

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT

YVES BOT

föredraget den 13 december 2007¹(1)

Mål C-98/07

Nordania Finans A/S,

BG Factoring A/S

mot

Skatteministeriet

(begäran om förhandsavgörande från Højesteret (Danmark))

”Mervärdesskatt – Avdragsgill andel – Ett leasingbolags försäljning av bilar vid leasingavtalens upphörande – Begreppet anläggningstillgångar som används av den skattskyldiga personen i hans rörelse”

1. I förevarande begäran om förhandsavgörande skall avdragsrätten för mervärdesskatt prövas för ett leasingbolag som utövar en blandad verksamhet, det vill säga dels uthyrning-försäljning av bilar, dels tillhandahållande av finansiella tjänster.
2. Eftersom det endast är den förstnämnda verksamheten som är mervärdesskattepliktig kan det ifrågavarande bolaget endast göra avdrag för den skatt som det har betalat vid förvärvet av sådana varor och tjänster som är nödvändiga för utövandet av yrkesverksamheten i proportion till omsättningen av den beskattade verksamheten i förhållande till den totala omsättningen.
3. Det är i målet vid den nationella domstolen fråga om att få klarhet i huruvida den omsättning som svarar mot försäljningen av bilarna vid uthyrningens upphörande skall beaktas vid beräkningen av den avdragsgilla andelen.
4. Bakgrunden till denna fråga är att det i artikel 19 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG(2), i vilken sättet att beräkna denna avdragsgilla andel har fastställts, i punkt 2 i artikeln föreskrivs att den omsättning som kan hänföras till tillhandahållande av anläggningstillgångar som används av den skattskyldiga personen i hans rörelse skall undantas från denna beräkning.
5. Den hänskjutande domstolen vill således att domstolen skall klargöra huruvida begreppet ”anläggningstillgångar” i artikel 19.2 i sjätte direktivet skall förstås så att det omfattar de tillgångar som ett leasingföretag förvärvar för att leasa ut och därefter sälja dem vidare när leasingavtalen har löpt ut.
6. Jag skall i detta förslag till avgörande anföra att detta begrepp enligt min mening skall förstås

så att det inte omfattar de tillgångar som ett företag förvärvar i syfte att leasa ut dem och därefter sälja dem vidare, i den mån som försäljningen av dessa tillgångar efter uthyrningens upphörande utgör en integrerad del av detta företags normala ekonomiska verksamhet.

I – Tillämpliga bestämmelser

A – Sjätte direktivet

7. Mervärdesskatt är en skatt på konsumtion som skall tillämpas allmänt på varor och på tjänster. Det gemenskapsrättsliga systemet för mervärdesskatt innebär att det på varor och på tjänster tillämpas en skatt som står i exakt proportion till priset på dessa varor och dessa tjänster och som kan utkrävas på varje transaktion som sker inom ramen för produktion eller distribution men som endast skall belasta slutkonsumenten.

8. För att de skattskyldiga som säkerställer uppbörden av skatten skall ges möjlighet att inte bära kostnaden för denna föreskrivs i sjätte direktivet ett avdragssystem avsett att säkerställa skattens "neutralitet" i förhållande till dem. De skattskyldiga har således rätt att från den mervärdesskatt som de fakturerar sina kunder och som de skall redovisa till medlemsstaten dra av den ingående mervärdesskatt de själva har betalat vid förvärvet av de varor och de tjänster som krävs för att utöva sin ekonomiska verksamhet.

9. Avdragsrätten förutsätter dock att den skattskyldige använder dessa varor eller dessa tjänster för sådan verksamhet som är mervärdesskattepliktig. Sjätte direktivet omfattar även flera bestämmelser som syftar till att garantera att detta system tillämpas när en skattskyldig samtidigt använder en och samma vara eller en och samma tjänst för sin beskattade verksamhet och för sin från skatteplikt undantagna verksamhet. Genom dessa bestämmelser genomförs det mål som anges i tolfte skälet i sjätte direktivet. Enligt detta bör avdragsreglerna harmoniseras till den del de påverkar de faktiska belopp som uppbärs och den avdragsgilla andelen beräknas på liknande sätt i alla medlemsstater.

10. I artikel 17.5 i sjätte direktivet föreskrivs sålunda att när en skattskyldig person använder varor och tjänster för skattepliktiga transaktioner som ger honom rätt till avdrag och för sådana transaktioner som är undantagna från mervärdesskatteplikt och som inte ger honom en sådan rätt skall bara den andel av mervärdesskatten vara avdragsgill som kan hänföras till de förstnämnda transaktionerna. Denna andel skall enligt samma artikel bestämmas i enlighet med artikel 19 i sjätte direktivet för alla transaktioner som genomförs av den skattskyldiga personen.

