Downloaded via the EU tax law app / web

@import url(./../../../../css/generic.css); EUR-Lex - 61999J0322 - SV
Avis juridique important

|

61999J0322

Domstolens dom (femte avdelningen) den 17 maj 2001. - Finanzamt Burgdorf mot Hans-Georg Fischer och Finanzamt Düsseldorf-Mettmann mot Klaus Brandenstein. - Begäran om förhandsavgörande: Bundesfinanzhof - Tyskland. - Sjätte mervärdesskattedirektivet - Artiklarna 5.6 och 11 A.1 b - Uttag av en vara i rörelsen för privat bruk - Beskattning om den ingående mervärdesskatten på varan eller dess beståndsdelar varit avdragsgill - Begreppet den uttagna varans beståndsdelar. - Förenade målen C-322/99 och C-323/99.

Rättsfallssamling 2001 s. I-04049

Sammanfattning
Parter
Domskäl
Beslut om rättegångskostnader
Domslut

Nyckelord

1. Bestämmelser om skatter och avgifter - Harmonisering av lagstiftning - Omsättningsskatt - Gemensamt system för mervärdesskatt - Skattepliktiga transaktioner - Uttag för en skattskyldigs privata bruk av en vara i rörelsen som anskaffats utan att avdrag för mervärdesskatt kunnat göras - Vara som anskaffats och som därefter varit föremål för arbeten för vilka avdrag för den ingående mervärdesskatten gjorts - Beskattning av "varans beståndsdelar" - Begrepp

(Rådets direktiv 77/388, artikel 5.6)

2. Bestämmelser om skatter och avgifter - Harmonisering av lagstiftning - Omsättningsskatt - Gemensamt system för mervärdesskatt - Beskattningsunderlag - Uttag för en skattskyldigs privata bruk av en vara i rörelsen som anskaffats utan att avdrag för mervärdesskatt kunnat göras - Vara som anskaffats och som därefter varit föremål för arbeten för vilka avdrag för den ingående mervärdesskatten gjorts - Fastställande utifrån priset vid uttagstillfället på de varor som tillförts och som utgör "varans beståndsdelar"

(Rådets direktiv 77/388, artiklarna 5.6 och 11 A.1 b)

3. Bestämmelser om skatter och avgifter - Harmonisering av lagstiftning - Omsättningsskatt - Gemensamt system för mervärdesskatt - Avdrag för ingående skatt - Uttag för en skattskyldigs privata bruk av en vara i rörelsen som anskaffats utan att avdrag för mervärdesskatt kunnat göras - Vara som anskaffats och som därefter varit föremål för arbeten för vilka avdrag för mervärdesskatt gjorts medför inte skattskyldighet med tillämpning av artikel 5.6 i sjätte direktivet - Jämkning av inledningsvis gjort avdrag - Villkor

(Rådets direktiv 77/388, artiklarna 5.6 och 20.1 b)

Sammanfattning

$$1. När en skattskyldig gör uttag för andra ändamål än rörelsen av en vara (i förevarande mål ett motorfordon) som anskaffats utan att avdrag för mervärdesskatt kunnat göras och som därefter varit föremål för arbeten för vilka avdrag gjorts för mervärdesskatt, omfattar den mervärdesskatt som skall erläggas enligt artikel 5.6 i sjätte direktivet 77/388 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter endast "beståndsdelar" i varan för vilka mervärdesskatten varit avdragsgill, det vill säga beståndsdelar som slutligt förlorat sina fysiska och ekonomiska särdrag då de efter anskaffandet tillförts motorfordonet genom leverans av varor som medförde en varaktig värdeökning för motorfordonet som inte helt och hållet har konsumerats vid uttagstillfället.

(se punkt 78 samt punkt 1 i domslutet)

2. När det är fråga om skattepliktigt uttag enligt artikel 5.6 i sjätte direktivet 77/388 av en vara (i förevarande mål ett motorfordon) som

- anskaffats utan att avdrag för mervärdesskatt kunnat göras, och

- som varit föremål för arbeten för vilka mervärdesskatten varit avdragsgill och som medfört att "beståndsdelar" tillförts varan,

skall beskattningsunderlaget i den mening som avses i artikel 11 A.1 b i sjätte direktivet 77/388 fastställas utifrån priset vid uttagstillfället på de varor som tillförts motorfordonet och som utgör beståndsdelar i varan i den mening som avses i artikel 5.6 i sjätte direktivet.

(se punkt 84 samt punkt 2 i domslutet)

3. Jämkning enligt artikel 20.1 b i sjätte direktivet 77/388 skall ske av mervärdesskatteavdrag som gjorts för arbeten som utförts efter det att en vara (i förevarande mål ett motorfordon) anskaffats och för vilka den ingående mervärdesskatten var avdragsgill, men vilka inte skall beskattas för mervärdesskatt enligt artikel 5.6 i nämnda direktiv vid uttag av motorfordonet, om värdet på arbetena i fråga inte helt och hållet har konsumerats inom ramen för den skattskyldiges yrkesverksamhet innan motorfordonet överfördes till hans privata förmögenhet.

(se punkt 95 samt punkt 3 i domslutet)

Parter

I de förenade målen C-322/99 och C-323/99,

angående en begäran enligt artikel 234 EG från Bundesfinanzhof (Tyskland), att domstolen skall meddela ett förhandsavgörande i det vid den nationella domstolen anhängiga målet mellan

Finanzamt Burgdorf

och

Hans-Georg Fischer (C-322/99)

och mellan

Finanzamt Düsseldorf-Mettmann

och

Klaus Brandenstein (C-323/99),

angående tolkningen av 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),

meddelar

DOMSTOLEN (femte avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden A. La Pergola samt domarna M. Wathelet (referent), D.A.O. Edward, P. Jann och L. Sevón,

generaladvokat: F.G. Jacobs,

justitiesekreterare: avdelningsdirektören H.A. Rühl,

med beaktande av de skriftliga yttranden som har inkommit från:

- Tysklands regering, genom W.-D. Plessing och B. Muttelsee-Schön, båda i egenskap av ombud (förenade målen C-322/99 och C-323/99),

- Greklands regering, genom V. Kyriazopoulos och G. Alexaki, båda i egenskap av ombud (mål C-322/99),

- Europeiska gemenskapernas kommission, genom E. Traversa och K. Gross, båda i egenskap av ombud (förenade målen C-322/99 och C-323/99),

med hänsyn till förhandlingsrapporten,

efter att muntliga yttranden har avgivits vid förhandlingen den 12 oktober 2000 av: Klaus Brandenstein, företrädd av E. Willing, Rechtsanwalt, Tysklands regering, företrädd av B. Muttelsee-Schön och F. Huschers, båda i egenskap av ombud, och kommissionen, företrädd av K. Gross,

och efter att den 14 december 2000 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

Domskäl

1 Bundesfinanzhof har, genom beslut av den 15 juli 1999 som inkom till domstolens kansli den 27 augusti samma år, i enlighet med artikel 234 EG ställt flera frågor om tolkningen av 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, nedan kallat sjätte direktivet).

2 Frågorna har uppkommit i tvister mellan Finanzamt Burgdorf och Hans-Georg Fischer (mål C-322/99) och mellan Finanzamt Düsseldorf-Mettmann och Klaus Brandenstein (mål C-323/99). Tvisterna rör skattskyldighet för mervärdesskatt på uttag som dessa skattskyldiga gjort för privat bruk av bilar som anskaffats från enskilda. Vid anskaffandet av dessa bilar förelåg således inte någon rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt. Därefter har olika tjänster tillhandahållits och varor levererats beträffande dessa bilar, varvid mervärdesskatten på dessa tjänster och varor var avdragsgill.

