

61998J0415

Domstolens dom (femte avdelningen) den 8 mars 2001. - Laszlo Bakcsi mot Finanzamt Fürstenfeldbruck. - Begäran om förhandsavgörande: Bundesfinanzhof - Tyskland. - Mervärdesskatt - Artiklarna 2.1, 5.6 och 11 A 1 a i sjätte mervärdesskattedirektivet - Vara med blandad användning - Ingår i den skattskyldiges privata tillgångar eller bland tillgångarna i hans rörelse - Försäljning av tillgång i rörelse - Begagnad vara som köpts från en privatperson. - Mål C-415/98.

Rättsfallssamling 2001 s. I-01831

Sammanfattning

Parter

Domskäl

Beslut om rättegångskostnader

Domslut

Nyckelord

1. Bestämmelser om skatter och avgifter - Harmonisering av lagstiftning - Omsättningsskatt - Gemensamt system för mervärdesskatt - Sjätte direktivet - Tillämpningsområde - Användning av en vara för såväl yrkesmässiga som privata ändamål - Möjlighet för den skattskyldige att tillföra varan till sina privata tillgångar och helt undanta den från mervärdesskattesystemet

(Rådets direktiv 77/388)

2. Bestämmelser om skatter och avgifter - Harmonisering av lagstiftning - Omsättningsskatt - Gemensamt system för mervärdesskatt - Sjätte direktivet - Tillämpningsområde - Användning av en vara för såväl yrkesmässiga som privata ändamål - Vara som tillförs den skattskyldiges privata tillgångar eller dennes rörelses tillgångar - Betydelse för skattesystemet vid försäljning av varan

(Rådets direktiv 77/388, artiklarna 2.1, 5.6 och 11 A 1 a)

Sammanfattning

1. En skattskyldig som förvärvar en investeringsvara för såväl yrkesmässigt som privat bruk kan hänföra den uteslutande till sina privata tillgångar och således helt undanta den från mervärdesskattesystemet.

Frågan huruvida den skattskyldige faktiskt använder en investeringsvara för yrkesmässiga eller privata ändamål skall endast beaktas vid fastställandet av till vilka tillgångar varan skall hänföras

om den skattskyldige begär avdrag för hela den ingående mervärdesskatt som erlagts vid förvärvet eller del därav.

Den ordning för beskattning som är tillämplig på leverans av en investeringsvara skall särskiljas från ordningen för beskattning avseende beskattningsbara omkostnader för att använda och underhålla varan.

(se punkterna 29, 33 och 34 samt punkt 1 i domslutet)

2. Om en skattskyldig har valt att helt tillföra sin rörelses tillgångar en investeringsvara som han använder för såväl yrkesmässiga som privata ändamål är försäljningen av denna vara mervärdesskattepliktig fullt ut, enligt artiklarna 2.1 och 11 A 1 a i det sjätte direktivet 77/388 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter. Om den skattskyldige endast har tillfört tillgångarna i sin rörelse den andel av varan som används för yrkesmässiga ändamål är endast försäljningen av denna andel mervärdesskattepliktig. Det förhållandet att varan har köpts begagnad av en icke skattskyldig och att den skattskyldige således inte har haft rätt att göra avdrag för kvarstående mervärdesskatt som belastar varan är utan betydelse i detta avseende. Om den skattskyldige gör uttag av en sådan vara från sitt företag måste denna vara dock betraktas som en vara för vilken mervärdesskatten inte har varit avdragsgill i den mening som avses i artikel 5.6 i det sjätte direktivet och beskattning av uttaget i enlighet med denna bestämmelse är följaktligen utesluten. Om den skattskyldige därefter säljer varan utför han denna transaktion i egenskap av privatperson. Transaktionen omfattas således inte av mervärdesskattesystemet.