11. I artikel 19.1 i sjätte direktivet föreskrivs följande:

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

– täljaren är det sammanlagda beloppet, exklusive mervärdesskatt, av den omsättning per år som kan hänföras till transaktioner för vilka mervärdesskatt är avdragsgill ...

– nämnaren är det sammanlagda beloppet, exklusive mervärdesskatt, av den omsättning per år som kan hänföras till transaktioner som ingår i täljaren och till transaktioner för vilka mervärdesskatt inte är avdragsgill ...

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

12. I artikel 19.2 i sjätte direktivet, som står i centrum för förevarande begäran om förhandsavgörande, föreskrivs följande:

"Med avvikelse från bestämmelserna i punkt 1, skall från beräkningen av den avdragsgilla andelen

undantas den omsättning som kan hänföras till tillhandahållande av anläggningstillgångar som används av den skattskyldiga personen i hans rörelse. Vidare undantas vad som kan hänföras till kringtjänster antingen i samband med fastighets- och finansiella transaktioner eller transaktioner som anges i artikel 13 B d. Då medlemsstater utnyttjar valmöjligheten enligt artikel 20.5 att inte kräva jämkning med avseende på anläggningstillgångar, kan de låta köpeskillingen vid avyttring av anläggningstillgångar ingå i den avdragsgilla andelen.”

13. I artikel 20 i sjätte direktivet fastställs bestämmelserna om jämkning av avdrag. I artikeln föreskrivs följande:

”1. Det ursprungliga avdraget skall jämkas enligt de förfaranden som fastställs av medlemsstaterna ...

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.

...

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

3. Vid tillhandahållande under jämkningsperioden skall anläggningstillgångar betraktas som om de fortfarande användes i den skattskyldiga personens rörelse till utgången av jämkningsperioden

...

4. Vid tillämpning av bestämmelserna i punkterna 2 och 3 får medlemsstaterna

– definiera begreppet anläggningstillgångar,

...

5. Om verkan i praktiken av att tillämpa punkterna 2 och 3 i någon medlemsstat skulle vara ringa, får den medlemsstaten med förbehåll för ... samråd [med den rådgivande kommittén för mervärdesskatt] avstå från att tillämpa dessa punkter med beaktande av behovet att undvika snedvridning av konkurrensen, skatteeffekten i stort i medlemsstaten i fråga och behovet av en effektiv administration.

...”

B – *Den nationella rätten*

14. Artiklarna 17.5, 19.1 och 19.2 i sjätte direktivet har införlivats med den danska rätten genom 38 § första stycket i lagen av den 18 maj 1994. Denna bestämmelse har följande lydelse:

”För varor och tjänster som i en registrerad verksamhet används såväl för transaktioner för vilka mervärdesskatt är avdragsgill enligt 37 § som för andra transaktioner i verksamheten, får den andel av mervärdesskatten dras av som kan hänföras till omsättningen i den mervärdesskattepliktiga delen av verksamheten. Vid beräkningen av omsättningen skall det belopp undantas som avser tillhandahållande av anläggningstillgångar som har använts i verksamheten. Som anläggningstillgångar betraktas maskiner, inventarier och andra rörelsetillgångar, vars försäljningspris exklusive mervärdesskatt enligt denna lag överstiger 50 000

kr [från och med år 1996: 75 000 kr] ...”

II – Bakgrund till tvisten vid den nationella domstolen

15. Bolaget BG Erhvervsfinans A/S(3), vars rättigheter har övertagits av bolagen Nordania Finans A/S och BG Factoring A/S, bedrev under åren 1995–1998 en omfattande leasingverksamhet i form av uthyrning och försäljning av främst bilar. Bolaget tillhandahöll även finansiella tjänster.

16. Leasingverksamheten bestod i uthyrning av bilar på en tid av i allmänhet 36 månader och därefter i försäljning av dessa bilar när uthyrningen upphörde. Den förväntade omsättningen av denna försäljning beaktades vid beräkningen av leasingavgiften och köp och försäljning av dessa bilar var yrkesmässigt och systematiskt organiserat. År 1998 uthyrde Erhvervsfinans sålunda 4 500 bilar och sålde mer än 600 av dem.

17. Uthyrningen av bilar och avyttringen av dem utgör verksamheter som är mervärdesskattepliktiga. De finansiella tjänsterna är däremot undantagna från denna skatt, i enlighet med artikel 13 B d i sjätte direktivet.

18. Under åren 1995–1998 hade Erhvervsfinans allmänna kostnader som kan hänföras till bolagets affärslokaler, kontorsmöbler, datorutrustning, telefon och granskning av räkenskaperna m.m., på vilka bolaget betalade mervärdesskatt. Erhvervsfinans borde således ha beräknat andelen av sin rätt till avdrag för denna skatt i enlighet med bestämmelserna i artiklarna 17.5 och 19.2 i sjätte direktivet.