Tillämpliga bestämmelser

De gemenskapsrättsliga bestämmelserna

3 I artikel 5.6 i sjätte direktivet föreskrivs följande:

*"Uttag som en skattskyldig person gör av varor i rörelsen för ... privat ... bruk, ... 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."[*Som beskrivning av de fall då detta rekvisit inte är uppfyllt används nedan uttrycket "då varan inte ger rätt till avdrag för mervärdesskatt" och liknande formuleringar; detta i syfte att täcka både det fall då mervärdesskatt för vilken avdragsrätt skulle erläggas vid anskaffningen av varan och det fall då ingen mervärdesskatt skulle erläggas för varan. Övers. anm.]*

4 I artikel 6.2 första stycket a i sjätte direktivet föreskrivs en liknande bestämmelse beträffande tillhandahållande av tjänster:

"Följande skall behandlas som tillhandahållande av tjänster mot vederlag:

a) Användning av varor som ingår i en rörelses tillgångar för den skattskyldiges ... privata bruk, eller mer generellt sådan användning för andra ändamål än hans rörelse, om mervärdeskatten på dessa varor är helt eller delvis avdragsgill."

5 I artikel 11 A.1 b i sjätte direktivet föreskrivs följande:

"Beskattningsunderlaget skall vara följande:

...

b) När det gäller sådana tillhandahållanden som avses i artikel 5.6 och 5.7: Varornas eller liknande varors inköpspris eller, i avsaknad av något inköpspris, självkostnadspriset, bestämda vid tidpunkten för tillhandahållandet."

6 I artikel 20.1 b i sjätte direktivet föreskrivs följande:

"Det ursprungliga avdraget skall jämkas enligt de förfaranden som fastställs av medlemsstaterna, särskilt

...

b) när det efter det att deklarationen är gjord, inträffar någon förändring i de faktorer som använts för att bestämma avdragsbeloppet, i synnerhet att köp hävs eller prisnedsättningar erhålls. Jämkning skall dock inte ske i fall då transaktioner förblir helt eller delvis obetalda eller då det har visats eller bekräftats att egendom förstörts, gått förlorad eller stulits, ej heller vid uttag i syfte att skänka bort gåvor av ringa värde eller att ge bort sådana varuprov som anges i artikel 5.6. Medlemsstaterna kan dock kräva jämkning i fall då transaktioner förblir helt eller delvis obetalda och vid stöld."

Den nationella lagstiftningen och rättspraxisen

7 Vid den relevanta tidpunkten för tvisterna vid den nationella domstolen föreskrevs i artikel 1.1.2 a i 1991 års Umsatzsteuergesetz (lag om omsättningsskatter, nedan kallad UStG) följande:

"(1) Följande transaktioner skall omfattas av omsättningsskatt:

...

2. privat bruk på det nationella territoriet. Det är fråga om privat bruk då en entreprenör

a) gör uttag av varor i rörelsen för andra ändamål än rörelsen ..."

8 I artikel 5.6 i sjätte direktivet föreskrivs att uttag av varor för privat bruk endast skall beskattas om mervärdesskatten på varorna i fråga eller dessas beståndsdelar varit helt eller delvis avdragsgill. I artikel 1.1.2 a i UStG föreskrevs däremot inte något liknande villkor för att ett sådant uttag skulle beskattas.

9 Det i gemenskapsrätten föreskrivna villkoret tillämpas emellertid av de tyska skattemyndigheterna på grundval av den direkta effekten av artikel 5.6 i sjätte direktivet.

10 Sålunda föreskrivs i Förbundsfinansministeriets cirkulär av den 13 maj 1994 (BStBl. 1994, s. 298) att en entreprenör får, för att bestrida beskattning av en vara som tagits ut för att införlivas med den privata förmögenheten, åberopa bestämmelserna i artikel 5.6 i sjätte direktivet, då det inte varit möjligt att göra avdrag för ingående mervärdesskatt vare sig på själva varan eller på de beståndsdelar som tillförts i efterhand. I sådana fall skall - med avvikelse från artikel 1.1.2 a UStG - uttaget inte beskattas.

11 I samma cirkulär föreskrivs emellertid följande principer:

"Om entreprenören inte hade avdragsrätt för ingående mervärdesskatt på själva varan, men väl för senare däri ingående beståndsdelar, skulle uttaget av varan vara omsättningsskattepliktigt enligt artikel 1.1.2 ... a UStG ... Av förenklingsskäl kan uttaget för privat bruk undantas från beskattning, om kostnaderna (exklusive mervärdesskatt) för förbättringar, reparationer och underhållsarbeten (inklusive skötsel) av den uttagna varan inte överstiger 20 procent av de ursprungliga anskaffningskostnaderna. Om nämnda kostnader överstiger 20 procent av de ursprungliga anskaffningskostnaderna, kan det i princip utan närmare prövning anses att varan tillförts beståndsdelar."

12 I sin dom av den 30 mars 1995 (V R 65/93, BFHE 177, 541) slog däremot Bundesfinanzhof fast att en skattskyldigs kostnader för skötsel och användning av en vara för vilka avdrag gjorts, inte påverkar beskattningen av uttag av en vara för privat bruk. Anledningen till detta är att dessa

kostnader i regel inte är hänförliga till anskaffning eller framställning av en beståndsdel i varan i den mening som avses i artikel 5.6 i sjätte direktivet. I denna dom hänvisade Bundesfinanzhof till domstolens dom av den 27 juni 1989 i mål 50/88, Kühne (REG 1989, s. 1925). Domstolen slog i nämnda dom fast att artikel 6.2 första stycket a i sjätte direktivet inte innebär att mervärdesskatt skall tas ut på en skattskyldigs uttag för privat bruk av en begagnad bil som anskaffats från en enskild och för vilken mervärdesskatten inte var avdragsgill. Domstolen slog vidare fast att så är fallet även om den skattskyldige därefter gjort avdrag för mervärdesskatt på kostnader för skötsel och användning av varan.

13 Domstolen erinrar om att den tyska lagstiftningen på området ändrades genom lagen av den 24 mars 1999 (BGBl. 1, s. 402), som trädde i kraft den 1 april 1999. I artikel 3.1 b UStG i ändrad lydelse föreskrivs att uttag som en skattskyldig gör av en vara i rörelsen för andra ändamål än rörelsen, den skattskyldiges överlåtelse utan ersättning av en vara till personalen för privat bruk eller annan överlåtelse av en vara utan ersättning, förutom gåvor av ringa värde och varuprover, skall behandlas som leverans mot vederlag. Ett villkor för detta är att den ingående mervärdesskatten på varorna i fråga eller dessas beståndsdelar varit helt eller delvis avdragsgill.

Tvisterna vid den nationella domstolen

I mål C-322/99

14 Hans-Georg Fischer, som tidigare bedrev handel med begagnade motorfordon, anskaffade år 1989 en bil av märket Bentley från en privatperson. Han fick således inte göra avdrag för mervärdesskatt på köpeskillingen 28 000 DEM. Bilen anskaffade han för sin skattepliktiga rörelses räkning, det vill säga han hade för avsikt att återförsälja den inom ramen för sin yrkesverksamhet.

15 År 1990 renoverade Hans-Georg Fischer Bentleyn genom att låta utföra omfattande kaross- och lackeringsarbeten. Fakturan av den 14 maj 1990 för dessa arbeten uppgick till ett belopp av 10 800 DEM jämte 1 512 DEM i mervärdesskatt. Hans-Georg Fischer gjorde samma år avdrag för denna mervärdesskatt såsom ingående mervärdesskatt.

16 Den 31 december 1992 upphörde Hans-Georg Fischer med sin verksamhet. Han överförde därvid de osålda bilarna, däribland Bentleyn, till sin privata förmögenhet.