(se punkt 47 samt punkt 2 i domslutet)

Parter

I mål C-415/98,

angående en begäran enligt artikel 177 i EG-fördraget (nu artikel 234 EG), från Bundesfinanzhof (Tyskland), att domstolen skall meddela ett förhandsavgörande i det vid den nationella domstolen anhängiga målet mellan

Laszlo Bakcsi

och

Finanzamt Fürstenfeldbruck,

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 D.A.O. Edward, tillförordnad avdelningsordförande på femte avdelningen samt domarna P. Jann och L. Sevón (referent),

generaladvokat: A. Saggio,

justitiesekreterare: byrådirektören L. Hewlett,

med beaktande av de skriftliga yttranden som har inkommit från:

- Tysklands regering, genom W.-D. Plessing och C.-D. Quassowski, båda i egenskap av ombud,

- Europeiska gemenskapernas kommission, genom E. Traversa och A. Buschmann, båda i egenskap av ombud,

med hänsyn till förhandlingsrapporten,

efter att muntliga yttranden har avgivits vid förhandlingen den 23 februari 2000 av: Laszlo Bakcsi, företräd av K. Koch, Rechtsanwalt, Tysklands regering, företräd av W.-D. Plessing, Greklands regering, företräd av M. Apessos, i egenskap av ombud, samt kommissionen, företräd av E. Traversa och K. Gross, i egenskap av ombud

och efter att den 13 april 2000 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

Domskäl

1 Bundesfinanzhof har genom beslut av den 24 september 1998, som inkom till domstolen den 20 november 1998, i enlighet med artikel 177 i EG-fördraget (nu artikel 234 EG) ställt två 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 det sjätte direktivet).

2 Frågorna har uppkommit i en tvist mellan Laszlo Bakcsi och Finanzamt Fürstenfeldbruck angående frågan huruvida försäljning av en bil, som han hade köpt från en privatperson utan rätt till avdrag för mervärdesskatt och som han har använt såväl yrkesmässigt som privat, är mervärdesskattepliktig.

Tillämpliga bestämmelser

Gemenskapsrättsliga bestämmelser

3 I artikel 2.1 i det sjätte direktivet anges att mervärdesskatt skall betalas för "leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium av en skattskyldig person i denna egenskap".

4 I artikel 4.1 och 4.2 i det sjätte direktivet stadgas följande:

"1. Med skattskyldig person avses varje person som självständigt någonstans bedriver någon form av ekonomisk verksamhet som anges i punkt 2, oberoende av syfte eller resultat.

2. De former av ekonomisk verksamhet som avses i punkt 1 skall omfatta alla verksamheter av producenter, återförsäljare och personer som tillhandahåller tjänster, däribland gruvdrift och jordbruksverksamhet samt verksamhet inom fria yrken ..."

5 I artikel 5.6 i det sjätte direktivet föreskrivs följande:

"Uttag som en skattskyldig person gör av varor i rörelsen för eget eller personalens privata bruk, eller överlåtelse därav utan ersättning, 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 ..."

6 Enligt artikel 6.2 första stycket a i det sjätte direktivet skall följande behandlas som tillhandahållande av tjänster mot vederlag:

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

7 Enligt artikel 11 A 1 a i det sjätte direktivet skall beskattningsunderlaget vara följande "[n]är det gäller annat tillhandahållande av varor och andra tjänster än som avses i punkterna b, c och d nedan: Allt som utgör det vederlag som leverantören har erhållit eller kommer att erhålla från kunden eller en tredje part för dessa inköp."

Nationella bestämmelser

8 Av beslutet om hänskjutande framgår att leverans av varor mot vederlag inom landet som utförs av en skattskyldig i dennes näringsverksamhet, i enlighet med 1 § första stycket första punkten, första meningen i 1980 års Umsatzsteuergesetz (lagen om omsättningsskatt) är mervärdesskattepliktig i Tyskland. Enligt 10 § första stycket första meningen i denna lag skall omsättningen avseende sådana leveranser beräknas på grundval av det vederlag som utgått.

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

9 Under år 1990 bedrev Laszlo Bakcsi transportverksamhet i egen firma. I verksamheten använde han en bil av märket Mercedes, modell 300 D, som han hade förvärvat från en privatperson utan att kunna göra avdrag för mervärdesskatt. Bilen användes till 70 procent för yrkesmässiga ändamål.