19. Vid denna beräkning hade Erhvervsfinans räknat med omsättningen avseende försäljningen av bilar i sin årliga omsättning, eftersom bolaget ansåg att denna avyttring skulle anses som en normal försäljning av varor.

20. De danska skattemyndigheterna fastställde genom beslut av den 17 november 1999 att de bilar som avyttrats när uthyrningen upphörde skulle bedömas som ”anläggningstillgångar som används av den skattskyldiga personen i hans rörelse”, och att omsättningen från försäljningen av dessa tillgångar därför skulle undantas från den avdragsgilla andelen. Detta beslut innebar att denna andel minskades.

21. Erhvervsfinans överklagade detta beslut till Landsskatteretten, vilken biföll bolagets talan. Denna domstol ansåg att leasingbilarna hade köpts i avsikt att leasas ut och efter leasingperiodens slut säljas till tredje man eller eventuellt till leasingtagaren. Landskatteretten drog härav slutsatsen att försäljningen av de uthyrda bilarna därför måste anses utgöra en naturlig del av Erhvervsfinans verksamhet, varför dessa bilar inte kan betecknas som ”anläggningstillgångar” i den mening som avses i artikel 19.2 i sjätte direktivet.

22. Skatteministeriet överklagade detta beslut till Østre Landsret, vilken fastställde att överklagandet var välgrundat och ansåg att de leasade bilarna utgjorde anläggningstillgångar i den mening som avses i den ovannämnda bestämmelsen.

23. Nordania Finans A/S och BG Factoring A/S, som övertagit Erhvervsfinans rättigheter, överklagade då beslutet från Østre Landsret vid Højesteret.

24. Det är i samband härmed som Højesteret har beslutat att vilandeförklara målet och ställa följande fråga till domstolen:

”Skall begreppet ’anläggningstillgångar som används av den skattskyldiga personen i hans rörelse’ i artikel 19.2 i [sjätte direktivet] tolkas så att det omfattar tillgångar som ett leasingföretag

förvärvar i syfte att dels leasa ut dem, dels sälja dem vidare när leasingavtalen har löpt ut?”

III – Bedömning

25. Den hänskjutande domstolen vill med sin fråga få klarhet i huruvida omsättningen från den normala försäljningen av sådana tillgångar som de av Erhvervsfinans utleasade bilarna skall räknas med vid beräkningen av den avdragsgilla andelen.

26. Betydelsen av svaret på denna fråga framgår mycket klart. Även om domstolen anser att denna omsättning skall räknas med i denna beräkning skall den läggas till täljaren och till nämnaren av det allmänna bråk som tjänar till att fastställa den avdragsgilla andelen, vilket får till följd att resultatet av det allmänna bråket höjs och därmed den skattskyldiges avdragsrätt.

27. Den danska regeringen som har invänt mot denna slutsats anser att de tillgångar som ett leasingföretag förvärvar i syfte att leasa dem och därefter sälja dem vidare skall anses vara ”anläggningstillgångar som används av den skattskyldiga personen i hans rörelse” i den mening som avses i artikel 19.2 i sjätte direktivet och att skälen därtill är följande.

28. Enligt den danska regeringen skall denna bestämmelse jämföras med artikel 20.4 i sjätte direktivet, enligt vilken medlemsstaterna får definiera begreppet ”anläggningstillgångar”. Detta begrepp skall således ha samma innehåll i direktivet i sin helhet, såsom bekräftas av att det i artikel 19.2 sista meningen hänvisas till artikel 20.5 i detta. Medlemsstaterna får således definiera begreppet ”anläggningstillgångar” i såväl artikel 19 som artikel 20 i sjätte direktivet

29. Denna bedömning bekräftas genom dom av den 1 februari 1977 i målet 51/76, *Verbond van Nederlandse Ondernemingen*(4), i vilken domstolen tolkade begreppet ”anläggningstillgångar” enligt artikel 17 i rådets direktiv 67/228/EEG(5). Domstolen slog fast att de kriterier som var avgörande för detta begrepp avsåg de ifrågavarande tillgångarnas livslängd samt metoderna för avskrivning av anskaffningsutgiften för dem. Domstolen anförde vidare att medlemsstaterna har ett visst utrymme för skönsmässig bedömning när de definierar innehållet i vart och ett av dessa kriterier.

30. Den danska regeringen har hävdats att de leasade bilar som är aktuella i målet vid den nationella domstolen uppfyller dessa kriterier. Den har även anförts att det inte finns anledning att, såsom *Nordania Finans A/S* och *BG Factoring A/S* har begärt, på annat sätt skilja mellan sådana anläggningstillgångar och varor.

31. Den danska regeringen har slutligen gjort gällande att dess ståndpunkt är förenlig med syftet med artikel 19.2 i sjätte direktivet samt med de förarbeten som ledde till att denna bestämmelse antogs.

