

Mål C-72/05

Hausgemeinschaft Jörg und Stefanie Wollny

mot

Finanzamt Landshut

(begäran om förhandsavgörande från Finanzgericht München)

”Sjätte mervärdesskattedirektivet – Artikel 11 A.1 c – En skattskyldigs användning för privat bruk av en fast egendom som har hänförs till rörelsens tillgångar – Behandling av denna användning som tillhandahållande av tjänster mot vederlag – Fastställande av beskattningsunderlaget – Begreppet den skattskyldiges hela kostnad för att tillhandahålla tjänsterna”

Förslag till avgörande av generaladvokat P. Léger föredraget den 15 juni 2006

Domstolens dom (första avdelningen) av den 14 september 2006

Sammanfattning av domen

Bestämmelser om skatter och avgifter – Harmonisering av lagstiftning – Omsättningsskatt – Gemensamt system för mervärdesskatt – Beskattningsunderlag

(Rådets direktiv 77/388, artikel 11 A.1 c)

Artikel 11 A.1 c i sjätte direktivet 77/388 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter, i dess lydelse enligt direktiv 95/7, skall tolkas så, att den inte hindrar att beskattningsunderlaget för mervärdesskatt avseende användningen för privat bruk av en del av en byggnad som den skattskyldige i sin helhet har hänfört till sin rörelses tillgångar bestäms till en del av kostnaderna för förvärvet eller uppförandet av denna byggnad, vilka fastställs på grundval av den period för jämkning av avdrag för mervärdesskatt som föreskrivs i artikel 20 i nämnda direktiv. Detta beskattningsunderlag skall omfatta kostnaderna för förvärv av den mark varpå denna byggnad har uppförts, om detta förvärv har mervärdesbeskattats och den skattskyldige har erhållit avdrag för denna skatt.

(se punkt 53 och domslutet)

DOMSTOLENS DOM (första avdelningen)

den 14 september 2006 (*)

”Sjätte mervärdesskattedirektivet – Artikel 11 A.1 c – En skattskyldigs användning för privat bruk av en fast egendom som har hänförs till rörelsens tillgångar – Behandling av denna användning som tillhandahållande av tjänster mot vederlag – Fastställande av beskattningsunderlaget –

Begreppet den skattskyldiges hela kostnad för att tillhandahålla tjänsterna”

I mål C-72/05,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 234 EG, som framställts av Finanzgericht München (Tyskland), genom beslut av den 1 februari 2005 som inkom till domstolen den 15 februari 2005, i målet

Hausgemeinschaft Jörg und Stefanie Wollny

mot

Finanzamt Landshut,

meddelar

DOMSTOLEN (första avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden P. Jann samt domarna N. Colneric, J.N. Cunha Rodrigues, K. Lenaerts (referent) och E. Levits,

generaladvokat: P. Léger,

justitiesekreterare: handläggaren K. Sztranc-S?awiczek,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 30 mars 2006,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Hausgemeinschaft Jörg und Stefanie Wollny, genom J. Wollny och H. Wollny,
- Finanzamt Landshut, genom D. Baumann, Regierungsdirektor,
- Tysklands regering, genom U. Forsthoff, i egenskap av ombud,
- Förenade kungarikets regering, genom R. Hill, barrister,
- Europeiska gemenskapernas kommission, genom D. Triantafyllou, i egenskap av ombud,

och efter att den 15 juni 2006 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 11 A.1 c 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 L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28), i dess lydelse enligt rådets direktiv 95/7/EG av den 10 april 1995 (EGT L 102, s. 18) (nedan kallat sjätte direktivet).

2 Begäran har framställts i ett mål som rör fastställande av beskattningsunderlaget för mervärdesskatt avseende en skattskyldigs användning för privat bruk av en del av en byggnad som i sin helhet ingår i dennes rörelse.