17 Hans-Georg Fischer ingav inte någon mervärdesskattedeklaration för år 1992. I samband med en mervärdesskatterevision ansåg Finanzamt Burgdorf att uttaget av Bentleyn och överföringen av den till Hans-Georg Fischers privata förmögenhet utgjorde ett beskattningsbart uttag för privat bruk. Som beskattningsunderlag fastställde Finanzamt en del av fordonets värde, nämligen 20 000 DEM, och fastställde den utestående mervärdesskatten till 2 800 DEM.

18 Saken anhängiggjordes vid Niedersächsische Finanzgericht efter det att ett av Hans-Georg Fischer anfört klagomål hade avslagits. Niedersächsische Finanzgericht biföll Hans-Georg Fischers talan och slog därvid fast att det enligt artikel 5.6 i sjätte direktivet inte är tillåtet att beskatta uttag av ett motorfordon från en rörelse, vilket anskaffats utan avdragsrätt för ingående mervärdesskatt, då rörelsens verksamhet upphör. Att Hans-Georg Fischer gjort avdrag för mervärdesskatt på kaross- och lackeringsarbeten till ett värde av 10 800 DEM, vilka utförts efter det att Bentleyn anskaffats, innebar inte att nämnda motorfordon skulle anses ha gett upphov till avdragsrätt för ingående mervärdesskatt.

19 Finanzgericht hänvisade till domen i det ovannämnda målet Kühne. Av denna dom framgår att användningen för privat bruk av en vara som ingår i en rörelse kan beskattas endast om själva varan - och inte kostnaderna för varans användning och skötsel - har givit rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt. Finanzgericht ansåg att de kaross- och lackeringsarbeten som Hans-Georg Fischer lät utföra utgjorde kostnader för samlarbilens användning och skötsel och därför inte utgjorde "varans beståndsdelar" i den mening som avses i artikel 5.6 i sjätte direktivet.

20 Finanzamt Burgdorf väckte vid Bundesfinanzhof en så kallad revisionstalan mot Finanzgerichts avgörande. Finanzamt Burgdorf yrkade att den överklagade domen skulle upphävas och att Hans-Georg Fischers begäran skulle avslås. Grunden för yrkandena var att artikel 1.1.2 a UStG om beskattning av uttag för privat bruk hade åsidosatts.

21 Hans-Georg Fischer ingav inte något yttrande inom ramen för "revisionen".

I mål C-323/99

22 Klaus Brandenstein bedriver verksamhet som oberoende skatterådgivare och revisorskonsult. År 1985 anskaffade han från en enskild person en bil till ett pris av 33 600 DEM, på vilken mervärdesskatten inte var avdragsgill. Bilen använde han i tjänsten. Det är ostridigt att Klaus Brandenstein redan vid anskaffningstillfället lät motorfordonet i fråga ingå i sin rörelse.

23 Klaus Brandenstein gjorde år 1991 uttag av motorfordonet för privat bruk. Fram till denna tidpunkt hade han haft bruttokostnader på totalt 16 028,54 DEM för bland annat besiktningar, mindre reparationer, däckbyten, insättning av katalysator år 1987 samt byte av vindruta år 1991. I samtliga fall gjorde han avdrag för ingående mervärdesskatt.

24 Finanzamt Düsseldorf-Mettmann godtog inte Klaus Brandensteins deklaration avseende omsättningsskatter. Finanzamt Düsseldorf-Mettman ansåg i sitt skattebeslut beträffande omsättningsskatter för år 1991 att uttaget av motorfordonet för privat bruk utgjorde ett beskattningsbart uttag för privat bruk i enlighet med artikel 1.1.2 a UStG. På grundval av ett beskattningsunderlag på 7 500 DEM - vilket är det uttagsvärde som Klaus Brandenstein angav för vinstbeskattningen - fastställde Finanzamt Düsseldorf-Mettman den utestående mervärdesskatten till 1 050 DEM.

25 Klaus Brandenstein begärde omprövning av detta beslut och hävdade att uttag av egendom som inte givit rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt vid anskaffningstillfället inte skall beskattas som uttag för privat bruk. Han åberopade därvid bland annat domen i det ovannämnda målet Kühne.

26 Med tillämpning av Förbundsfinansministeriets cirkulär av den 13 maj 1994 ansåg Finanzamt Düsseldorf-Mettmann att Klaus Brandensteins uttag av motorfordonet skulle beskattas, eftersom kostnaderna, exklusive mervärdesskatt, för förbättringar, reparationer, underhålls- och skötselarbeten översteg 20 procent av anskaffningskostnaden. Finanzamt Düsseldorf-Mettmann avslog därför Klaus Brandensteins begäran om omprövning.

27 Klaus Brandenstein överklagade detta beslut till Finanzgericht Düsseldorf.

28 Finanzgericht Düsseldorf biföll Klaus Brandensteins talan. Skälen var att de i artikel 5.6 i sjätte direktivet föreskrivna villkoren för beskattning, nämligen att mervärdesskatten på varan eller dess beståndsdelar är avdragsgill, inte var uppfyllda i förevarande mål. Finanzgericht ansåg att Klaus Brandensteins kostnader för motorfordonet medan det användes i yrkesverksamheten varken hade lett till att dess användningsområde hade ändrats eller utökats eller att motorfordonets bruksvärde höjts i väsentlig mån.

29 Finanzamt Düsseldorf-Mettmann väckte en revisionstalan vid Bundesfinanzhof och yrkade att Finanzgerichts dom skulle upphävas och att Klaus Brandensteins begäran skulle avslås.

30 Klaus Brandenstein yrkade att revisionstalan skulle ogillas.

Tolkningsfrågorna

31 Vad avser artikel 5.6 första meningen i sjätte direktivet har Bundesfinanzhof i sin begäran om förhandsavgörande noterat att domstolen ännu inte klarlagt tolkningen av uttrycket "då mervärdesskatten på varorna i fråga eller dessas beståndsdelar varit helt eller delvis avdragsgill". Bundesfinanzhof har emellertid tillagt att domstolen i domen i det ovannämnda målet Kühne slog fast att användningen för privat bruk av en vara som ingår i en rörelse kan beskattas enligt en annan bestämmelse i sjätte direktivet, nämligen artikel 6.2 första stycket a, endast om själva varan - och inte kostnaderna för varans användning och skötsel - givit rätt till avdrag för mervärdesskatt.

32 Bundesfinanzhof har erinrat om att den i en dom av den 30 mars 1995 på grundval av domen i det ovannämnda målet Kühne dragit slutsatsen att en skattskyldigs uttag för privat bruk av en vara som vid anskaffningstillfället inte gav rätt till avdrag för mervärdesskatt inte skulle beskattas på grund av att den ingående mervärdesskatten på kostnaderna för varans användning och skötsel var avdragsgill. Anledningen till detta var att dessa kostnader i regel inte är hänförliga till anskaffning eller framställning av en beståndsdel i varan. Den tyska skattemyndigheten har emellertid inte tillämpat de i domen av den 30 mars 1995 fastlagda principerna. Således är det fortfarande tvistigt hur artikel 5.6 första meningen i sjätte direktivet skall tolkas.

33 För övrigt har Bundesfinanzhof konstaterat att det i de anhängiggjorda målen är nödvändigt att avgöra vad som utgör beskattningsunderlaget om villkoren i artikel 5.6 första meningen i sjätte direktivet är uppfyllda. Enligt artikel 11 A.1 b i nämnda direktiv skall beskattningsunderlaget när det gäller sådana tillhandahållanden som avses i artikel 5.6 vara varornas eller liknande varors inköpspris eller, i avsaknad av något inköpspris, självkostnadspriset, bestämda vid tidpunkten för tillhandahållandet. Bundesfinanzhof ansåg att det är oklart hur artikel 11 A.1 b skall tolkas när det inte är mervärdesskatten på den uttagna varan utan på vissa av dess beståndsdelar som är helt eller delvis avdragsgill.

