

61992J0291

Domstolens dom den 4 oktober 1995. - Finanzamt Uelzen mot Dieter Armbricht. - Begäran om förhandsavgörande: Bundesfinanzhof - Tyskland. - Mervärdesskatt - Skattepliktiga transaktioner. - Mål C-291/92.

Rättsfallssamling 1995 s. I-02775

Sammanfattning

Parter

Domskaäl

Beslut om rättegångskostnader

Domslut

Nyckelord

Skattebestämmelser - Harmonisering av lagstiftning - Omsättningsskatt - Gemensamt system för mervärdesskatt - Sjätte direktivet - Tillämpningsområde - Skattskyldigs försäljning av en vara som till en del förbehållits för privat bruk - Undantagande av den privata delen från mervärdesskattesystemet - Begränsning av avdragsrätten till den del som används i rörelsen

(Rådets direktiv 77/388, artiklarna 2.1, 17.2 och 20.2)

Sammanfattning

När en skattskyldig, i den mening som avses i artikel 2.1 i det sjätte mervärdesskattedirektivet 77/388 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter, säljer en vara som han valt att till en del undanta från sin rörelse och således till denna del förbehålla för privat bruk kan han inte - vad gäller försäljningen av denna del - anses handla i egenskap av skattskyldig i den mening som avses i artikel 2.1 i direktivet. Följaktligen är en sådan transaktion inte mervärdesskattepliktig.

Det finns inte någon bestämmelse i direktivet som hindrar att en skattskyldig som önskar hänföra en del av en vara till sin privata förmögenhet kan undanta denna del från mervärdesskattesystemet. I ett sådant fall skall fördelningen mellan den del som används i den yrkesmässiga verksamheten och den del som endast används privat ske på grundval av proportionerna mellan användningen i yrkesmässig verksamhet och användningen privat under det år då fastigheten förvärvas och inte på grundval av den fysiska indelningen. Dessutom måste den skattskyldige under hela den tid som han innehar varan i fråga visa att han har för avsikt att behålla en del i sin privata förmögenhet.

När en skattskyldig säljer en vara och han vid sitt förvärv gjort det ovan nämnda valet, skall vid tillämpningen av artikel 17.2 i direktivet, avseende avdragsrätt, endast den del av varan som används i rörelsen beaktas. Den jämkning av avdragen som skall ske enligt artikel 20.2 i direktivet skall begränsas till denna del.

Parter

I mål C-291/92,

angående en begäran enligt artikel 177 i EEG-fördraget från Bundesfinanzhof att domstolen skall meddela ett förhandsavgörande i det vid den nationella domstolen anhängiggjorda målet mellan

Finanzamt Uelzen

och

Dieter Armbricht,

angående tolkningen av artiklarna 5.1, 17.2 och 20.2 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 (EGT nr L 145, s. 1),

meddelar

DOMSTOLEN

sammansatt av G.C. Rodríguez Iglesias, ordförande, F.A. Schockweiler, P.J.G. Kapteyn, C. Gulmann och P. Jann, avdelningsordförande samt G.F. Mancini, J.C. Moitinho de Almeida, J.L. Murray (referent), D.A.O. Edward, G. Hirsch och H. Ragnemalm, domare,

generaladvokat: F.G. Jacobs,

justitiesekreterare: L. Hewlett, byrådirektör,

med beaktande av de skriftliga yttranden som har inkommit från

- Armbricht genom Bernd Kleemann, skatterådgivare

- den tyska regeringen genom Ernst Röder, Ministerialrat, och Claus-Dieter Quassowski, Regierungsdirektor, båda vid Bundesministerium für Wirtschaft, i egenskap av ombud,

- Europeiska gemenskapernas kommission genom Henri Étienne, juridisk chefsrådgivare, i egenskap av ombud,

med hänsyn till förhandlingsrapporten,

efter att Finanzamt Uelzen, företrädd av Christel Kuwert, Ministerialrätin vid Niedersächsisches Finanzministerium, i egenskap av ombud, Armbrecht, den tyska regeringen och kommissionen har avgivit muntliga yttranden vid sammanträdet den 17 juni 1993,

efter att den 15 september 1993 ha hört generaladvokaten W. Van Gervens förslag till avgörande,

med hänsyn till beslutet av den 13 december 1994 att återuppta den muntliga förhandlingen,

med beaktande av de svar på domstolens skriftliga frågor som inkommit:

- från Armbrecht genom Bernd Kleemann,

- från den tyska regeringen genom Ernst Röder,

- från den franska regeringen genom Edwige Belliard, directeur adjoint, och Jean-Louis Falconi, secrétaire des affaires étrangères, båda vid utrikesministeriets rättsdirektorat, i egenskap av ombud,

- från den portugisiska regeringen genom Luis Fernandes, direktör vid rättstjänsten och Angelo Seiça Neves, jurist, båda vid generaldirektoratet för de Europeiska gemenskaperna vid utrikesministeriet, i egenskap av ombud,

- från den brittiska regeringen genom Lindsey Nicoll vid Treasury Solicitor's Department, i egenskap av ombud,

- från Europeiska gemenskapernas kommission genom Jürgen Grunwald vid rättstjänsten, i egenskap av ombud,

med hänsyn till förhandlingsrapporten,

efter att Finanzamt Uelzen, företrädd av Christel Kuwert, Armbrecht, den tyska regeringen och kommissionen har avgett muntliga yttranden vid sammanträdet den 14 mars 1995,

och efter att den 6 april 1995 ha hört generaladvokaten F.G. Jacobs förslag till avgörande,

följande

Dom

Domskäl

1 Bundesfinanzhof har i beslut av den 28 april 1992, vilket inkommit till domstolen den 1 juli 1992, med stöd av artikel 177 i EEG-fördraget ställt tre frågor inom ramen för en begäran om förhandsavgörande angående tolkningen av artiklarna 5.1, 17.2 och 20.2 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 (EGT nr L 145, s. 1, nedan kallat "direktivet").

2 Dessa frågor har uppkommit efter att Armbrecht väckt talan mot ett beslut som Finanzamt Uelzen (nedan kallat "Finanzamt") meddelat om fastställelse av omsättningsskatt för räkenskapsåret 1981.

3 Armbrecht, som driver hotellverksamhet, har varit ägare till en fastighet på vilken det fanns byggnader innefattande ett hotell, en restaurang och delar som användes som privat bostad. År 1981 sålde han denna fastighet för en köpeskilling uppgående till 1 150 000 DM "jämta mervärdesskatt om 13 procent".

4 Enligt artikel 4.9 a i Umsatzsteuergesetz 1980 (den tyska lagen om omsättningsskatt, nedan kallad "UStG") är transaktioner som regleras av Grunderwerbsteuergesetz (lag om beskattning av fastighetsförvärv) undantagna från omsättningsskatt. I artikel 9 i UStG ges de skattskyldiga emellertid rätt att behandla sådana transaktioner som skattepliktiga bara om de sker "till en annan näringsidkare och för dennes rörelse". Armbrecht har ansökt om att försäljningen av hans fastighet skall beskattas i enlighet med den sistnämnda bestämmelsen.

5 I deklarationen till omsättningsskatt för år 1981 behandlade Armbrecht försäljningen som omsättningsskattepliktig endast beträffande den del av fastigheten som användes yrkesmässigt. Han ansåg också att ett belopp om 157 705 DM som avsåg den del av fastigheten som användes som privatbostad var undantaget från omsättningsbeskattningen. Som en följd därav fakturerade han köparen av fastigheten för omsättningsskatt endast för den förstnämnda delen av fastigheten.

6 Efter en inspektion omsättningsbeskattade Finanzamt försäljningen av privatbostadsdelen. Armbrecht väckte talan mot detta beslut vid Finanzgericht Niedersachsen. Den domstolen ansåg att när en fastighet används delvis i en rörelse, delvis som privatbostad, skall den i mervärdesskattehänseende anses bestå av två ekonomiskt självständiga enheter. Eftersom Armbrecht inte hade fakturerat köparen för mervärdesskatt på försäljningen av privatbostaden var han, enligt Finanzgericht, inte skattskyldig för försäljningen i den delen.

7 Finanzamt överklagade detta beslut. Bundesfinanzhof hyste vissa tvivel beträffande tolkningen av direktivet, dels i frågan om det var tillämpligt på den fastighet som Armbrecht hade sålt, dels beträffande omfattningen av den avdragsrätt som föreskrivs i direktivet och beslutade därför att vilandeförklara målet i avvaktan på domstolens förhandsavgörande beträffande följande frågor:

"1) Utgör en del av en fastighet som används i en rörelse en självständig vara som är föremål för en sådan leverans som avses i artikel 5.1 i direktivet när fastigheten säljs?

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

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

8 Enligt artikel 2.1 i direktivet beläggs leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium av en skattskyldig person i denna egenskap med mervärdesskatt.

9 Enligt artikel 5.1 i direktivet gäller att "med 'leverans av varor' avses överföring av rätten att såsom ägare förfoga över egendom".