Tillämpliga bestämmelser

De gemenskapsrättsliga bestämmelserna

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

4 Enligt artikel 6.2 första stycket a i 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."

5 Enligt artikel 11 A.1 c i sjätte direktivet skall beskattningsunderlaget vara följande "[n]är det gäller sådana tillhandahållanden som avses i artikel 6.2: Den skattskyldiges hela kostnad för att tillhandahålla tjänsterna."

6 I artikel 17.2 i sjätte direktivet föreskrivs följande:

"I den mån varorna och tjänsterna används i samband med den skattskyldiga personens skattepliktiga transaktioner, skall han ha rätt att dra av följande från den skatt som han är skyldig att betala:

a) Mervärdesskatt som skall betalas eller har betalats med avseende på varor eller tjänster som har tillhandahållits eller kommer att tillhandahållas honom av någon annan skattskyldig person.

..."

7 I artikel 20 i sjätte direktivet föreskrivs följande:

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

a) när det ursprungliga avdraget var högre eller lägre än vad den skattskyldiga personen hade rätt till,

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...

2. 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.

Utan hinder av föregående stycke kan medlemsstaterna grunda jämkningen på en period av fem

hela år med början från den tidpunkt då varorna först används.

När det gäller fast egendom förvärvad som anläggningstillgångar kan jämkningsperioden förlängas till högst 20 år.

3. Vid tillhandahållande under jämkningsperioden skall anläggningstillgångar betraktas som om de fortfarande användes i den skattskyldiga personens rörelse till utgången av jämkningsperioden. Sådan affärsverksamhet antas vara helt skattepliktig om leveransen av de nämnda varorna är skattepliktig; den antas vara helt undantagen om leveransen är undantagen. Jämkningsperioden skall ske endast en gång för hela den jämkningsperiod som återstår.

...”

Den nationella lagstiftningen

8 Enligt 3 § stycke 9a punkt 1 i den tyska lagen om mervärdesskatt (Umsatzsteuergesetz, BGB1. 1993, I, s. 565, nedan kallad UStG) skall en skattskyldigs användning av varor som ingår i rörelsens tillgångar för andra ändamål än denna rörelse behandlas som tillhandahållande av tjänster mot vederlag, om den ingående mervärdesskatten på denna vara är helt eller delvis avdragsgill.

9 Beskattningsunderlaget för de tillhandahållanden som avses i 3 § stycke 9a punkt 1 definieras i 10 § UStG. I den lydelse av nämnda 10 § som gällde till och med den 30 juni 2004 föreskrevs att beskattningsunderlaget för dessa tillhandahållanden utgjordes ”av kostnaderna för att utföra dessa transaktioner, om den ingående mervärdesskatten på dem är helt eller delvis avdragsgill”.

10 I 10 § UStG stycke 4 punkt 2, i dess lydelse från och med den 1 juli 2004, föreskrivs följande:

”4. Beskattningsunderlaget skall utgöras av ... de kostnader som uppkommit för utförandet av dessa transaktioner, om den ingående mervärdesskatten på dem är helt eller delvis avdragsgill. Dessa kostnader omfattar även förvärvs- eller tillverkningskostnaderna för en anläggningstillgång, om denna ingår i rörelsens tillgångar och används för att tillhandahålla dessa andra tjänster. Om förvärvs- eller tillverkningskostnaderna uppgår till minst 500 euro skall de periodiseras över en tidsperiod som motsvarar den för anläggningstillgången enligt 15a § gällande jämkningsperioden.”

11 15a § UStG avser jämkning av avdrag. I 15 § första stycket föreskrivs följande:

”Inträffar inom fem år efter den tidpunkt då anläggningstillgången togs i bruk en förändring av de omständigheter som varit bestämmande för det ursprungliga avdragsbeloppet, skall periodiseringen korrigeras med beaktande av denna förändring genom en jämkning beräknad för kalenderår av det avdrag som avser ingående mervärdesskatt hänförlig till förvärvs- eller tillverkningskostnader. När det gäller fast egendom inklusive dess väsentliga beståndsdelar, rättigheter för vilka civilrättsliga bestämmelser beträffande fast egendom är tillämpliga, samt byggnader på ofri grund gäller en jämkningsperiod på tio i stället för fem år.”

