än den som lagstiftaren har angett som

11 — Det är synnerligen talande att artikel 17.5 tredje stycket återges i artikel 173.2 i ovannämnda direktiv 2006/112, utan att innehållet i artikel 17.5 i sjätte direktivet förändras. Där föreskrivs att "[m]edlemsstaterna får vidta följande åtgärder", varefter punkterna a–e i tredje stycket återges. Härav framgår klart att det som tilläts inte är några egentliga "undantag" från huvudregeln, utan "åtgärder" för att nyansera regeln eller göra den mer flexibel, men självfallet utan att förvanska den.

12 — Se, härvidlag, domstolens dom av den 29 oktober 2009 i mål C-174/08, NCC Construction Danmark (REG 2009, s. I-10567), punkt 27.

13 — Domstolen har uttalat sig tydligt härvidlag, exempelvis i dom av den 13 mars 2008 i mål C-437/06, Securenta Göttinger Immobilienanlagen und Vermögensmanagement (REG 2008, s. I-1597, punkterna 34–39).

huvudmetod i sjätte direktivet. Om detta mer rimliga och exakta sätt att bestämma andelen medför att principen om skatteneutralitet avseende mervärdesskatten iakttas på ett bättre sätt, måste det anses utgöra ett tillräckligt skäl för att ersätta omsättningsregeln med den regel som säkerställer detta resultat.

48. Samtliga parter i förevarande mål är eniga om att den metod som beaktar de använda ytorna i ett fall som det förevarande, det vill säga när det rör sig om uppförande av en byggnad för kombinerad användning, leder till ett mer exakt resultat beträffande den avdragsgilla andel som den skattskyldiga personen enligt lag är berättigad till.

49. Således anser jag att det, åtminstone som utgångspunkt, är möjligt att betrakta byggnader för kombinerad användning som rimliga "kandidater" för en annan metod att beräkna den avdragsgilla andelen än den som bygger på omsättningen.

50. Om så verkligen är fallet, vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att pröva, bör det ur unionsrättslig synvinkel inte finnas något hinder för att den metod som bygger på användningen tillämpas för att bestämma den avdragsgilla andelen.

51. Det återstår emellertid att avgöra huruvida medlemsstaten har gjort ett specifikt val på så sätt att den har föreskrivit att denna kategori av varor ska behandlas enligt en beräkning som åtminstone inte i första hand bygger på omsättningen. Det bör åtminstone klargöras att detta är ett val som inte sker automatiskt utan kräver ett beslut av medlemsstaten. Därmed ska jag övergå till den sista aspekten, som jag aviserat i början av detta förslag till avgörande.

C. Medlemsstatens val, på grundval av artikel 17.5

52. Det kan till att börja med konstateras att ett särskilt beslut av den nationella lagstiftaren beträffande beräkningen av avdraget när det gäller den här typen av varor skulle ha underlättat saken för den nationella domstolen. Den nationella lagstiftaren har som framgått valt att införa en bestämmelse som, genom att den innebär att den skattskyldige generellt får bestämma de belopp som delvis inte är avdragsgilla genom en objektiv uppskattning, ger tillräcklig täckning i förevarande fall. Som framgår av ovanstående överväganden är det emellertid samtidigt denna generella möjlighet som eventuellt kan skapa problem i ett unionsrättsligt perspektiv, eftersom den omsättningsbaserade metoden enligt den nationella bestämmelsen är en alternativ metod som endast ska tillämpas om ingen annan ekonomisk fördelning är möjlig beträffande de varor och tjänster som används i båda typerna av transaktioner.

53. Sammanfattningsvis medför denna "allomfattande" behandling från den nationella lagstiftarens sida att det inte går att utröna varför medlemsstaten i just detta – och i vissa andra – fall har valt att frånga huvudregeln.

54. Utformningen av den nationella lagstiftningen gör att jag anser att det i ett fall som det förevarande, även om detta vid första anblicken förefaller medge ett undantag från huvudregeln, ankommer på den nationella domstolen att eventuellt fastställa det beslut som meddelats av den nationella myndigheten, vilken inte har godtagit att en beräkning av avdragsrätten görs på grundval av omsättningen.

VI. Förslag till avgörande

55. Med hänsyn till vad som anförts ovan föreslår jag att domstolen besvarar den tolkningsfråga som ställts av Bundesfinanzhof enligt följande:

Artikel 17.5 i rådets sjätte direktiv om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter ska tolkas så, att den i princip inte utgör något hinder för medlemsstaterna att i första hand föreskriva en annan grund än transaktionsnyckeln för uppdelningen av den ingående mervärdesskatten för uppförande av en byggnad för kombinerad användning. Mot bakgrund av de omständigheter som följer av utformningen av den nationella lagstiftning som är tillämplig i förevarande mål, ankommer det emellertid på den nationella domstolen att försäkra sig om att denna grund i förevarande fall är ägnad att säkerställa ett mer exakt resultat än den grund som föreskrivs som huvudregel.