32. Syftet med artikel 19.2 i sjätte direktivet är således att säkerställa att försäljningen av tillgångar med ett högt värde och lång livslängd inte förvanskar den avdragsgilla andelen. Även om det vid den tidpunkt när dessa tillgångar förvärvas redan har beslutats att de skall säljas efter användning kan det förhållandet att försäljningspriset tas med i beräkningen av den avdragsgilla andelen förvanska denna andel.

33. Försäljningen av dessa tillgångar är fristående transaktioner som på ett begränsat sätt belastar företagets tillgångar i förhållande till den löpande driften. Även om ett betydande belopp, i egenskap av försäljningspris, tagits med vid beräkningen av den avdragsgilla andelen, efter det att den ifrågavarande tillgången använts under flera år i företaget, förvanskar detta den avdragsgilla andelen, eftersom beloppet från försäljningen inte återspeglar hur denna transaktion i själva verket påverkar företagets tillgångar.

34. Vad avser förarbetena till artikel 19.2 i sjätte direktivet visar de att avsikten hos Europeiska gemenskapernas kommission just var att bortse från alla belopp i omsättningen som kan hänföras till anläggningstillgångar, oavsett frågan huruvida försäljningen av anläggningstillgångar omfattas av en näringsverksamhet som normalt bedrivs av den skattskyldige.

35. Jag instämmer inte i denna bedömning. I likhet med klagandena i målet vid den nationella domstolen och kommissionen anser jag att begreppet "anläggningstillgångar som används av den skattskyldiga personen i hans rörelse" enligt artikel 19.2 i sjätte direktivet inte omfattar sådana tillgångar som ett företag förvärvar i syfte att leasa ut dem och därefter sälja dem vidare, om försäljningen vid hyresavtalens upphörande utgör en integrerad del av den skattskyldiges normala ekonomiska verksamhet.

36. Jag grundar mitt ställningstagande på systematiken i avdragssystemet, i vilket denna bestämmelse ingår, samt på syftet med denna.

37. Det skall inledningsvis påpekas att ordalydelsen "anläggningstillgångar som används av den skattskyldiga personen i hans rörelse" i artikel 19.2 i sjätte direktivet inte gör det möjligt att besvara den hänskjutande domstolens fråga.

38. Det framgår även att begreppet anläggningstillgångar inte är definierat i denna artikel eller i någon annan artikel i sjätte direktivet.

39. I artikel 20.4 i detta direktiv föreskrivs det visserligen att medlemsstaterna får definiera begreppet anläggningstillgångar vid tillämpning av bestämmelserna i punkterna 2 och 3 i denna artikel. Jag anser dock, tvärtemot den danska regeringen, att hänvisningen i artikel 19.2 tredje meningen i sjätte direktivet till bestämmelserna i artikel 20.5 i detta inte gör det möjligt att tolka artikel 20.4 i nämnda direktiv i ett avseende som strider mot dess ordalydelse.

40. Det är nämligen endast för tillämpningen av bestämmelserna i punkterna 2 och 3 i artikel 20 i sjätte direktivet, avseende jämkning av avdrag, som, i punkten 4 i denna artikel, uppgiften att definiera begreppet anläggningstillgångar hänskjuts till medlemsstaterna. Denna möjlighet kan således inte utsträckas till att omfatta artikel 19 i sjätte direktivet som avser beräkningen av den avdragsgilla andelen, utan att den klara och precisa ordalydelsen av artikel 20.4 i direktivet åsidosätts.

41. En sådan utvidgning av den sistnämnda bestämmelsens räckvidd strider även mot det syfte som eftersträvas med artikel 19 i sjätte direktivet, såsom det anges i tolfte skälet i detta, enligt vilket den avdragsgilla andelen bör beräknas på liknande sätt i alla medlemsstater.

42. Medlemsstaternas rätt att definiera begreppet anläggningstillgångar i systemet för jämkning av avdrag enligt artikel 20 i sjätte direktivet fråntas inte heller sin ändamålsenliga verkan, eller ens ifrågasätts, av att begreppet "anläggningstillgångar" enligt artikel 19 i samma direktiv skall ha ett självständigt och enhetligt innehåll inom hela Europeiska gemenskapen.

43. Syftet med artikel 20 i sjätte direktivet är att göra det möjligt att rätta oriktigheter i beräkningen

av de avdrag som den skattskyldiga personen har erhållit. Denna artikel skall tillämpas bland annat när förändringar i de faktorer som ursprungligen använts för att fastställa det avdragsgilla beloppet inträffar efter det att den skattskyldige har gjort sin deklaration.⁽⁶⁾ Detta kan till exempel vara fallet när den skattskyldige, som har förvärvat en tillgång för att utöva en beskattad verksamhet och som har gjort avdrag för hela den mervärdesskatt som har belastat förvärvet av denna tillgång, helt eller delvis senare använder den för en från skatteplikt undantagen verksamhet.