12 I 7 § stycke 4 punkt 2 a i den tyska lagen om inkomstskatt (Einkommensteuergesetz) föreskrivs i fråga om byggnader som används som bostäder och som har färdigställts efter den 1 januari 1925 att ”den avskrivningstakt som är tillämplig på byggnaderna till dess att de helt har avskrivits är ... 2 procent per år”.

Bakgrund till tvisten vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

13 Under år 2003 lät Hausgemeinschaft Jörg und Stefanie Wollny (nedan kallad

hushållsgemenskapen), bestående av Jörg och Stefanie Wollny, uppföra en byggnad som den i sin helhet hänförde till sin rörelse. Denna byggnad innefattar den privata bostaden för hushållsgemenskapens två medlemmar och en skattekonsultbyrås kontor, som hyrs ut till en av de nämnda medlemmarna. Den uthyrda delen utgör 20,33 procent av byggnaden. Uthyrningen är mervärdesskattepliktig.

14 I sina preliminära mervärdesskattedeclarationer för december 2003 och för månaderna januari till mars 2004 gjorde hushållsgemenskapen avdrag för hela den mervärdesskatt som belöpte på fakturerade kostnader för uppförandet av byggnaden. Hushållsgemenskapen utgick från den avskrivningstakt för fast egendom som fastställs i 7 § stycke 4 punkt 2 a EStG och ansåg att det månatliga beskattningsunderlaget för den privata användningen av 79,67 procent av byggnaden uppgick till ett belopp motsvarande 1/12 av 2 procent av de kostnader för uppförandet som hänförde sig till den del som användes för privat bruk.

15 Med stöd av en skrivelse från Bundesministerium für Finanzen (det tyska finansministeriet) av den 13 april 2004 (BStBl. I 2004, s. 468), ansåg Finanzamt Landshut att det ovannämnda beskattningsunderlaget borde fastställas på grundval av perioden för jämkning av avdrag för mervärdesskatt enligt 15a § UStG, nämligen 10 år. Finanzamt Landshut korrigerade således hushållsgemenskapens beräkning och fastställde det månatliga beskattningsunderlaget för mervärdesskatt avseende användningen för privat bruk av en del av byggnaden till 1/12 av 10 procent av de kostnader för uppförandet som hänförde sig till denna del.

16 Sedan Finanzamt Landshut inte företagit någon ändring med anledning av hushållsgemenskapens begäran om omprövning av de preliminära skattebeskeden som utfärdats i enlighet med den i föregående punkt angivna beräkningen, överklagade hushållsgemenskapen till Finanzgericht München.

17 För att avgöra målet anser Finanzgericht München att det för målets utgång är avgörande hur beskattningsunderlaget fastställs för användningen för privat bruk av en byggnad som i sin helhet ingår i hushållsgemenskapens rörelses tillgångar. Finanzgericht München har påpekat att begreppet "hela kostnaden" inte definieras i artikel 11 A.1 c i sjätte direktivet och önskar få klarhet i vilken innebörd detta begrepp skall ges.

18 Finanzgericht München har i detta avseende påpekat att domstolens dom av den 26 september 1996 i mål C-230/94, Enkler (REG 1996, s. I-4517), och av den 8 maj 2003 i mål C-269/00, Seeling (REG 2003, s. I- 4101), punkt 54, innehåller vissa delar som talar för klagandens uppfattning och andra som talar för den tyska skattemyndighetens uppfattning.