34 Bundesfinanzhof har även ställt sig följande fråga. Antag att inte någon beståndsdel i den mening som avses i artikel 5.6 första meningen i sjätte direktivet tillförts Hans-Georg Fischers och Klaus Brandensteins motorfordon. Antag vidare att denna bestämmelse inte är tillämplig på de uttag som är aktuella i målen vid den nationella domstolen. Skall Hans-Georg Fischers och Klaus Brandensteins avdrag för ingående mervärdesskatt på de tjänster och varor som tillhandahållits motorfordonen i sådant fall jämkas till viss del i enlighet med artikel 20.1 b i nämnda direktiv?

35 I mål C-322/99 har Bundesfinanzhof lämnat följande förtydliganden i detta avseende. Om uttaget av Bentleyn för privat bruk inte skall beskattas vad avser de arbeten som utförts efter det att fordonet anskaffades, är det möjligt att detta uttag utgör en förändring i de faktorer som använts för att bestämma avdragsbeloppet för kaross- och lackeringsarbetena. I mål C-323/99 ansåg Bundesfinanzhof att de olika varor till motorfordonet som Klaus Brandenstein anskaffade efter det att han anskaffat själva motorfordonet - särskilt katalysatorn och vindrutan - varken helt hade

förlorat sitt värde eller helt skrivits av då uttaget av motorfordonet gjordes år 1991. Följaktligen är det i sin tur möjligt att det inträffat någon förändring i de faktorer som använts för att bestämma avdragsbeloppet för den ingående mervärdesskatten i den mening som avses i artikel 20.1 b i sjätte direktivet. Dessa varor, som ännu inte helt amorterats och som tagits ut med befrielse från mervärdesskatt enligt artikel 5.6 första meningen i sjätte direktivet, har inte heller använts i samband med skattepliktiga transaktioner i den mening som avses i artikel 17.2 i sjätte direktivet efter nämnda uttag.

36 Bundesfinanzhof ansåg att det var nödvändigt att tolka gemenskapsrätten för att kunna slita de anhängiggjorda tvisterna. Därför förklarade den målen vilande och ställde flera tolkningsfrågor till domstolen.

37 I mål C-322/99 ställde Bundesfinanzhof följande tolkningsfrågor:

"1) Föranleder i efterhand utförda kaross- och lackeringsarbeten (på vilka mervärdesskatten var avdragsgill) på en bil (på vilken mervärdesskatten inte var avdragsgill) som uttagits ur rörelsen att

a) denna bil enligt artikel 5.6 i [sjätte] direktivet skall betraktas som en vara på vilken mervärdesskatten delvis är avdragsgill, eller att

b) de i efterhand uppkomna kostnaderna skall betraktas som varans beståndsdelar på vilka mervärdesskatten är avdragsgill?

2) Vad skall, för det fall den första frågan besvaras jakande, beskattas som uttag ur rörelsen i den mening som avses i artikel 5.6 i direktivet:

a) bilen inklusive de vidtagna åtgärderna (kaross- och lackeringsarbeten), eller

b) enbart de vidtagna åtgärderna (kaross- och lackeringsarbeten)?

3) Utgörs, för det fall den andra frågan besvaras jakande, beskattningsunderlaget enligt artikel 11 A.1 b i direktivet av inköpspriset för motorfordonet (eller ett liknande motorfordon) jämte priset för reparationerna, vid den tidpunkt då uttaget anses ha gjorts, eller utgörs beskattningsunderlaget enbart av priset för reparationerna (på vilka mervärdesskatten var avdragsgill)?

4) Hur förhåller sig bestämmelserna i artikel 5.6 och 5.7 c till varandra?

5) För det fall den första frågan besvaras så, att de i efterhand vidtagna åtgärderna (kaross- och lackeringsarbeten på vilka mervärdesskatten var avdragsgill) vid uttag av varan (bilen) enligt artikel 5.6 i direktivet inte skall beskattas, skall då mervärdesskatteavdraget för reparationerna jämkas i enlighet med artikel 20.1 b i direktivet?"

38 I mål C-323/99 har Bundesfinanzhof ställt följande tolkningsfrågor till domstolen:

"1) Är [artikel 5.6 första meningen i sjätte direktivet] tillämplig då den ingående mervärdesskatten på själva varan inte varit avdragsgill, men dock kostnaden för tjänster eller leveranser som den skattskyldige införskaffat eller erhållit beträffande varan efter det att han anskaffat varan?

2) Vad avses med begreppet varans beståndsdel i nämnda bestämmelse?

3) Hur beräknas beskattningsunderlaget för uttag, då det inte är mervärdesskatten på själva den uttagna varan utan på vissa av dess beståndsdelar som är helt eller delvis avdragsgill?

4) Skall det avdrag för ingående mervärdesskatt som en skattskyldig gjort i samband med kostnader för tjänster relaterade till eller leverans av en vara på vilken den ingående mervärdesskatten inte var avdragsgill vid anskaffningen jämkas enligt artikel 20 i [sjätte direktivet]

om inte artikel 5.6 första meningen i nämnda direktiv skall tillämpas?"

39 Genom beslut av den 6 juli 2000 av domstolens ordförande förenades målen C-322/99 och C-323/99 vad gäller det muntliga förfarandet och den slutliga domen i enlighet med artikel 43 i rättegångsreglerna.

De två första frågorna i mål C-322/99 och C-323/99 om beskattning enligt artikel 5.6 i sjätte direktivet

40 Den hänskjutande domstolen har ställt den första frågan i mål C-322/99 och de två första frågorna i mål C-323/99 för att få klarhet i huruvida det enligt artikel 5.6 i sjätte direktivet föreligger skattskyldighet för mervärdesskatt när en skattskyldig gör uttag för andra ändamål än rörelsen av ett motorfordon som anskaffats utan att det förelegat någon rätt till avdrag för mervärdesskatt och som därefter varit föremål för arbeten för vilka avdrag gjorts för mervärdesskatt. För det fall den första frågan besvaras jakande vill den hänskjutande domstolen genom den andra frågan i mål C-322/99 få klarhet i huruvida artikel 5.6 skall tolkas så, att både varan och dess beståndsdelar skall beskattas, eller om nämnda bestämmelse skall tolkas så, att endast de beståndsdelar som tillförts varan i efterhand skall beskattas.

Parternas argument

41 Den grekiska regeringen har endast gett in yttrande i mål C-322/99. Den anser att en vara som anskaffats av en skattskyldig utan möjlighet att göra avdrag för ingående mervärdesskatt och som ingår i den skattskyldiges rörelseverksamhet skall anses vara en vara för vilken den ingående mervärdesskatten delvis är avdragsgill i den mening som avses i artikel 5.6 i sjätte direktivet, när kostnader, för vilka mervärdesskatten var avdragsgill, medfört en värdeökning för denna vara. I förevarande mål var kaross- och lackeringsarbetena på Hans-Georg Fischers Bentley mycket omfattande. Detta framgår av en jämförelse mellan kostnaderna för dessa arbeten och det ursprungliga inköpspriset. Följaktligen skall dessa kostnader anses ha lagts till bilens totala inköpspris. Hans-Georg Fischers uttag av varan för privat bruk skall följaktligen omfattas av skattskyldighet för mervärdesskatt.