44. Sannolikheten för att användningen av en tillgång förändras på ett sådant sätt är större vad avser anläggningstillgångar, eftersom den skattskyldige skall använda dem under flera år. Detta är bakgrunden till att det i artikel 20 i sjätte direktivet införts ett system för en särskild jämkning såvitt avser dem.

45. I artikel 20.2 föreskrivs således att det ursprungliga avdraget kan jämkas under en period av fem år i fråga om lös egendom och tjugo år eller mer i fråga om fast egendom. I artikeln definieras också sätten för att beräkna denna jämkning. I artikel 20.3 regleras även det fall i vilket den ifrågavarande anläggningstillgången avförs från den skattskyldiges tillgångar före utgången av den tillämpliga perioden genom att den årliga jämkningen ersätts med en enda jämkning, som grundas på den förmodade användningen av denna tillgång under den återstående perioden.

46. Det kan med hänsyn till den danska regeringens argumentation förmodas att enligt de bestämmelser i den nationella rätten avseende jämkning av avdrag som antagits för att införliva artikel 20 i sjätte direktivet, anses sådana tillgångar som de bilar som den skattskyldige har förvärvat vara anläggningstillgångar. Denna beteckning som är tillämplig när det är fråga om att jämkna avdrag har inte ifrågasatts då det vid beräkningen av den avdragsgilla andelen enligt artikel 19 i ovannämnda direktiv tagits hänsyn till den omsättning som kan hänföras till den normala försäljningen av bilar vid leasingperiodens slut.

47. Den omständigheten att bilar som förvärvats för att leasas och därefter säljas inom ramen för den skattskyldiges normala verksamhet inte omfattas av begreppet "anläggningstillgångar" enligt artikel 19 i sjätte direktivet hindrar inte att de danska skattemyndigheterna kan göra en jämkning av avdraget för den mervärdesskatt som belastat de bilar som den skattskyldige förvärvat, om det visar sig att dessa bilar, under den tid de finns inom företaget och i motsats till vad som förutsetts när de förvärvades, inte i sin helhet använts för leasingverksamhet som är mervärdesskattepliktig, utan för en från skatteplikt undantagen verksamhet.

48. Den omständigheten att bilar som förvärvats för att leasas och därefter säljas inom ramen för den skattskyldiges normala verksamhet inte omfattas av begreppet "anläggningstillgångar" enligt artikel 19 i sjätte direktivet påverkar med andra ord inte beteckningen "anläggningstillgångar", i den mening som avses i artikel 20 i detta direktiv, såvitt avser de bilar som har varit föremål för en ändrad användning.

49. Slutligen uppstår a priori inte frågan om jämkningen av avdrag skall tillämpas på bilar som den skattskyldige förvärvat för att leasas och därefter säljas vid leasingperiodens slut, eftersom den skattskyldige endast använt dessa bilar för utövandet av en beskattad verksamhet.

50. Av detta följer att det system med jämkning av avdrag som föreskrivs i artikel 20 i sjätte direktivet och medlemsstaternas rätt att definiera begreppet anläggningstillgångar inom ramen för detta system inte ifrågasatts av att begreppet "anläggningstillgångar" enligt artikel 19 i sjätte direktivet skall ges en självständig och enhetlig tolkning inom gemenskapen.

51. På samma sätt står enligt min mening inte heller den möjlighet som medlemsstaterna ges enligt artikel 19.2 sista meningen i sjätte direktivet att låta behållningen vid avyttring av

anläggningstillgångar ingå i den avdragsgilla andelen när de använder möjligheten enligt artikel 20.5 i samma direktiv i strid med min bedömning.

52. I denna bestämmelse föreskrivs nämligen en möjlighet att göra undantag från den bestämmelse enligt vilken den omsättning som kan hänföras till försäljningen av anläggningstillgångar inte beaktas vid beräkningen av den avdragsgilla andelen. Denna möjlighet kan inte göra det möjligt att utvidga tillämpningsområdet för artikel 19.2 första och andra meningarna i sjätte direktivet, i vilken de transaktioner anges vars behållning skall undantas från beräkningen av den avdragsgilla andelen.

53. Slutligen anser jag, tvärtemot den danska regeringen, att den tolkning av begreppet "anläggningstillgångar" i artikel 17 i det andra direktivet som domstolen gett i domen i det ovannämnda målet *Verbond van Nederlandse Onderneming* inte är relevant för det svar som skall ges på den aktuella frågan.