10 Laszlo Bakcsi återförsålde bilen den 16 maj 1990 för 19 000 DEM, utan att fakturera mervärdesskatt separat.

11 I beslut av den 24 maj 1994 fann Finanzamt Fürstentfeldbruck att Laszlo Bakcsis försäljning av bilen var mervärdesskattepliktig och att beskattningsunderlaget skulle vara försäljningspriset, det vill säga 19 000 DEM, minskat med den mervärdesskatt som ingår i detta belopp, nämligen 2 334 DEM.

12 Laszlo Bakcsi begärde omprövning. Beslutet omprövades utan att ändras. Laszlo Bakcsi överklagade beslutet till Finanzgericht. Även den nämnda domstolen fann att försäljningen var mervärdesskattepliktig. Som skäl härför angavs att Laszlo Bakcsi hade givit uttryck för sin vilja att hänföra bilen till tillgångarna i sin rörelse genom att begära avdrag för ingående mervärdesskatt avseende kostnader för reparation av bilen. Enligt Finanzgerichts mening hade Laszlo Bakcsi tillskjutit bilen till sitt företag den 17 april 1989.

13 Laszlo Baksci har överklagat Finanzgerichts beslut till Bundesfinanzhof.

14 Bundesfinanzhof har i beslutet om hänskjutande gjort bedömningen att Laszlo Bakcsi är att anse som en skattskyldig person i den mening som avses i artikel 2.1 i det sjätte direktivet. Bundesfinanzhof har tillagt att Laszlo Bakcsi endast kan ha sålt bilen i denna egenskap om han köpte den för att använda den i sin ekonomiska verksamhet i den mening som avses i artikel 4 i

det nämnda direktivet och har hänfört bilen till sin rörelse.

15 Bundesfinanzhof har erinrat om EG-domstolens rättspraxis och har påpekat att en företagare får hänföra en vara med blandad användning helt eller delvis till sin rörelse (se dom av den 11 juli 1991 i mål C-97/90, Lennartz (REG 1991, s. I-3795, svensk specialutgåva, volym 11, s. 299, och av den 4 oktober 1995 i mål C-291/92, Armbrrecht, REG 1995, s. I-2775, punkt 20). Däremot har Bundesfinanzhof sagt sig vara tveksam till huruvida en företagare har möjlighet att hänföra en sådan vara uteslutande till sina privata tillgångar.

16 För det fall Laszlo Bakcsi skulle vara skyldig att helt eller delvis hänföra bilen till sin rörelse eller i vart fall hade gjort det betvivlar Bundesfinanzhof att bilen, för vilken mervärdesskatt redan har utgått i ett tidigare omsättningsled, på nytt skall beläggas med full mervärdesskatt. I detta hänseende har Bundesfinanzhof understrukit att Laszlo Bakcsi, eftersom han inte kunde göra avdrag för ingående mervärdesskatt, hade kunnat undvika beskattning vid försäljningen av bilen om han dessförinnan hade gjort uttag ur företaget av bilen i enlighet med artikel 5.6 i det sjätte direktivet.

17 Med hänsyn till ovanstående beslutade Bundesfinanzhof att vilandeförklara målet och hänskjuta följande tolkningsfrågor till domstolen:

"1) Kan en näringsidkare hänföra en vara med blandad användning (yrkesmässig och privat) i dess helhet till sina privata tillgångar, oberoende av i vilken utsträckning varan används yrkesmässigt?

2) Skall full omsättningsskatt enligt artiklarna 2.1 och 11 A 1 a i direktiv 77/388/EEG påföras vid försäljning av en vara som försäljaren har köpt för användning i sin rörelse av en privatperson utan rätt till avdrag för ingående skatt?"

Den första frågan

Parternas argument

18 Laszlo Bakcsi har anfört att en skattskyldig måste ha möjlighet att låta en vara med blandad användning som han har köpt från en privatperson och för vilken han inte kan dra av mervärdesskatt ingå bland sina privata tillgångar. Därmed är han inte skyldig att erlagga mervärdesskatt när han säljer denna vara. En sådan handlingsfrihet skulle göra det möjligt att undvika den särbehandling som dubbelt påförande av mervärdesskatt skulle innebära i ett fall som det som är i fråga i målet vid den nationella domstolen.