19 Finanzgericht München beslutade under dessa omständigheter att vilandeförklara målet och hänskjuta följande tolkningsfråga till domstolen:

"Hur skall begreppet 'hela kostnad[en]' i artikel 11 A.1 c i [sjätte direktivet] tolkas? Omfattar hela kostnaden för en lägenhet som används för privat bruk och som är belägen i en byggnad som i sin helhet har hänförts till rörelsens tillgångar (utöver de löpande utgifterna) även de årliga avskrivningarna på byggnader till följd av värdeminskning, som fastställts enligt gällande nationella bestämmelser, och/eller den på grundval av den nationella perioden för jämkning av avdrag för ingående mervärdesskatt beräknade årliga andelen av kostnader för förvärv och uppförande som medfört avdragsrätt för ingående mervärdesskatt?"

Prövning av tolkningsfrågan

20 Domstolen erinrar inledningsvis om att enligt den ordning som inrättats genom sjätte direktivet föreligger avdragsrätt för ingående mervärdesskatt för varor eller tjänster som en

skattskyldig använder i sin skattepliktiga verksamhet. Avdraget för ingående mervärdesskatt är kopplat till uppbörden av utgående skatt. I den mån varor eller tjänster används för utgående skattepliktiga transaktioner, måste den ingående skatt som belöper på dessa transaktioner dras av för att dubbelbeskattning skall undvikas. När varor eller tjänster anskaffas av den skattskyldige för att användas i verksamhet som är undantagen från skattskyldighet för mervärdesskatt eller inte faller inom tillämpningsområdet för denna, skall det däremot inte ske något uttag av utgående mervärdesskatt eller avdrag för ingående sådan (se dom av den 30 mars 2006 i mål C-184/04, Uudenkaupungin kaupunki (REG 2006 s. I-0000, punkt 24).

21 En skattskyldig har vid användning av en anläggningstillgång för såväl yrkesmässiga som privata ändamål valet, med avseende på mervärdesskatten, att antingen hänföra hela denna vara till rörelsens tillgångar eller att behålla den i dess helhet som en del av sina privata tillgångar och på så sätt utesluta den helt från mervärdesskattereglerna, eller att låta den ingå i rörelsen till den del den faktiskt används i densamma (dom av den 14 juli 2005 i mål C-434/03, Charles och Charles-Tijmens, REG 2005, s. I-7037, punkt 23).

22 Om den skattskyldige väljer att behandla anläggningstillgångar, som används både yrkesmässigt och privat, som tillgångar i rörelsen är den ingående mervärdesskatten på förvärvet eller tillverkningen av tillgångarna i princip helt och omedelbart avdragsgill (se domarna i de ovannämnda målen Seeling, punkt 41, och Charles och Charles-Tijmens, punkt 24).

23 Det framgår emellertid av artikel 6.2 första stycket a i sjätte direktivet att om den ingående mervärdesskatten avseende en vara som hänförs till rörelsens tillgångar är helt eller delvis avdragsgill, skall användning av varan för den skattskyldiges eget eller hans anställdas privata bruk eller för rörelsefrämmande ändamål behandlas som tillhandahållande av en tjänst mot vederlag. Denna användning, som således utgör en skattepliktig transaktion i den mening som avses i artikel 17.2 i samma direktiv, beskattas på grundval av kostnaden för att tillhandahålla tjänsterna, i enlighet med artikel 11 A. 1 c i direktivet (domen i det ovannämnda målet Charles och Charles-Tijmens, punkt 25).

24 Sålunda har en skattskyldig som har valt att helt och hållet låta en byggnad ingå i sin rörelses tillgångar och som använder en del av byggnaden för privat bruk dels rätt att göra avdrag för den ingående mervärdesskatten på kostnaderna för byggnadens uppförande, dels en motsvarande skyldighet att betala mervärdesskatt på de kostnader som den privata användningen har medfört (domen i det ovannämnda målet Seeling, punkt 43).