54. Visserligen kan denna tolkning överföras till artikel 19 i sjätte direktivet, med hänsyn till likheterna mellan denna bestämmelse och artikel 17 i andra direktivet. I denna artikel 17 föreskrevs nämligen att medlemsstaterna hade möjlighet att "undanta ... anläggningstillgångar" från avdragssystemet enligt artikel 11 i andra direktivet. Enligt den sistnämnda artikeln hade alla skattskyldiga rätt att dra av mervärdesskatten för de varor och tjänster som de hade förvärvat för behoven i sin rörelse.

55. I artikel 17 i andra direktivet angavs således, i likhet med artikel 19 i sjätte direktivet, hur anläggningstillgångar skulle beaktas i det avdragssystem som var avsett att säkerställa mervärdesskattesystemets neutraliteten för en skattskyldig.⁽⁷⁾ Bakgrunden till den begäran om tolkning av begreppet anläggningstillgångar som framställdes till domstolen i det mål som gav upphov till domen i det ovannämnda målet *Verbond van Nederlandse Onderneming* skilde sig i hög grad från den fråga som är aktuell i detta förfarande.

56. I det målet skulle den hänskjutande domstolen ta ställning till nederländska bestämmelser vilka antagits på grundval av artikel 17 i andra direktivet och enligt vilka Konungariket Nederländerna hade föreskrivit att endast 67 procent av den mervärdesskatt som betalats vid inköp av "rörelsetillgångar" kunde dras av. Den nederländska regeringen ville således, såsom detta framgår av motiveringen till dessa bestämmelser, från rätten till avdrag – genom att låta dem omfattas av begreppet "en verksamhets rörelsetillgångar" – undanta alla de tillgångar som används i driften av verksamheten, däri inbegripet inventarier av mindre värde.

57. *Verbond van Nederlandse Onderneming* ansåg att begreppet "en verksamhets rörelsetillgångar" var mer vidsträckt än begreppet "anläggningstillgångar" enligt artikel 17 i andra direktivet, varför den hade dragit av den mervärdesskatt som hade betalats vid förvärvet av en märkmaskin och svarskort för deltagande i möten.

58. Den hänskjutande domstolen hade ställts inför frågan huruvida dessa tillgångar skulle anses vara anläggningstillgångar som kunde undantas från avdragsrätten. Den hänskjutande domstolen hade begärt att domstolen skulle ange huruvida detta begrepp skulle förstås så att det avsåg tillgångar vars anskaffningspris inte bokförs som löpande utgifter, utan fördelas över flera räkenskapsår.

59. Det är i detta sammanhang som domstolen har svarat att begreppet anläggningstillgångar "omfattar tillgångar som används i en ekonomisk verksamhet och som karaktäriseras av att de har en så lång livslängd och så högt värde att anskaffningsutgiften normalt inte bokförs som löpande utgifter utan avskrivs över flera räkenskapsår".⁽⁸⁾ Det är även i samband härmed som domstolen har tillagt att medlemsstaterna har ett visst utrymme för skönsmässig bedömning vad avser de

krav som skall uppfyllas med avseende på tillgångarnas livslängd och värde, samt de avskrivningsregler som skall tillämpas.(9)

60. I domen i det ovannämnda målet *Verbond van Nederlandse Ondernemingen* var det således fråga om att ge den hänskjutande domstolen möjlighet att avgöra huruvida kontorsmateriel av ringa värde kan anses vara anläggningstillgångar som kan undantas från rätten till avdrag för mervärdesskatt enligt andra direktivet. I den domen hade domstolen inte ställts inför tillgångar vilka, såsom i målet vid den nationella domstolen, förvärvats för att leasas ut under en given period och därefter på regelbunden basis säljas vid utgången av denna period.

61. Om med andra ord bilar som ett företag förvärvar för utövandet av sin ekonomiska verksamhet, enligt de av domstolen i domen i det ovannämnda målet *Verbond van Nederlandse Ondernemingen* fastställda kriterierna utgör anläggningstillgångar i den mening som avses i artikel 19 i sjätte direktivet, kan det av dessa kriterier inte dras slutsatsen att sådana bilar omfattas av denna beteckning, då avyttringen av dem vid leasingavtalens upphörande utgör en integrerad del av den skattskyldiges regelbundna verksamhet.

62. Detta är skälet till att jag anser att den tolkning av begreppet anläggningstillgångar som domstolen gett i domen i det ovannämnda målet *Verbond van Nederlandse Ondernemingen* inte gör det möjligt att besvara frågan från Højesteret.