19 Den tyska regeringen har påpekat att även om domstolen i domarna i de ovannämnda målen Lennartz och Armbrrecht inte uttryckligen har uttalat sig i frågan huruvida en skattskyldig kan hänföra tillgångar med blandad användning uteslutande till sina privata tillgångar har domstolen inte angivit motsatsen. Det sjätte direktivet innehåller inte heller någon bestämmelse som innebär att ett sådant beslut inte är tillåtet.

20 I detta hänseende har den tyska regeringen påpekat att det framgår av ordalydelsen av artikel 6.2 första stycket a i det sjätte direktivet att frågan vart varan skall hänföras måste avgöras utifrån näringsidkarens beslut. Dessutom följer det av artikel 5.6 i det nämnda direktivet att det måste vara möjligt att omedelbart vid förvärvet hänföra en vara till sina privata tillgångar.

21 Den tyska regeringen anser vidare att det i synnerhet kan anses visat att den skattskyldige har valt att göra ett tillskott till sin rörelse om han helt eller delvis utnyttjar sin rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt. Vad beträffar en vara som köpts av en privatperson, varvid avdragsrätt inte har uppkommit, bör det fastställas huruvida mervärdesskatt därefter har avdragits för omkostnader som har samband med varan, såsom reparationskostnader.

22 Den grekiska regeringen anser att det inte förefaller vara uteslutet på grund av någon bestämmelse i det sjätte direktivet att en näringsidkare skulle kunna ha rätt att hänföra en vara med blandad användning uteslutande till sina privata tillgångar. Om rätt till avdrag för erlagd mervärdesskatt utnyttjas för omkostnader avseende en sådan vara, exempelvis underhålls- och reparationskostnader, borde varan dock automatiskt betraktas som en tillgång i rörelsen. I så fall är bestämmelserna i det sjätte direktivet om avdragssatsen, påförande av mervärdesskatt vid överlåtelse mot vederlag och den skattskyldiges privata bruk av en vara tillämpliga.

23 Kommissionen har gjort gällande att den skattskyldige har rätt att besluta huruvida och i vilken omfattning han vill hänföra en vara till sina privata tillgångar eller till sin rörelse. Frågan hur den skattskyldige har utnyttjat denna valfrihet vid mervärdesskatteplikens inträde är en bevisfråga. Hur denna besvaras beror på en bedömning av samtliga omständigheter som är relevanta i detta avseende. Den skattskyldige kan ge uttryck för sitt beslut i frågan till vilka tillgångar han vill hänföra en vara genom att helt eller delvis använda den i näringsverksamheten eller privat. Om varan är föremål för blandad användning är det uteslutet att den skattskyldige skulle kunna hänföra den uteslutande till sina privata tillgångar.

Domstolens bedömning

24 Domstolen erinrar om att den i punkt 16 i domen i det ovannämnda målet Armbrecht fastslog att det framgår av ordalydelsen av artikel 2.1 i det sjätte direktivet att en skattskyldig måste handla "i denna egenskap" för att en transaktion skall vara mervärdesskattepliktig. Enligt punkt 17 i den nämnda domen handlar en skattskyldig som genomför en privat transaktion emellertid inte i egenskap av skattskyldig. Följaktligen är en transaktion som en skattskyldig genomför som privatperson inte föremål för mervärdesbeskattning, såsom anges i punkt 18 i samma dom.

25 Domstolen har även i punkt 19 i domen i det ovannämnda målet Armbrecht, påpekat att det inte finns någon bestämmelse i det sjätte direktivet som utgör hinder för att en skattskyldig som önskar att en vara delvis skall ingå bland hans privata tillgångar kan undanta denna del från mervärdesskattesystemet. Enligt punkt 20 i samma dom ger en sådan tolkning den skattskyldige möjlighet, vad gäller tillämpningen av det sjätte direktivet, att välja om han önskar låta den del av en vara som hänförs till privat bruk ingå i rörelsen. I samma punkt har domstolen vidare angivit att denna valmöjlighet inte heller utgör hinder mot att tillämpa regeln att investeringsvaror som används både yrkesmässigt och privat ändå kan behandlas som tillgångar i rörelsen, för vilka mervärdesskatten i princip är helt avdragsgill.