25 Den fråga som ställts av den hänskjutande domstolen syftar i detta sammanhang till att få klarhet i hur begreppet "[d]en skattskyldiges hela kostnad för att tillhandahålla tjänsterna" i den mening som avses i artikel 11 A.1 c i sjätte direktivet skall tolkas. Den nämnda domstolen undrar om denna kostnad skall fastställas enligt de nationella bestämmelser som är tillämpliga på avskrivningar för byggnadens värdeminskning eller på grundval av den period för jämkning av avdrag för mervärdesskatt som har fastställts i den nationella rätten i enlighet med artikel 20 i sjätte mervärdesskattedirektivet.

26 Det ifrågavarande begreppet förekommer i en gemenskapsrättslig bestämmelse som inte hänvisar till medlemsstaternas rättsordningar för avgörande av dess betydelse och räckvidd. Härav följer att tolkningen av det aktuella begreppet i dess allmänna betydelse inte kan överlåtas till varje enskild medlemsstats skönmässiga bedömning (se, för ett liknande resonemang, dom av den 1 februari 1977 i mål 51/76, Verbond van Nederlandse Ondernemingen, REG 1977, s. 113, punkterna 10 och 11).

27 I allmänhet motsvarar detta begrepp de kostnader som belöper på tillgången (se domen i det ovannämnda målet Enkler, punkt 36). Det omfattar kostnader, såsom kostnader för förvärv och

uppförande, för denna tillgång som medfört avdragsrätt för ingående mervärdesskatt och utan vilka användningen för privat bruk inte hade kunnat äga rum.

28 Bestämmelserna i sjätte direktivet innehåller emellertid inte erforderliga uppgifter för att erhålla en enhetlig och exakt definition av den hela kostnad som är aktuell. Det skall därför medges att medlemsstaterna åtnjuter ett visst utrymme för skönsmässig bedömning när det gäller dessa bestämmelser, förutsatt att de inte förbiser den ifrågavarande bestämmelsens syfte och placering i sjätte direktivets systematik (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet *Verbond van Nederlandse Ondernemingen*, punkterna 16 och 17).

29 Det skall därför i förevarande fall prövas huruvida den hänvisning som görs i den nationella lagstiftningen, avseende fastställandet av hela den nämnda kostnaden till den period för jämkning av avdrag som är fastställd i enlighet med artikel 20 i sjätte direktivet, är förenlig med syftet med artikel 11A.1 c i det nämnda direktivet och bestämmelsens placering i direktivets systematik.

30 Syftet med den sistnämnda bestämmelsen är att definiera beskattningsunderlaget för en skattskyldigs användning för privat bruk – eller mer generellt vid användning för andra ändamål än den skattskyldiges rörelse – av en tillgång som ingår i rörelsen och som, med hänsyn till att artikel 6.2 första stycket a i nämnda direktiv behandlar en sådan användning som tillhandahållande av tjänster mot vederlag, följaktligen är mervärdesskattepliktig.

31 Syftet med denna behandling är att förhindra att en skattskyldig, som har kunnat dra av den mervärdesskatt som belöper på förvärvet eller tillverkningen av en tillgång som ingår i rörelsen, undgår att betala denna skatt när vederbörande använder denna tillgång eller en del av denna för privat bruk (se dom av den 27 juni 1989 i mål 50/88, *Kühne*, REG 1989, s. 1925, punkt 8).

32 Såsom den tyska regeringen, och Förenade kungarikets regering vid förhandlingen, har anfört, är ändamålet med denna mekanism att säkerställa en jämlig behandling av den skattskyldige och slutkonsumenten och att förhindra att den förre uppnår en otillbörlig fördel i förhållande till den senare, som förvärvar varan och får betala mervärdesskatt för densamma (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet *Enkler*, punkterna 33 och 35, och dom av den 20 januari 2005 i mål C-412/03, *Hotel Scandic Gåsabäck*, REG 2005, s. I-743, punkt 23).