42 Den tyska regeringen och kommissionen anser att kostnader för vilka mervärdesskatten var avdragsgill för utförda arbeten på en vara som i sin tur anskaffats utan möjlighet att göra avdrag för ingående mervärdesskatt kan medföra skattskyldighet för mervärdesskatt då en vara tas ut för andra ändamål än rörelsen. En förutsättning för sådan skattskyldighet är att de utförda arbetena medfört att "beståndsdelar" framställts i den mening som avses i artikel 5.6 i sjätte direktivet. Den tyska regeringen och kommissionen tolkar dock begreppet varans beståndsdelar på olika sätt.

43 Den tyska regeringen anser att för att uppnå ändamålet med artikel 5.6 i sjätte direktivet är det nödvändigt att det inte bara är självständig materiell egendom som skall anses vara "beståndsdelar" i den mening som avses i denna bestämmelse. Även tillhandahållande av sådana tjänster som tillräckligt varaktigt leder till att varans värde består eller ökas skall anses utgöra sådana beståndsdelar. Skatt skall tas ut i båda fallen för att förhindra att den skattskyldige överför värden - för vilka den ingående mervärdesskatten var avdragsgill - till sin privata förmögenhet utan att erlägga mervärdesskatt. Vidare skall skatt tas ut för att förhindra att den skattskyldige får oberättigade fördelar jämfört med de vanliga konsumenterna som köper en vara av samma typ. Vad särskilt avser reparationsarbeten på motorfordon har den tyska regeringen för övrigt noterat att det i praktiken är svårt att göra en avgränsning mellan å ena sidan begreppet leverans av en vara och å andra sidan begreppet tillhandahållande av tjänster.

44 Kommissionen anser däremot att det är fråga om "beståndsdelar" i den mening som avses i artikel 5.6 i sjätte direktivet endast om två kumulativa villkor är uppfyllda. För det första skall en leverans ha ägt rum, det vill säga annan egendom skall ha tillförts en vara som ingår i en rörelse. De tjänster som utförts beträffande en vara som ingår i rörelsen kan följaktligen inte anses utgöra

varans beståndsdel. För det andra är det ett villkor att det totala värdet på varan i rörelsen ökat i väsentlig mån på grund av att andra beståndsdelar har tillförts varan i fråga. Kostnader som hänför sig till användning och skötsel av varan - såsom kostnader för regelmässiga underhållsarbeten - innebär i regel inte en värdeökning för varan. Detta är fallet även om det är fråga om att utslitna delar byts ut.

45 Kommissionen anser att det första villkoret, det vill säga leverans av materiell egendom, följer av själva systemet och placeringen av artikel 5 i sjätte direktivet. I nämnda artikel föreskrivs uttryckligen endast bestämmelser om leverans av materiell egendom. Till skillnad från sådana andra beståndsdelar som tillförs en vara och som påverkar varans kännetecken i materiellt hänseende, konsumeras för övrigt det mervärde som tillförs genom tillhandahållandet av tjänster regelmässigt genom att varan används. För det fall en verksamhet innefattar såväl leverans som tillhandahållande av tjänster, exempelvis då det för att reparera ett motorfordon erfordras att reservdelar monteras, skall en helhetsbedömning av verksamheten göras för att fastställa vad som är det dominerande inslaget.

46 Det andra villkoret, nämligen att varans värde skall ökas i väsentlig mån, följer enligt kommissionen av principen om mervärdesskatteneutralitet. För det fall ett uttag skall beskattas enligt artikel 5.6 i sjätte direktivet, särskilt då uttag gjorts av en vara som anskaffats utan möjlighet att göra avdrag, anser kommissionen att såväl varan som varans beståndsdelar, för vilka mervärdesskatten var avdragsgill, skall mervärdesbeskattas. Detta leder i så fall till att varan dubbelbeskattas. Av denna anledning anser kommissionen att begreppet "varans beståndsdelar" skall tolkas restriktivt.

47 Vad avser frågan vad som utgör beskattningsunderlaget enligt artikel 5.6 i sjätte direktivet anser den tyska regeringen och kommissionen följande. När en skattskyldig gör ett uttag för privat bruk av en vara i rörelsen, som han anskaffat utan möjlighet att göra avdrag för ingående mervärdesskatt men beträffande vilken han gjort avdrag för mervärdesskatt på kostnader för sådana tjänster som tillhandahållits och sådana varor som levererats efter det att varan anskaffades, skall mervärdesskatt enligt artikel 5.6 i sjätte direktivet erläggas för såväl varan som dess beståndsdelar.

48 Den tyska regeringen och kommissionen anser vidare att det tydligt framgår av artikel 5.6 i sjätte direktivet att det är den uttagna varan i dess helhet och inte bara dess beståndsdelar som skall behandlas som leverans mot vederlag. Således skall varan i sin helhet beskattas. Anledningen till detta är att detta begrepp endast används för att skilja mellan avdragsrätten beträffande den uttagna varan och avdragsrätten beträffande dess beståndsdelar.

49 Den tyska regeringen och kommissionen har hävdat att omständigheterna vid antagandet av artikel 5.6 i sjätte direktivet ger stöd för en dylik tolkning.

50 De har i detta avseende gjort gällande att kommissionen ursprungligen föreslog att uttaget skulle beskattas i proportion till avdragen för ingående mervärdesskatt. I artikel 5.3 a i förslaget till sjätte direktivet av den 29 juni 1973 (Europeiska gemenskapernas bulletin, tillägg 11/73, s. 39) föreskrevs nämligen att uttaget endast skulle beskattas "i den mån" mervärdesskatten på varorna eller dessas beståndsdelar varit helt eller delvis avdragsgill. Den föreslagna bestämmelsen godtogs emellertid inte av medlemsstaterna. Att ordet "då" användes i den lydelse av artikel 5.6 i sjätte direktivet som rådet antog i stället för ordet "i den mån" utvisar tydligt gemenskapslagstiftarens vilja att av förenklingsskäl införa en uttagsbeskattning som grundas på varans totala värde och inte bara på värdet av varans beståndsdelar som dragits av, i det fall då den ingående mervärdesskatten på själva varan inte var avdragsgill.

Domstolens bedömning

51 Domstolen kommer först att pröva frågan huruvida det enligt artikel 5.6 i sjätte direktivet föreligger skattskyldighet för mervärdesskatt när en skattskyldig gör uttag för andra ändamål än rörelsen av ett motorfordon som anskaffats utan att avdrag för mervärdesskatt kunnat göras och som därefter varit föremål för arbeten för vilka avdrag gjorts för mervärdesskatt. För att besvara denna fråga kommer domstolen att tolka följande textavsnitt i artikel 5.6 i sjätte direktivet: "då mervärdesskatten på varorna i fråga eller dessas beståndsdelar varit helt eller delvis avdragsgill".

52 I detta avseende finns det anledning att skilja mellan begreppen "varorna" och "dessas beståndsdelar" i den mening som avses i artikel 5.6 i sjätte direktivet.

53 Textavsnittet "mervärdesskatten på varorna i fråga ... varit ... avdragsgill" avser endast skatt på det ursprungliga anskaffandet eller på framställningen av varan. Däremot avses inte skatt som belöper på kostnader för varan som uppkommit senare. För dessa kostnader är i stället följande textavsnitt relevant: "då mervärdesskatten på ... dessas beståndsdelar varit ... avdragsgill".

54 Således kan inte den grekiska regeringens tolkning godtas.

55 Vidare skall det i artikel 5.6 i sjätte direktivet föreskrivna begreppet "varans beståndsdelar" - som för övrigt inte definieras i bestämmelsen - anses omfatta såväl de beståndsdelar som ingick vid anskaffningstillfället som de beståndsdelar som senare tillförts varan.