26 Domstolen konstaterar emellertid att det sjätte direktivet inte heller innehåller någon bestämmelse som utgör hinder för att en skattskyldig som förvärvar en investeringsvara för såväl yrkesmässigt som privat bruk kan låta varan uteslutande ingå bland sina privata tillgångar och således helt undanta varan från mervärdesskattesystemet.

27 När en skattskyldig sålunda beslutar att en investeringsvara uteslutande skall ingå bland hans privata tillgångar, trots att han använder den för såväl yrkesmässiga som privata ändamål, saknas således helt avdragsrätt för utestående eller erlagd ingående mervärdesskatt.

28 I detta avseende skall påpekas att en skattskyldigs val mellan att hänföra varan till sina privata tillgångar eller, helt eller delvis, till rörelsens tillgångar kan grunda sig på ett flertal omständigheter, bland annat det förhållandet att den skattskyldige i vart fall inte har rätt att göra avdrag för

kvarstående belopp avseende mervärdesskatt som belastar en tillgång i rörelsen som köpts begagnad av en icke skattskyldig.

29 Dessutom bör det understrykas att frågan huruvida den skattskyldige faktiskt använder en investeringsvara för yrkesmässiga eller privata ändamål endast skall beaktas vid fastställandet av till vilka tillgångar varan skall hänföras om den skattskyldige begär avdrag för hela den ingående mervärdesskatt som erlagts vid förvärvet eller del därav. I ett sådant fall skall det fastställas huruvida den skattskyldige åtminstone delvis har förvärvat varorna i denna egenskap, det vill säga för att använda dem i sin ekonomiska verksamhet i den mening som avses i artikel 4 i det sjätte direktivet. Detta är en bevisfråga som skall bedömas med hänsyn till alla omständigheter i fallet, däribland vilket slags varor som berörs och den tid som förflutit mellan förvärvet av varorna och användningen av dessa i den skattskyldiga personens ekonomiska verksamhet (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Lennartz, punkterna 21 och 35).

30 Det framgår för övrigt av artikel 6.2 första stycket a jämförd med artikel 11 A 1 c i det sjätte direktivet att, om en vara som hänförs till rörelsens tillgångar har medfört rätt till helt eller delvis avdrag för mervärdesskatt, användning av varan för den skattskyldiges eller hans anställdas privata behov eller för rörelsefrämmande ändamål skall jämföras med tillhandahållande av en tjänst mot vederlag som skall beskattas på grundval av hela kostnaden för tillhandahållandet av tjänsten (se domen i det ovannämnda målet Lennartz, punkt 26).

31 Om den skattskyldige tvärtom har valt att hänföra en investeringsvara helt och hållet till sina privata tillgångar och således inte har haft rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt som erlagts med anledning av förvärvet kan användning av varan för rörelsens ändamål inte vara föremål för mervärdesbeskattning.

32 Domstolen finner med hänsyn till ovanstående att kommissionens argument att den skattskyldige ger uttryck för sin vilja att hänföra en vara till rörelsens tillgångar genom att helt eller delvis använda den för sin ekonomiska verksamhet och således skulle vara förhindrad att hänföra en vara med blandad användning uteslutande till sina privata tillgångar inte kan godtas.

33 Likaså saknas skäl att godta den tyska och den grekiska regeringens argument att den skattskyldiges val att till sina privata tillgångar hänföra en vara, som förvärvats från en privatperson, varvid rätt till avdrag för mervärdesskatt inte har uppkommit, skulle följa av att han utnyttjar sin rätt till avdrag för mervärdesskatt på kostnader som har samband med varan, såsom reparationskostnader. Frågan till vilka tillgångar en investeringsvara skall hänföras är nämligen avgörande för huruvida denna vara i sig, och inte varor och tjänster som tas i anspråk för varans bruk och underhåll, skall omfattas av mervärdesskattesystemet eller ej. Rätten till avdrag för mervärdesskatt som belastar dessa varor och tjänster utgör en separat fråga som omfattas av artikel 17 i det sjätte direktivet. Denna rätt är bland annat beroende av förhållandet mellan de nämnda varorna och tjänsterna och den skattskyldiges beskattade transaktioner. Följaktligen skall den ordning för beskattning som är tillämplig på leverans av en investeringsvara särskiljas från ordningen för beskattning avseende beskattningsbara omkostnader för att använda och underhålla varan.