33 Målet är vidare enligt den ordning som inrättats genom sjätte direktivet (se punkt 20 i förevarande dom), att garantera en överensstämmelse mellan avdraget för ingående skatt och uttaget av utgående skatt (se, för ett liknande resonemang, generaladvokatens Jacobs förslag till avgörande i målet *Charles och Charles-Tijmens*, punkt 60).

34 Även om dess tillämpningsområde inte helt sammanfaller med tillämpningsområdet för artikel 6.2 första stycket a i sjätte direktivet, skall det system för jämkning av avdrag som inrättats genom artikel 20 i nämnda direktiv i likhet med den förstnämnda bestämmelsen tillämpas i situationer i vilka en tillgång vars användning ger rätt till avdrag senare används i en verksamhet som inte ger rätt till avdrag (se domen i det ovannämnda målet *Uudenkaupungin kaupunki*, punkt 30). Såsom generaladvokaten har framhållit i punkt 98 i sitt förslag till avgörande, avser såväl artikel 6.2 som artikel 20 i sjätte direktivet situationer i vilka en tillgång samtidigt används för yrkesmässigt och privat bruk.

35 Systemet med jämkning och systemet med mervärdesbeskattning av användningen av en anläggningstillgång för privat bruk har dessutom liknande syften. Syftet är nämligen å ena sidan att förhindra att en skattskyldig erhåller en ooberättigad ekonomisk fördel i förhållande till en slutkonsument, genom att förplikta den skattskyldige att betala belopp som motsvarar avdrag till vilka denne inte var berättigad (se, för ett liknande resonemang, dom av den 29 april 2004 i de

förenade målen C-487/01 och C-7/02, Gemeente Leusden och Holin Groep, REG 2004, s. I-5337, punkt 90, och domen i det ovannämnda målet Uudenkaupungin kaupunki, punkt 30).

36 Syftet är vidare att garantera en överensstämmelse mellan avdraget för ingående skatt och uttaget av utgående skatt (se generaladvokat Jacobs förslag till avgörande i det ovannämnda målet Charles och Charles-Tijmens, punkt 60).

37 Med hänsyn till detta gemensamma syfte och till att bestämmelserna i artiklarna 6 och 20 kompletterar varandra i detta avseende i sjätte direktivets systematik, överskrider en medlemsstat inte sitt utrymme för skönsmässig bedömning när den föreskriver att bestämmelser om jämkning av avdrag skall tillämpas för att fastställa beskattningsunderlaget för användningen för privat bruk av en tillgång som ingår i en rörelses tillgångar.

38 Såsom den tyska regeringen har framhållit vid förhandlingen och såsom generaladvokaten har påpekat i punkt 95 i sitt förslag till avgörande, bidrar denna lösning dessutom till att minska den likviditetsfördel som en uppdelad mervärdesbeskattning ger en skattskyldig som använder en byggnad som ingår i en rörelses tillgångar för privat bruk i jämförelse med en slutkonsument, som är skyldig att erlagga hela kostnaden för mervärdesskatt redan vid förvärvet eller uppförandet av en sådan byggnad.

39 Såsom samma regering, och Förenade kungarikets regering vid förhandlingen, har framhållit, gör denna lösning det möjligt att förhindra situationer i vilka det slutgiltiga nyttjandet inte beskattas om byggnaden överläts utan påförande av mervärdesskatt under perioden för jämkning av avdrag. Genom att fördela mervärdesbeskattningen för den aktuella användningen av byggnaden för privat bruk över nämnda tidsperiod, säkerställs nämligen i fråga om denna användning att hela denna skatt, som motsvaras av avdraget för ingående mervärdesskatt, tas ut innan en eventuell återförsäljning av byggnaden, vilken är undantagen från mervärdesskatt, sker vid utgången av denna period.

40 Av det ovan anförda följer att den lösning som valts i den ifrågavarande nationella lagstiftningen är förenlig med syftet med artikel 6.2 i sjätte direktivet.