56 Domstolen erinrar i detta avseende om att syftet med artikel 5.6 i sjätte direktivet bland annat är att säkerställa att en skattskyldig som gör uttag av en vara från sin rörelse behandlas på samma sätt som en vanlig konsument som köper en vara av samma typ. För att denna målsättning skall kunna uppnås utgör denna bestämmelse hinder mot att en skattskyldig som har kunnat göra avdrag för mervärdesskatt vid förvärv av en vara som är hänförlig till hans rörelse skall kunna undgå att betala mervärdesskatt när han gör uttag för privata ändamål av denna vara från sin rörelses tillgångar och därigenom får oberättigade fördelar jämfört med vanliga konsumenter som erlägger mervärdesskatt när de köper en sådan vara (se dom av den 8 mars 2001 i mål C-415/98, Bakcsi, REG 2001, s. I-0000, punkt 42, samt däri angiven rättspraxis).

57 För att denna målsättning skall kunna uppnås skall de beståndsdelar som fanns redan då varan ursprungligen anskaffades inte behandlas på annat sätt än de beståndsdelar som därefter tillförts varan. För det fall en skattskyldig gjort avdrag för mervärdesskatt på varans beståndsdelar, skall han när han gör uttag för privat bruk av varan i båda fallen förhindras att få oberättigade fördelar jämfört med vanliga konsumenter.

58 Frågan huruvida begreppet "varans beståndsdelar" kan avse såväl tillhandahållande av tjänster som leveranser har tidigare varit föremål för prövning vid domstolen.

59 I detta avseende framgår det tydligt av artikel 5.6 i sjätte direktivet att begreppet "varans beståndsdelar" syftar på konkreta och materiella föremål som tillförts varan. Detta begrepp omfattar därför inte tillhandahållande av tjänster.

60 Att begreppet skall tolkas på detta sätt framgår även av det sammanhang i vilket bestämmelsen i sjätte direktivet ingår. Eftersom en "vara" i artikel 5.1 i sjätte direktivet definieras som materiell egendom, skall även varans "beståndsdelar" i den mening som avses i artikel 5.6 vara av samma slag. I artikel 6.1 i sjätte direktivet definieras tillhandahållande av tjänster däremot som varje transaktion som inte utgör leverans av varor i den mening som avses i artikel 5 i nämnda direktiv.

61 Således kan den tyska regeringens extensiva tolkning av begreppet "varans beståndsdelar" inte godtas.

62 Den tyska regeringen har betonat svårigheten i att göra en avgränsning mellan å ena sidan leverans av varor och å andra sidan tillhandahållande av tjänster, särskilt vad gäller arbeten som utförts på en bil. Domstolen erinrar därför om att enligt fast rättspraxis skall frågan huruvida en transaktion av ett visst bestämt slag skall betraktas som leverans av varor eller som tillhandahållande av tjänster avgöras genom att de omständigheter som kännetecknar transaktionen i fråga fastställs (dom av den 2 maj 1996 i mål C-231/94, Faaborg-Gelting Linien, REG 1996, s. I-2395, punkt 12). När en leverans av varor endast utgör en del i en transaktion där tjänsterna utgör den övervägande delen, skall transaktionen betraktas som ett tillhandahållande av tjänster (domen i det ovannämnda målet Faaborg-Gelting Linien, punkt 14).

63 Härav följer att tillhandahållande av tjänster - inklusive tillhandahållande av sådana tjänster som nödvändigtvis innefattar leverans av mindre tillbehörsvaror - inte kan utgöra "varans beståndsdelar" i den mening som avses i artikel 5.6 i sjätte direktivet.

64 Som generaladvokaten angett i punkt 72 i sitt förslag till avgörande skall vad gäller leverans av varor åtskillnad göras mellan å ena sidan sådana varor som tillförts motorfordonet som går att ta loss och som är självständiga och å andra sidan sådana varor som tillförts motorfordonet som inte går att ta loss och som inte är självständiga. Då en vara behåller sina fysiska och ekonomiska särdrag skall den således inte betraktas som en beståndsdel i motorfordonet.

65 En överföring av ett motorfordon - som tillförts en sådan vara som kan tas loss och som är självständig - till en skattskyldigs privata förmögenhet skall, i mervärdesskattehänseende, anses utgöra två från varandra oberoende beskattningsbara uttag. Följaktligen föreligger mervärdesskatteskyldighet enligt artikel 5.6 i sjätte direktivet för vart och ett av dessa uttag endast om det uttagna föremålet givit avdragsrätt för ingående skatt.

66 Dessutom skall den i sjätte direktivet angivna principen om skatteneutralitet iakttas. Av denna anledning skall åtskillnad göras mellan dels leveranser av varor som endast bevarar varans värde och som i allmänhet konsumeras vid uttagstillfället, dels leveranser av varor som medför en varaktig värdeökning för varan och som inte helt och hållet konsumeras vid uttagstillfället.

67 Antag att en skattskyldig gör ett uttag av en vara som ursprungligen anskaffades från en icke skattskyldig och för vilken det inte var möjligt att göra avdrag för mervärdesskatt. Det strider mot principen om skatteneutralitet att i ett sådant fall mervärdesbeskatta detta uttag om de efter anskaffandet levererade varorna endast använts för varans skötsel och inte ökat varans värde och således konsumerats vid uttagstillfället. Detta är fallet även om mervärdesskatten på de levererade varorna var avdragsgill. Under dessa omständigheter får den skattskyldige inte någon oberättigad förmån jämfört med de vanliga konsumenterna genom att göra ett uttag av varan utan att erlägga mervärdesskatt.

68 Däremot är det förenligt med det i artikel 5.6 i sjätte direktivet eftersträvade syftet att ett dylikt uttag beskattas för mervärdesskatt i fall där de efter anskaffandet levererade varorna medför en varaktig värdeökning för varan som inte helt och hållet konsumerats vid uttagstillfället.

69 Så kan enligt den nationella domstolen vara fallet i mål C-323/99 beträffande såväl katalysatorn som vindrutan, vilka monterades år 1987 respektive år 1991 i Klaus Brandensteins motorfordon, under förutsättning att dessa tillbehör inte förlorat sina fysiska och ekonomiska särdrag. Enligt vad den nationella domstolen angav återstod en del av dessa tillbehörs värde när uttag av motorfordonet gjordes år 1991. Följaktligen hade värdet vid denna tidpunkt inte helt och hållet skrivits av.

70 Mot bakgrund av ovanstående gör domstolen följande bedömning. Det föreligger skattskyldighet för mervärdesskatt enligt artikel 5.6 i sjätte direktivet när en skattskyldig gör uttag för andra ändamål än rörelsen av en vara, som anskaffats utan att avdrag för mervärdesskatt kunnat göras, varit avdragsgill och därefter varit föremål för arbeten för vilka avdrag gjorts för mervärdesskatt. En förutsättning för sådan skattskyldighet är dock att de utförda arbetena inneburit att "beståndsdelar" i den mening som avses i nämnda artikel tillförts varan. När det är fråga om uttag av ett motorfordon utgör de levererade varorna "varans beståndsdelar" om de slutligt förlorat sina fysiska och ekonomiska särdrag på grund av att de tillförts motorfordonet och om de medfört en varaktig värdeökning för varan som inte helt och hållet konsumerats vid uttagstillfället.

71 Ovannämnda tolkning har gjorts inom ramen för frågor som rör uttag av ett motorfordon. Domstolen klargör dock att denna tolkning är tillämplig oavsett vilken egendom som tagits ut.

72 Domstolen kommer därefter att pröva huruvida artikel 5.6 i sjätte direktivet skall tolkas så, att både varan och dess beståndsdelar skall beskattas eller om endast de beståndsdelar som tillförts varan i efterhand skall beskattas med avseende på ett fall av skattskyldighet för mervärdesskatt beträffande ett uttag under de omständigheter som anges i punkt 70 i denna dom.