34 Den första frågan skall således besvaras så, att en skattskyldig som förvärvar en investeringsvara för såväl yrkesmässigt som privat bruk kan hänföra den uteslutande till sina privata tillgångar och således helt undanta den från mervärdesskattesystemet.

Den andra frågan

Parternas argument

35 Den tyska och den grekiska regeringen samt kommissionen har anfört att en skattskyldig som mot vederlag avyttrar en vara som han har hänfört till sin rörelse enligt artiklarna 2.1 och 11 A 1 a i

det sjätte direktivet skall erlægga mervärdesskatt för det erhållna vederlaget i dess helhet, oaktat det förhållandet att han inte har kunnat göra avdrag för mervärdesskatt som har belastat varan, eftersom varan har köpts av en privatperson.

Domstolens bedömning

36 Som redan har konstaterats i punkt 24 i denna dom framgår det av ordalydelsen av artikel 2.1 i det sjätte direktivet att en skattskyldig måste handla "i denna egenskap" för att en transaktion skall vara mervärdesskattepliktig.

37 Om en skattskyldig säljer en vara som är hänförlig till rörelsen handlar han emellertid som näringsidkare och således i egenskap av skattskyldig.

38 Om en skattskyldig har valt att helt tillföra sin rörelses tillgångar en investeringsvara, som han använder såväl för yrkesmässiga som privata ändamål, är försäljningen mervärdesskattepliktig fullt ut enligt artiklarna 2.1 och 11 A 1 a i det sjätte direktivet.

39 Om den skattskyldige endast har hänfört den andel av varan som används för yrkesmässiga ändamål till rörelsens tillgångar är endast försäljningen av denna andel mervärdesskattepliktig (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Armbrecht, punkt 24).

40 Domstolen vill i detta hänseende klargöra att när en skattskyldig har valt att helt eller delvis tillföra sin rörelses tillgångar en investeringsvara saknar det betydelse att varan har köpts begagnad av en icke skattskyldig, och att den skattskyldige således inte har haft rätt att göra avdrag för kvarstående mervärdesskatt som belastar varan. Det är ändå fråga om en vara som är hänförlig till rörelsen, och försäljningen av en sådan vara är skattepliktig i den mening som avses i det sjätte direktivet.

41 Såsom den hänskjutande domstolen har påpekat framgår det dock av artikel 5.6 i det sjätte direktivet att den skattskyldige kan göra uttag av varor i rörelsen för eget eller personalens privata bruk eller för rörelsefrämmande ändamål. Ett sådant uttag skall jämföras med leverans mot vederlag om varan har givit upphov till en rätt till fullt eller delvis avdrag för mervärdesskatt.

42 Domstolen noterar i detta hänseende att syftet med artikel 5.6 i det 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 de vanliga konsumenterna som erlägger mervärdesskatt när de köper varan (se dom av den 6 maj 1992 i mål C-20/91, De Jong, REG 1992, s. I-2847, punkt 15, dom av den 27 april 1999 i mål C-48/97, Kuwait Petroleum, REG 1999, s. I-2323, punkt 21, samt, vad avser artikel 6.2 första stycket a i det sjätte direktivet, som har samma princip som grundval, dom av den 26 september 1996 i mål C-230/94, Enkler, REG 1996, s. I-4517, punkt 33).

43 När den skattskyldige väl har gjort uttag av en vara från sin rörelse och i förekommande fall erlagt mervärdesskatt avseende uttaget är han fri att använda varan som han vill, då det i artikel 5.6 i det sjätte direktivet inte föreskrivs några inskränkningar i detta avseende.