63. Då det saknas en avgörande anvisning i sjätte direktivet eller i rättspraxis är det med hänsyn till systematiken i det avdragssystem som begreppet anläggningstillgångar ingår i och syftet med detta som – i enlighet med fast rättspraxis – betydelsen och räckvidden av detta begrepp skall fastställas för att tvisten i målet vid den nationella domstolen skall kunna lösas.(10)

64. I enlighet med fast rättspraxis är syftet med det avdragssystem som införts genom sjätte direktivet att säkerställa neutraliteten i det gemensamma mervärdesskattesystemet. Systemet syftar således till att helt befria den skattskyldige från belastningen av den mervärdesskatt som denne har betalat inom ramen för sin verksamhet, som även är mervärdesskattepliktig.(11)

65. När en skattskyldig förvärvar varor och tjänster för att samtidigt bedriva beskattad verksamhet och från skatteplikt undantagen verksamhet syftar artiklarna 17.5 och 19 i sjätte direktivet till att göra det möjligt för honom att helt dra av den del av mervärdesskatten som belastat förvärvet av dessa varor och dessa tjänster och som antas motsvara den del i vilken de används för den beskattade verksamheten.

66. Gemenskapslagstiftaren har, när han genom artiklarna 17.5 och 19 i sjätte direktivet infört systemet med en avdragsgill andel, antagit att den del, i vilken dessa varor och dessa tjänster som är avsedda för en blandad användning, används för beskattad verksamhet respektive från skatteplikt undantagen verksamhet är proportionell till omsättningen för var och en av dessa två kategorier av verksamhet.

67. I artikel 19.1 i sjätte direktivet föreskrivs således att den avdragsgilla andelen av den mervärdesskatt som har belastat förvärvet av dessa varor och tjänster skall bestå av ett allmänt bråk där täljaren är den omsättning som kan hänföras till beskattade transaktioner och nämnaren är den totala omsättningen.

68. Undantagandet vid denna beräkning av den omsättning som kan hänföras till avyttringen av "anläggningstillgångar som används av den skattskyldiga personen i hans rörelse" enligt artikel 19.2 i sjätte direktivet kommer då helt till sin rätt. Intäkterna från försäljningen av sådana tillgångar skall inte tas med i denna beräkning, eftersom en sådan försäljning i princip är exceptionell eller åtminstone ovanlig. Den kräver följaktligen inte att varorna och tjänsterna har en sådan blandad

användning som står i proportion till den omsättning som den ger upphov till. Om denna omsättning tas med vid beräkningen av den avdragsgilla andelen snedvrids således denna, i det avseendet att den inte längre återspeglar uppdelningen av användningen av de varor och tjänster som skall användas både för den beskattade verksamheten och den från skatteplikt undantagna verksamheten.

69. Denna bedömning bekräftas av domen av den 11 juli 1996 i målet Régie dauphinoise(12), i vilken domstolen klart och tydligt har angett skälen till att det i artikel 19.2 i sjätte direktivet även föreskrivs att det från beräkningen av den avdragsgilla andelen skall undantas den omsättning som kan hänföras till kringtjänster i samband med fastighetstransaktioner eller finansiella transaktioner. Enligt domstolen skulle beräkningen av avdraget förvanskas om avkastningen av den skattskyldiges samtliga finansiella transaktioner, som har samband med en skattepliktig verksamhet, skulle inkluderas i nämnaren i det bråk som används vid beräkningen av andelen, även då det för att en sådan avkastning skall erhållas inte förutsätts att varor eller tjänster för vilka mervärdesskatt skall erläggas utnyttjas eller det åtminstone endast förutsätts en mycket begränsad användning av dessa.

70. Det förhållandet att den omsättning som kan hänföras till försäljningen av anläggningstillgångar undantas – på samma sätt som den omsättning som kringtjänster ger upphov till – är således motiverat av att dessa transaktioner inte motsvarar den skattskyldiges normala verksamhet.

71. Denna motivering angavs, såsom klagandena i målet vid den nationella domstolen har påpekat, för övrigt klart i redogörelsen för skälen till förslaget till rådets sjätte direktiv som kommissionen framlade den 29 juni 1973.(13)

72. Begreppet anläggningstillgångar enligt artikel 19 i sjätte direktivet skall således inte inbegripa tillgångar beträffande vilka förvärvet och därefter försäljningen utgör en integrerad del av den skattskyldiges normala verksamhet som är mervärdesskattepliktig. När detta förvärv och denna avyttring ingår i denna normala verksamhet skall den skattskyldige använda de förvärvade varorna och tjänsterna för att utöva sin beskattade verksamhet. Den omsättning som kan hänföras till avyttringen av sådana tillgångar skall således beaktas vid beräkningen av den avdragsgilla andelen för att denna skall kunna återspegla den skattskyldiges regelbundna verksamhet och följaktligen den del av användningen som avser den beskattade verksamheten när det är fråga om varor och tjänster som har en blandad användning. I sämsta fall ger denna del av användningen inte den skattskyldige möjlighet att erhålla återbetalning av den mervärdesskatt som han har rätt att göra gällande och målet avseende neutralitet i det gemensamma mervärdesskattesystemet är inte uppnått.