73 Domstolen slog i punkt 44 i domen i det ovannämnda målet Bakcsi fast att när den skattskyldige inte har haft rätt att göra avdrag för mervärdesskatt som belastar en vara i rörelsen som har köpts begagnad av en icke skattskyldig skall denna vara betraktas som en vara för vilken mervärdesskatten inte har varit avdragsgill i den mening som avses i artikel 5.6 i sjätte direktivet. Enligt nämnda bestämmelse är beskattning av uttaget följaktligen utesluten.

74 Domstolen gör samma bedömning när det är fråga om ett uttag som en skattskyldig gör av en vara i rörelsen för privat bruk för vilken ingen avdragsrätt för ingående mervärdesskatt fanns vid anskaffningstillfället, när varan därefter varit föremål för tillhandahållande av tjänster och leveranser av varor, för vilka avdrag för ingående mervärdesskatt kunnat göras.

75 Artikel 5.6 i sjätte direktivet uppställer likabehandling som mål. Att tolka bestämmelsen så att skattskyldighet föreligger för både varan och dess tillförda beståndsdelar när en skattskyldig gör uttag av varan för privat bruk, skulle stå i strid med nämnda mål i ett fall där det inte fanns någon rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt vid det ursprungliga anskaffandet av varan och endast den ingående mervärdesskatten för sådana "beståndsdelar" i varan som anskaffats i efterhand var avdragsgill.

76 Beskattning av varan i en sådan situation, där varan inte har givit rätt till avdrag för erlagd ingående mervärdesskatt vid anskaffningstillfället skulle nämligen innebära dubbelbeskattning, vilket skulle strida mot principen om skatteneutralitet som är en del av det gemensamma mervärdesskattesystemet och till vilken sjätte direktivet ansluter sig (se, vad beträffar artikel 5.6 i sjätte direktivet, domen i det ovannämnda målet Bakcsi, punkt 46, och, vad beträffar artikel 6.2 första stycket a i samma direktiv, domen i det ovannämnda målet Kühne, punkt 10, och av den 25 maj 1993 i mål C-193/91, Mohsche, REG 1993, s. I-2615, punkt 9). Beskattningen av "varans beståndsdelar", såsom de definieras i punkt 70 i denna dom, säkerställer således att den skattskyldige inte får några oberättigade fördelar jämfört med de vanliga konsumenterna.

77 Mot bakgrund av punkterna 72-76 i denna dom gör domstolen följande bedömning. Artikel 5.6 i sjätte direktivet skall tolkas så att en skattskyldigs uttag av en vara för privat bruk inte skall beskattas då avdrag för ingående mervärdesskatt på varan inte kunnat göras av den anledningen att varan anskaffades från en icke skattskyldig. Detta är även fallet om den ingående mervärdesskatten på senare uppkomna kostnader för varan var avdragsgill. Om varan efter det att den anskaffades varit föremål för arbeten för vilka den ingående mervärdesskatten var avdragsgill och som medfört att beståndsdelar - såsom dessa definierats i punkt 70 i denna dom - tillförts varan, kan den mervärdesskatt som kan utkrävas vid uttagstillfället enligt artikel 5.6 i sjätte direktivet endast avse dessa beståndsdelar.

78 Den nationella domstolens två första frågor i målen C-322/99 och C-323/99 skall således besvaras på följande sätt. När en skattskyldig gör uttag för andra ändamål än rörelsen av en vara (i förevarande mål ett motorfordon), som anskaffats utan att avdrag för mervärdesskatt kunnat göras och som därefter varit föremål för arbeten för vilka avdrag gjorts för mervärdesskatt, omfattar den mervärdesskatt som skall erläggas enligt artikel 5.6 i sjätte direktivet endast beståndsdelar i varan för vilka mervärdesskatten varit avdragsgill, det vill säga beståndsdelar som slutligt förlorat sina fysiska och ekonomiska särdrag då de efter anskaffandet tillförts motorfordonet genom leverans av varor som medfört en varaktig värdeökning för motorfordonet som inte helt och hållet har konsumerats vid uttagstillfället.

Den tredje frågan i mål C-322/99 respektive C-323/99 om beskattningsunderlaget enligt artikel 11 A.1 b i sjätte direktivet

79 Den hänskjutande domstolen har ställt den tredje frågan i mål C-322/99 respektive C-323/99 för att få klarhet i huruvida - i ett fall som det i målet vid den nationella domstolen - beskattningsunderlaget i den mening som avses i artikel 11 A.1 b i sjätte direktivet skall fastställas utifrån bilens eller en liknande bils inköpspris vid uttagstillfället jämte kostnaderna för de reparationsarbeten genom vilka "beståndsdelar" i varan tillförts i den mening som avses i artikel 5.6 i nämnda direktiv, eller om beskattningsunderlaget endast utgörs av det pris som erlades för reparationsarbetena för vilka den ingående mervärdesskatten var avdragsgill.

80 Att utgå från ett vid uttagstillfället fastställt inköpspris kan förefalla vara motsägelsefullt när det är fråga om en vara som per definition har anskaffats före uttaget. Detta följer emellertid av själva ordalydelsen i artikel 11 A.1 b i sjätte direktivet. Det är härvid viktigt att notera att med inköpspris i detta sammanhang skall förstås varans restvärde vid uttagstillfället.

Parternas argument

81 Den tyska regeringen anser att beskattningsunderlaget i artikel 11 A.1 b i sjätte direktivet utgörs av motorfordonets eller ett liknande motorfordons inköpspris och av priset för reparationsarbetena fastställda vid uttagstillfället. Eftersom beskattningsunderlaget skall beräknas utifrån priser fastställda vid uttagstillfället skall det nödvändigtvis omfatta kostnader för att bibehålla varans värde och varans eventuella mervärde som uppkom då varan ingick i rörelsens tillgångar.

82 Kommissionen har framfört samma argument som den tyska regeringen. Om det av sakomständigheterna framgår att "beståndsdelar" i den mening som avses i artikel 5.6 i sjätte direktivet tillförts en vara i rörelsen som ursprungligen anskaffades utan möjlighet att göra avdrag för ingående mervärdesskatt, anser kommissionen att beskattningsunderlaget vid uttag utgörs av en liknande varas inköpspris vid uttagstillfället. Däri ingår enligt kommissionen även de beståndsdelar som tillförts varan.

83 Den grekiska regeringen anser att beskattningsunderlaget skall fastställas utifrån varje beståndsdel. Därvid skall först varans värde vid uttagstillfället fastställas. Därefter skall mervärdesskatten, som bestäms utifrån avdragsgilla kostnader och varans totala inköpspris, beräknas.

Domstolens bedömning

84 Mot bakgrund av domstolens svar i punkt 78 i denna dom skall den nationella domstolens tredje fråga i respektive mål besvaras på följande sätt. När det är fråga om skattepliktigt uttag enligt artikel 5.6 i sjätte direktivet av en vara (i förevarande mål ett motorfordon) som

- anskaffats utan att avdrag för mervärdesskatt kunnat göras, och

- som varit föremål för arbeten för vilka mervärdesskatten varit avdragsgill och som medfört att "beståndsdelar" tillförts varan,

skall beskattningsunderlaget i den mening som avses i artikel 11 A.1 b i sjätte direktivet fastställas utifrån priset vid uttagstillfället på de varor som tillförts motorfordonet och som utgör beståndsdelar i varan i den mening som avses i artikel 5.6 i sjätte direktivet

Den fjärde frågan i mål C-322/99 om sambandet mellan artikel 5.6 och artikel 5.7 c i sjätte direktivet

85 Den hänskjutande domstolen har ställt den fjärde frågan i mål C-322/99 för att få klarhet i hur artikel 5.6 och artikel 5.7 c i sjätte direktivet förhåller sig till varandra.