41 Såsom hushållsgemenskapen har anfört hänvisade domstolen i punkt 36 i domen i det ovannämnda målet Enkler, avseende artiklarna 6.2 och 11 A.1 c, till sådana kostnader ”som avskrivningar för tillgångens värdeminskning”.

42 Detta förhållande kan emellertid inte tolkas så att medlemsstaterna inte har något annat val, när det gäller att fastställa beskattningsunderlaget för användningen för privat bruk av en byggnad som ingår i rörelsen, än att tillämpa de nationella bestämmelserna om avskrivning för byggnadens värdeminskning, och att alla andra metoder som i likhet med den metod som valts i den ifrågavarande nationella lagstiftningen är förenliga med syftet med artikel 6.2 i sjätte direktivet är uteslutna. En motsatt tolkning skulle innebära ett förbiseende av medlemsstaternas utrymme för skönsmässig bedömning i detta avseende.

43 Tvärtemot vad hushållsgemenskapen har anfört påverkar inte heller domen i det ovannämnda målet Seeling denna bedömning.

44 I det mål som gav upphov till ovannämnda dom och som också rörde ett fall av kombinerad användning av en byggnad som ingick i en skattskyldigs rörelse, hade den tyska regeringen förordat att användningen för privat bruk av denna byggnad skulle behandlas som en uthyrning som var undantagen från mervärdesskatt i enlighet med artikel 13 B b i sjätte direktivet och som därför inte kunde medföra avdragsrätt för den ingående mervärdesskatt som erlagts. Till stöd för sin uppfattning hade den tyska regeringen bland annat gjort gällande att till skillnad från den

lösning som bestod i att medge avdrag för den mervärdesskatt som erlagts på samtliga kostnader för byggnadens uppförande och dela upp beskattningen av användningen för privat bruk av densamma, innebar den lösning som den förordade att situationer kunde förhindras i vilka det slutliga nyttjande inte beskattades vid återförsäljning av byggnaden utan påförande av mervärdesskatt efter utgången av jämningsperioden enligt artikel 20 i sjätte direktivet.

45 Domstolen bedömde emellertid att en sådan användning för privat bruk inte kunde anses motsvara uthyrning i den mening som avses i artikel 13 B b i sjätte direktivet (domen i det ovannämnda målet *Seeling*, punkterna 49–52).

46 Domstolen har i detta hänseende, i punkt 54 i domen i det ovannämnda målet *Seeling*, uttalat följande. Om det faktum att en skattskyldig getts rätt att hänföra en byggnad i sin helhet till en rörelse som tillhör honom – och, i enlighet med detta, rätt att göra avdrag för den ingående mervärdesskatten på samtliga kostnader för byggnadens uppförande – kan leda till att det slutgiltiga nyttjandet inte beskattas med anledning av att jämningsperioden enligt artikel 20.2 i sjätte direktivet endast delvis korrigerar det avdrag för ingående mervärdesskatt som gjordes vid uppförandet av byggnaden, beror detta nämligen på ett medvetet val från gemenskapslagstiftarens sida och medför inte att artikel 13 B b i direktivet skall tolkas extensivt.

47 Domstolen konstaterade därmed att jämningsperioden enligt artikel 20 i sjätte direktivet hade en begränsad förmåga att förhindra situationer i vilka det slutgiltiga nyttjandet inte beskattas, om det skulle vara tillåtet att fördela mervärdesbeskattningen avseende användningen för privat bruk av en tillgång som ingår i en rörelse över en längre tidsperiod än den nämnda jämningsperioden.