73. I förevarande fall framgår det av de uppgifter som den hänskjutande domstolen har lämnat att köpet och försäljningen av de bilar som leasades ut var yrkesmässigt och systematiskt organiserat och att de förväntade intäkterna från försäljningen hade beaktats vid fastställandet av leasingavgiften. Av detta följer att försäljningen av dessa bilar inte har karaktären av en underordnad verksamhet, utan utgjorde en normal och regelbunden verksamhet. Det antal bilar som Erhvervsfinans sålde under år 1998 bekräftar, såsom kommissionen har påpekat, denna bedömning.

74. Under dessa omständigheter kan det enligt min mening inte ifrågasättas att de allmänna omkostnader som detta företag haft för sina affärslokaler, sina kontorsmöbler, sin datorutrustning, sin telefon, granskningen av räkenskaperna m.m. likaså har bidragit till att dessa försäljningar har kunnat förverkligas. Det förefaller således vara motiverat att den omsättning som kan hänföras till dessa allmänna omkostnader skall beaktas vid beräkningen av den avdragsgilla andelen för att den skattskyldige verkligen skall avlastas från den del av mervärdesskatten som belastar de

allmänna omkostnader som bidragit till att den beskattade verksamheten har kunnat bedrivas.

75. Detta är skälet till att jag föreslår att den undersökta frågan skall besvaras så att uttrycket "anläggningstillgångar som används av den skattskyldiga personen i hans rörelse" i artikel 19.2 i sjätte direktivet skall tolkas så att det inte omfattar de tillgångar som ett leasingföretag köper för att dels leasa ut dem, dels sälja dem vidare när leasingavtalen har löpt ut, eftersom försäljningen av dessa tillgångar efter uthyrningens slut utgör en integrerad del av detta företags normala ekonomiska verksamhet.

IV – Förslag till avgörande

76. Mot bakgrund av det ovan anförda föreslår jag att domstolen skall besvara frågan från Højesteret enligt följande:

Uttrycket "anläggningstillgångar som används av den skattskyldiga personen i hans rörelse" i artikel 19.2 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, skall tolkas så att det inte omfattar de tillgångar som ett leasingföretag köper för att dels leasa ut dem, dels sälja dem vidare när leasingavtalen har löpt ut, eftersom försäljningen av dessa tillgångar efter uthyrningens slut utgör en integrerad del av detta företags normala ekonomiska verksamhet.

1 – Originalspråk: franska.

2 – Rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28) (nedan kallat sjätte direktivet).

3 – Nedan kallat Erhvervsfinans.

4 – Dom av den 1 februari 1977 i mål 51/76, Verbond van Nederlandse Ondernemingen (REG 1977, s. 113).

5 – Rådets andra direktiv 67/228/EEG av den 11 april 1967 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Struktur och villkor för tillämpningen av ett gemensamt system för mervärdesskatt (EGT 71, s. 1303) (nedan kallat andra direktivet). Enligt artikel 17 i detta direktiv hade medlemsstaterna möjlighet att för en övergångsperiod helt eller delvis undanta anläggningstillgångar från avdragssystemet.

6 – Dom av den 30 mars 2006 i mål C-184/04, Uudenkaupungin Kaupunki (REG 2006, s. I-3039), punkt 25.

7 – Se även, för ett liknande resonemang, dom av den 15 december 2005 i mål C-63/04, Centralan Property (REG 2005, s. I-11087), punkt 55.

8 – Punkt 12.

9 – Punkt 17.

10 – Se särskilt dom av den 15 juli 2004 i mål C-321/02, Harbs (REG 2004, s. I-7101), punkt 28 och där angiven rättspraxis. Se, för en senare tillämpning, dom av den 25 oktober 2007 i mål C-174/06, CO.GE.P (REG 2007, s. I-0000), punkt 30.

11 – Dom av den 22 juni 1993 i mål C-333/91, Sofitam (REG 1993, s. I-3513), punkt 10.

12 – Dom av den 11 juli 1996 i mål C-306/94, Régie Dauphinoise (REG 1996, s. I-3695), punkt 21.

13 – Förslag till rådets sjätte direktiv om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (Europeiska gemenskapernas bulletin, tillägg 11/73). Enligt detta förslag motiverades artikel 19.2 på följande sätt:

”De förhållanden som avses i denna punkt skall undantas från beräkningen av andelen, för att hindra att de skall kunna snedvrider den verkliga betydelsen i den mån som dessa förhållanden inte återspeglar den skattskyldiges yrkesverksamhet. Detta är fallet med försäljning av anläggningstillgångar och med fastighetstransaktioner och finansiella transaktioner som endast genomförs som en underordnad verksamhet, det vill säga som endast har en underordnad eller tillfällig betydelse i förhållande till företagets totala omsättning. Dessa transaktioner undantas för övrigt endast om de inte omfattas av den skattskyldiges normala yrkesverksamhet” (s. 20).