10 I artikel 13 B i direktivet föreskrivs ett antal undantag som avser fast egendom, bland annat följande:

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

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

11 I artikel 13 C tilläggs följande förbehåll:

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

a) ...

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

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

Den första frågan

12 När det gäller den första frågan har den tyska regeringen understrukit att Armbrechts fastighet utgör en enhet enligt tysk civilrätt och är inskriven som sådan i fastighetsregistret. Den skall således, enligt den tyska regeringen, betraktas som en enda vara vid tillämpning av direktivet.

13 Förvisso bestäms omfattningen av de överförda rättigheterna inte i artikel 5.1 i direktivet, utan i enlighet med den nationella rätt som är tillämplig. Domstolen har emellertid konstaterat att direktivets syfte, det vill säga att skapa ett gemensamt system för mervärdesskatt grundat på en enhetlig definition av vad som är en skattepliktig transaktion, skulle motverkas om frågan om det förelåg en leverans av varor, vilket är ett av de tre slag av transaktioner som är skattepliktiga, vore beroende av villkor som skiftade från en medlemsstat till en annan (dom av den 8 februari 1990, *Shipping and Forwarding Enterprise Safe*, C-320/88, Rec. s. I-285).

14 Av detta följer att svaret på frågan, vilken inte avser den civilrättsliga bedömningen av leveransen, utan huruvida skatteplikt föreligger, inte står att finna i den nationella rätt som är tillämplig på tvisten inför den nationella domstolen.

15 Den första frågan skall således förstås så att den gäller bedömningen av om en skattskyldig när han säljer en vara som han valt att till en del endast använda privat skall anses handla i egenskap av skattskyldig, i den mening som avses i artikel 2.1 i direktivet, vad gäller försäljningen av den privata delen.

16 Det framgår av ordalydelsen av artikel 2.1 i direktivet att en skattskyldig person måste handla "i denna egenskap" för att en transaktion skall vara mervärdesskattepliktig.

17 En skattskyldig som genomför en transaktion privat handlar inte i sin egenskap av skattskyldig.

18 Följaktligen är en transaktion som en skattskyldig genomför som privatperson inte föremål för mervärdesbeskattning.

19 Det finns inte någon bestämmelse i direktivet som hindrar att en skattskyldig som önskar hänföra en del av en vara till sin privata förmögenhet kan undanta denna del från mervärdesskattesystemet.

20 En sådan tolkning ger en skattskyldig möjlighet att, vad gäller tillämpningen av direktivet, välja om han önskar låta den del av en vara som är avsedd för privat användning ingå i rörelsen. Detta stämmer överens med en av grundprinciperna för direktivet, vilken innebär att en skattskyldig inte behöver betala mervärdesskatt annat än för varor och tjänster som han använt för sin privata konsumtion och inte i den verksamhet som medför skattskyldighet. Denna valmöjlighet utgör inte heller något hinder mot att tillämpa en annan regel, som utvecklats av domstolen i domen av den 11 juli 1991, Lennartz (C-97/90, Rec. s. I-3795) och som innebär att investeringsvaror som används både i yrkesmässig verksamhet och för privata ändamål ändå kan behandlas som tillgångar i rörelsen, för vilka mervärdesskatten i princip är helt avdragsgill.

21 Som generaladvokaten har påpekat i punkt 50 i förslaget till avgörande, skall fördelningen mellan den del som används i den yrkesmässiga verksamheten och den del som endast används privat ske på grundval av proportionerna mellan användningen i yrkesmässig verksamhet och användningen privat under det år då fastigheten förvärvas och inte på grundval av den fysiska indelningen. Dessutom måste den skattskyldige under hela den tid som han innehar varan i fråga visa att han har för avsikt att behålla en del i sin privata förmögenhet.

22 Mot det föregående kan den tyska regeringen inte anföra att artikel 13 C i direktivet - med hänvisning till att medlemsstaterna i den artikeln ges rätt att begränsa omfattningen av och bestämma formerna för användningen av den rätt till valfrihet som de kan medge de skattskyldiga i enlighet med artikel 13 B g och 13 B h - ger den tyske lagstiftaren behörighet att i ett fall som förevarande beskatta en skattskyldigs hela fastighet.

23 Denna inställning är nämligen inte förenlig med direktivet. Även om den rätt till valfrihet som föreskrivs i artikel 13 C i direktivet innebär en rätt att omvandla en transaktion som undantagits från skatteplikt till en skattepliktig transaktion och att den skattskyldige ges en rätt till avdrag, innebär den inte någon rätt att omvandla en transaktion som ligger utanför skattens tillämpningsområde, sådant detta definieras i direktivet, till en skattepliktig transaktion.