86 Enligt artikel 5.7 c i sjätte direktivet kan medlemsstaterna som leverans mot vederlag behandla varor som en skattskyldig person eller hans efterträdare behåller när han upphör att bedriva en skattepliktig verksamhet och på vilka mervärdesskatten var helt eller delvis avdragsgill när de anskaffades eller togs ut enligt artikel 5.7 a. Medlemsstaterna får således med stöd av artikel 5.7 c anta särskilda bestämmelser för de situationer då en skattskyldig upphör med sin yrkesverksamhet.

87 Som generaladvokaten angett i punkt 83 i sitt förslag till avgörande är det ostridigt att Förbundsrepubliken Tyskland inte använt sig av den i artikel 5.7 c i sjätte direktivet erbjudna möjligheten. Följaktligen regleras det vid den nationella domstolen aktuella varuuttaget exklusivt av artikel 5.6 i sjätte direktivet. Således saknas anledning att tolka artikel 5.7 c i nämnda direktiv.

Den femte frågan i mål C-322/99 och den fjärde frågan i mål C-323/99 om jämkning av avdrag enligt artikel 20 i sjätte direktivet

88 Den hänskjutande domstolen har ställt den femte frågan i mål C-322/99 och den fjärde frågan i mål C-323/99 för att få klarhet i huruvida det är nödvändigt att göra en jämkning av mervärdesskatteavdragen enligt artikel 20 i sjätte direktivet. Den hänskjutande domstolen har frågat om jämkning av mervärdesskatteavdragen enligt artikel 20.1 b i sjätte direktivet skall ske för det fall arbeten som utförts efter det att ett motorfordon anskaffats och för vilka den ingående mervärdesskatten var avdragsgill inte skall mervärdesbeskattas enligt artikel 5.6 i nämnda direktiv vid uttag av motorfordonet.

89 Domstolen erinrar om att beträffande en situation som den som givit upphov till tvisten vid den nationella domstolen föreskrivs i artikel 20.1 b i sjätte direktivet att en skattskyldigs ursprungliga avdrag för mervärdesskatt skall jämkas då en skattskyldig gör uttag av varan för privat bruk när det efter det att deklarationen är gjord, inträffar någon förändring i de faktorer som använts för att bestämma avdragsbeloppet.

90 Denna bestämmelse är tillämplig på sådana transaktioner som utförts efter det att en vara anskaffats för vilken den ingående mervärdesskatten var avdragsgill och som inte omfattas av begreppet "varans beståndsdelar" i artikel 5.6 i sjätte direktivet. Dessa transaktioner utgörs av dels sådana tjänster som tillhandahållits efter det att varan anskaffats och på vilka den ingående mervärdesskatten var avdragsgill, dels sådana varor som levererats efter det att varan anskaffats och på vilka den ingående mervärdesskatten var avdragsgill, vilka inte omfattas av begreppet "varans beståndsdelar" i artikel 5.6 i sjätte direktivet.

91 Det är emellertid viktigt att klargöra att det inte inträffat någon förändring i de faktorer som enligt artikel 20.1 b i sjätte direktivet skulle motivera en jämkning av avdragen i det fall tillhandahållandet av tjänsterna, eller leveransen av varan, för vilka mervärdesskatten var avdragsgill konsumerats helt och hållet inom ramen för yrkesverksamheten innan uttaget gjordes.

92 Jämkning av avdraget för mervärdesskatten på kostnaderna för de arbeten som utförts på Hans-Georg Fischers och Klaus Brandensteins motorfordon skall följaktligen ske enligt artikel 20.1 b i sjätte direktivet i den mån uttaget inte omfattades av mervärdesskatt enligt artikel 5.6 i nämnda direktiv och i den mån värdet på arbetena i fråga inte helt och hållet konsumerades inom ramen för de skattskyldigas yrkesverksamhet innan motorfordonen överfördes till deras privata förmögenhet.

93 Domstolen har vidare att ta ställning till huruvida artikel 20.1 b i sjätte direktivet med nödvändighet inte kan tillämpas på leveranser av varor, på vilka mervärdesskatten var avdragsgill, som utgör "beståndsdelar" i varan i den mening som avses i artikel 5.6 i nämnda direktiv.

94 Det finns i detta avseende inte någon bestämmelse som anger att artikel 20.1 b i sjätte direktivet inte kan tillämpas på "beståndsdelar" i varan i den mening som avses i artikel 5.6 i nämnda direktiv. I artikel 20.1 b föreskrivs för övrigt endast att jämkning av de transaktioner som anges i artikel 5.6 inte skall ske vid uttag i syfte att skänka bort gåvor av ringa värde eller att ge bort varuprov.

95 Den femte frågan i mål C-322/99 och den fjärde frågan i mål C-323/99, såsom de omformulerats i punkt 88 i denna dom, skall således besvaras på följande sätt. Jämkning enligt artikel 20.1 b i sjätte direktivet skall ske av mervärdesskatteavdrag som gjorts för arbeten som utförts efter det att en vara (i förevarande mål ett motorfordon) anskaffats och för vilka den ingående mervärdesskatten var avdragsgill, men vilka inte skall beskattas för mervärdesskatt enligt artikel 5.6 i nämnda direktiv vid uttag av motorfordonet, om värdet på arbetena i fråga inte helt och hållet har konsumerats inom ramen för den skattskyldiges yrkesverksamhet innan motorfordonet överfördes till hans privata förmögenhet.

Beslut om rättegångskostnader

Rättegångskostnader

96 De kostnader som har förorsakats den tyska och den grekiska regeringen samt kommissionen, vilka har inkommit med yttranden 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 nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna.

Domslut

På dessa grunder beslutar

DOMSTOLEN (femte avdelningen)

- angående de frågor som genom beslut av den 15 juli 1999 har ställts av Bundesfinanzhof - följande dom:

1) När en skattskyldig gör uttag för andra ändamål än rörelsen av en vara (i förevarande mål ett motorfordon) som anskaffats utan att avdrag för mervärdesskatt kunnat göras och som därefter varit föremål för arbeten för vilka avdrag gjorts för mervärdesskatt, omfattar den mervärdesskatt som skall erläggas enligt artikel 5.6 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 endast "beståndsdelar" i varan för vilka mervärdesskatten varit avdragsgill, det vill säga beståndsdelar som slutligt förlorat sina fysiska och ekonomiska särdrag då de efter anskaffandet tillförts motorfordonet genom leverans av varor som medförde en varaktig värdeökning för motorfordonet som inte helt och hållet har konsumerats vid uttagstillfället.

2) När det är fråga om skattepliktigt uttag enligt artikel 5.6 i sjätte direktivet 77/388 av en vara (i förevarande mål ett motorfordon) som

- anskaffats utan att avdrag för mervärdesskatt kunnat göras, och

- som varit föremål för arbeten för vilka mervärdesskatten varit avdragsgill och som medfört att "beståndsdelar" tillförts varan,

skall beskattningsunderlaget i den mening som avses i artikel 11 A.1 b i sjätte direktivet 77/388 fastställas utifrån priset vid uttagstillfället på de varor som tillförts motorfordonet och som utgör beståndsdelar i varan i den mening som avses i artikel 5.6 i sjätte direktivet.

3) Jämkning enligt artikel 20.1 b i sjätte direktivet 77/388 skall ske av mervärdesskatteavdrag som gjorts för arbeten som utförts efter det att en vara (i förevarande mål ett motorfordon) anskaffats och för vilka den ingående mervärdesskatten var avdragsgill, men vilka inte skall beskattas för mervärdesskatt enligt artikel 5.6 i nämnda direktiv vid uttag av motorfordonet, om värdet på arbetena i fråga inte helt och hållet har konsumerats inom ramen för den skattskyldiges yrkesverksamhet innan motorfordonet överfördes till hans privata förmögenhet.