48 Såsom den tyska regeringen har gjort gällande och såsom generaladvokaten har framhållit i punkt 90 i sitt förslag till avgörande, kan detta konstaterande emellertid inte läsas så att det fråntar medlemsstaterna deras rätt att, för att fastställa beskattningsunderlaget avseende en sådan användning för privat bruk, använda en metod som – i likhet med metoden för fördelning av den nämnda beskattningen över en tidsperiod som motsvarar perioden för jämkning av avdrag – i möjligaste mån, för att åstadkomma en jämlik behandling av den skattskyldige och slutkonsumenten, förhindrar att det uppstår situationer i vilka det slutgiltiga nyttjandet inte beskattas om den skattskyldige överlåter tillgången och denna överlåtelse är befriad från mervärdesskatt.

49 För att slutligen kunna ge den nationella domstolen ett användbart svar på en fråga som berörts i vissa av de skriftliga yttrandena och vid förhandlingen, bör såsom Europeiska gemenskapernas kommission samt den tyska regeringen och Förenade kungarikets regering har gjort gällande, följande förtydligas. För det fall att mervärdesskatt har erlagts på kostnaderna för förvärv av marken på vilken den byggnad som delvis har använts för privat bruk har uppförts och den skattskyldige genom att hänföra denna mark till sin rörelse har medgetts avdrag för denna skatt, skall nämnda kostnader ingå i beskattningsunderlaget för mervärdesskatt avseende denna användning för privat bruk.

50 Begreppet den skattskyldiges hela kostnad för att tillhandahålla tjänsterna i den mening som avses i artikel 11 A.1 c i sjätte direktivet skall förstås så att det täcker alla kostnader som har erlagts för detta ändamål, vilket omfattar de kostnader som är förbundna med förvärvet av marken. Utan dessa kostnader hade den aktuella användningen för privat bruk inte kunnat äga rum.

51 Att inte låta beskattningsunderlaget för mervärdesskatt omfatta de kostnader för förvärv av marken som medfört avdragsrätt för ingående mervärdesskatt skulle dessutom innebära att det inte förelåg någon överensstämmelse mellan avdrag för ingående skatt och uttag av utgående skatt.

52 Det ankommer i detta fall på den nationella domstolen att avgöra huruvida klagandens förvärv av den mark varpå den aktuella byggnaden har uppförts har mervärdesbeskattats och huruvida klaganden har erhållit avdrag för denna skatt.

53 Mot bakgrund av det anförda anser domstolen att den ställda tolkningsfrågan skall besvaras enligt följande. Artikel 11 A.1 c i sjätte direktivet skall tolkas så, att den inte hindrar att beskattningsunderlaget för mervärdesskatt avseende användningen för privat bruk av en del av en byggnad som den skattskyldige i sin helhet har hänfört till sin rörelses tillgångar, bestäms till en del av kostnaderna för förvärvet eller uppförandet av denna byggnad, vilka fastställs på grundval av den period för jämkning av avdrag för mervärdesskatt som föreskrivs i artikel 20 i nämnda direktiv. Detta beskattningsunderlag skall omfatta kostnaderna för förvärv av den mark varpå denna byggnad har uppförts om detta förvärv har mervärdesbeskattats och den skattskyldige har erhållit avdrag för denna skatt.

Rättegångskostnader

54 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. De kostnader för att avge yttranden till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (första avdelningen) följande:

Artikel 11 A.1 c 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, i dess lydelse enligt rådets direktiv 95/7/EG av den 10 april 1995 skall tolkas så, att den inte hindrar att beskattningsunderlaget för mervärdesskatt avseende användningen för privat bruk av en del av en byggnad som den skattskyldige i sin helhet har hänfört till sin rörelses tillgångar, bestäms till en del av kostnaderna för förvärvet eller uppförandet av denna byggnad, vilka fastställs på grundval av den period för jämkning av avdrag för mervärdesskatt som föreskrivs i artikel 20 i nämnda direktiv.

Detta beskattningsunderlag skall omfatta kostnaderna för förvärv av den mark varpå denna byggnad har uppförts om detta förvärv har mervärdesbeskattats och den skattskyldige har erhållit avdrag för denna skatt.

Underskrifter

* Rättegångsspråk: tyska.