24 Den första frågan skall således besvaras på så sätt att när en skattskyldig säljer en vara som han valt att till en del endast använda privat kan han inte - vad gäller försäljningen av denna del - anses handla i egenskap av skattskyldig i den mening som avses i artikel 2.1 i direktivet.

Den andra frågan

25 I sin andra fråga undrar den nationella domstolen om en skattskyldig, som säljer en vara och som vid sitt förvärv hade valt att inte använda en del i sin rörelse, har rätt att under den period som varan används i rörelsen göra avdrag med stöd av artikel 17.2 i direktivet från den utgående mervärdesskatten för förfallen eller betald ingående skatt på hela varan, eller om endast den del som avsåg rörelsen kunde tas i beaktande vid tillämpningen av denna bestämmelse.

26 Artikel 17.2 a i direktivet stadgar att den skattskyldige, i den mån varorna och tjänsterna används för den skattskyldiges skattepliktiga transaktioner, har rätt att från den skatt som han är skyldig att betala dra av den mervärdesskatt som han skall betala eller har betalat med avseende på de varor som tillhandahållits eller kommer att tillhandahållas honom.

27 Det är endast i den mån en vara används för skattepliktiga transaktioner som en skattskyldig har rätt att dra av den mervärdesskatt som han skall betala eller har betalat från den skatt som han är skyldig att betala med avseende på denna vara.

28 Det står klart att när en skattskyldig har valt att undanta en del av en vara från sin rörelses tillgångar ingår denna del inte någonsin bland varorna i rörelsen. Den skattskyldige kan följaktligen inte anses använda varorna i rörelsen för privat bruk i den mening som avses i artiklarna 5.6 och 6.2 i direktivet. Av detta följer att denna del, vilken inte används för att skattepliktiga yrkesmässiga

transaktioner, inte faller inom tillämpningsområdet för mervärdesskattesystemet och således inte skall beaktas vid tillämpningen av artikel 17.2 a i direktivet.

29 Den andra frågan skall därmed besvaras på så sätt att när en skattskyldig säljer en vara och han vid sitt förvärv valt att avstå från att använda en del av varan i sin rörelse, skall vid tillämpningen av artikel 17.2 i direktivet endast den del av varan som används i rörelsen beaktas.

Den tredje frågan

30 Genom sin tredje fråga önskar den nationella domstolen få veta om den jämkning av avdrag som skall ske enligt artikel 20.2 i direktivet får begränsas till den del av fastigheten som används i rörelsen.

31 I artikel 20.2 i direktivet föreskrivs:

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

32 Eftersom, som framgår av svaret på den andra frågan, den rätt till avdrag som föreskrivs i artikel 17.2 i direktivet endast är tillämplig på den del av varan som används i rörelsen måste också jämkningen för ett sådant avdrag begränsas till denna del av varan.

33 Följaktligen skall den tredje frågan besvaras på så sätt att den jämkning av avdragen som skall ske enligt artikel 20.2 i direktivet måste begränsas till den del av fastigheten som används i rörelsen.

Beslut om rättegångskostnader

Rättegångskostnader

34 De kostnader som förorsakats den tyska, den franska, den portugisiska och den brittiska regeringen samt Europeiska gemenskapernas kommission, som har inkommit med yttranden till domstolen, är inte ersättningsgilla. Eftersom sakens behandling i förhållande till huvudmålets parter utgör ett led i det mål som är anhängigt inför den nationella domstolen, tillkommer det denna att fatta beslut om rättegångskostnaderna.

Domslut

På dessa grunder beslutar

DOMSTOLEN

- angående de frågor som genom beslut av den 28 april 1992 förts vidare av Bundesfinanzhof - följande dom:

35 När en skattskyldig säljer en vara som han valt att till en del endast använda privat kan han inte - vad gäller försäljningen av denna del - anses handla i egenskap av skattskyldig i den mening som avses i artikel 2.1 i rådets direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977, om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter - Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund.

36 När en skattskyldig säljer en vara och han vid sitt förvärv valt att avstå från att använda en del av varan i sin rörelse, skall vid tillämpningen av artikel 17.2 i det ovan nämnda direktivet endast den del av varan som används i rörelsen beaktas.

37 Den jämkning av avdragen som skall ske enligt artikel 20.2 i det ovan nämnda direktivet måste begränsas till den del av fastigheten som används i rörelsen.