44 Av ovanstående framgår att när den skattskyldige inte har haft rätt att göra avdrag för kvarstående mervärdesskatt som belastar en tillgång i rörelsen som har köpts begagnad av en icke skattskyldig måste denna tillgång betraktas som en vara för vilken mervärdesskatten inte har varit avdragsgill i den mening som avses i artikel 5.6 i det sjätte direktivet. Enligt nämnda bestämmelse är beskattning av uttaget följaktligen utesluten (se vad beträffar artikel 6.2 första

stycket a i det sjätte direktivet dom av den 27 juni 1989 i mål C-50/88, Kühne, REG 1989, s. 1925, punkt 9). Om den skattskyldige därefter säljer varan utför han denna transaktion i egenskap av privatperson och inte i egenskap av skattskyldig. Transaktionen omfattas således inte av mervärdesskattesystemet.

45 En sådan tolkning överensstämmer med det likabehandlingssyfte som artikel 5.6 i det sjätte direktivet har, eftersom den skattskyldige inte får någon otillbörlig fördel jämfört med den vanlige konsumenten.

46 Beskattning av varan i en situation där varan inte har givit rätt till avdrag för kvarstående mervärdesskatt skulle nämligen innebära dubbelbeskattning, vilket skulle strida mot principen om skatteneutralitet som är en del av det gemensamma mervärdesskattesystemet och till vilken det sjätte direktivet ansluter sig (se vad beträffar artikel 6.2 första stycket a i det sjätte direktivet domen i det ovannämnda målet Kühne, punkt 10, och dom av den 25 maj 1993 i mål C-193/91, Mohsche, REG 1993, s. I-2615, punkt 9).

47 Den andra frågan skall således besvaras så, att om en skattskyldig har valt att helt tillföra sin rörelses tillgångar en investeringsvara som han använder för såväl yrkesmässiga som privata ändamål är försäljningen mervärdesskattepliktig fullt ut enligt artiklarna 2.1 och 11 A 1 a i det sjätte direktivet. Om den skattskyldige endast har tillfört tillgångarna i sin rörelse den andel av varan som används för yrkesmässiga ändamål är endast försäljningen av denna andel mervärdesskattepliktig. Det förhållandet att varan har köpts begagnad av en icke skattskyldig och att den skattskyldige således inte har haft rätt att göra avdrag för kvarstående mervärdesskatt som belastar varan är utan betydelse i detta avseende. Om den skattskyldige emellertid gör uttag av en sådan vara från sitt företag måste denna vara betraktas som en vara för vilken mervärdesskatten inte har varit avdragsgill i den mening som avses i artikel 5.6 i det sjätte direktivet och beskattning av uttaget i enlighet med denna bestämmelse är följaktligen utesluten. Om den skattskyldige därefter säljer varan utför han denna transaktion i egenskap av privatperson. Transaktionen omfattas således inte av mervärdesskattesystemet.

Beslut om rättegångskostnader

Rättegångskostnader

48 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 24 september 1998 har ställts av Bundesfinanzhof - följande dom:

1) En skattskyldig som förvärvar en investeringsvara för såväl yrkesmässigt som privat bruk kan hänföra den uteslutande till sina privata tillgångar och således helt undanta den från mervärdesskattesystemet.

2) Om en skattskyldig har valt att helt tillföra sin rörelses tillgångar en investeringsvara som han använder för såväl yrkesmässiga som privata ändamål är försäljningen mervärdesskattepliktig fullt ut, enligt artiklarna 2.1 och 11 A 1 a 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. Om den skattskyldige endast har tillfört tillgångarna i sin rörelse den andel av varan som används för yrkesmässiga ändamål är endast försäljningen av denna andel mervärdesskattepliktig. Det förhållandet att varan har köpts begagnad av en icke skattskyldig och att den skattskyldige således inte har haft rätt att göra avdrag för kvarstående mervärdesskatt som belastar varan är utan betydelse i detta avseende. Om den skattskyldige gör uttag av en sådan vara från sitt företag måste denna vara betraktas som en vara för vilken mervärdesskatten inte har varit avdragsgill i den mening som avses i artikel 5.6 i det ovannämnda direktivet och beskattning av uttaget i enlighet med denna bestämmelse är följaktligen utesluten. Om den skattskyldige därefter säljer varan utför han denna transaktion i egenskap av privatperson. Transaktionen omfattas således inte av mervärdesskattesystemet.