

61992C0291

Förslag till avgörande av generaladvokat Van Gerven föredraget den 15 september 1993. - Finanzamt Uelzen mot Dieter Armbrecht. - Begäran om förhandsavgörande: Bundesfinanzhof - Tyskland. - Mervärdeskatt - Skattepliktiga transaktioner. - Mål C-291/92.

Rättsfallssamling 1995 s. I-02775

Generaladvokatens förslag till avgörande

1 Förevarande mål handlar om en begäran om förhandsavgörande från den tyska Bundesfinanzhof som rör tolkningen av artiklarna 5.1, 17.2 och 20.2 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter - Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund(1) (nedan kallat "direktivet"). Frågorna har ställts inom ramen för en tvist mellan Finanzamt Uelzen (nedan kallat "Finanzamt") och Dieter Armbrecht.

Faktiska omständigheter

2 Armbrecht ägde för sin hotellverksamhet en fastighet som innefattade ett familjepensionat, en restaurang samt en lägenhet för privat bruk. År 1981 sålde han denna fastighet för 1 150 000 DM. Enligt den tyska "Umsatzsteuergesetz" (omsättningsskattelag) från 1980 (nedan kallad "UStG 1980"), är en sådan försäljning i princip undantagen från omsättningsskatt(2). Om emellertid försäljningen är en transaktion som "sker till en annan näringsidkare och för dennes rörelse", kan näringsidkaren behandla den som en skattepliktig transaktion(3). Armbrecht har frivilligt valt att låta beskatta försäljningen av sin fastighet i enlighet med den sistnämnda bestämmelsen.

I sin deklaration för omsättningsskatt för år 1981, ansåg Armbrecht emellertid att endast försäljningen av den del som användes yrkesmässigt var omsättningsskattepliktig. Han ansåg att priset 157 705 DM för den lägenhet som var för privat användning var undantaget från omsättningsskatteplikten. Han har påstått att han vid försäljningen av sin fastighet endast fakturerat köparen omsättningsskatt för den del av fastigheten som tillhör den yrkesmässiga verksamheten och inte på den del som är avsedd för privat användning(4).

3 Efter en undersökning på plats underkände Finanzamt denna klassificering och lät även försäljningen av den privata bostaden omfattas av omsättningsskatteplikt. Den anser närmare bestämt att det i praktiken var omöjligt att dela upp Armbrechts fastighet i en del avsedd för privat användning och i en del avsedd för yrkesmässig användning. Vissa delar av fastigheten hade nämligen både yrkesmässig och privat karaktär(5). Eftersom tomten och byggnaden enligt tysk civilrätt utgjorde en enda och samma enhet(6) utgjorde de, enligt Finanzamt, detta även i skatterättsligt avseende(7).

Armbrecht väckte talan mot Finanzamts beslut vid Finanzgericht, vilken biföll hans talan. Finanzgericht ansåg att en fastighet som till en del användes för yrkesmässigt bruk och till en del som bostad, ur skatterättslig synpunkt - till skillnad från civilrättslig synpunkt - utgjorde två skilda ekonomiska tillgångar. Eftersom Armbrecht inte fakturerat köparen av den privata lägenheten omsättningsskatt var han inte heller skyldig att betala denna skatt.

4 Finanzamt överklagade Finanzgerichts beslut till Bundesfinanzhof. Överklagandet har föranlett en begäran om förhandsbesked avseende tre frågor, vilka alla tre i huvudsak syftar till att utreda huruvida enligt direktivet - och således även enligt den tyska lagstiftning som antagits för att genomföra detta - en särskild skatterättslig status kan tilldelas den för privat bruk avsedda delen av en sådan fastighet som Armbrechts. På grund av den tekniska karaktären kommer jag att kortfattat föra in var och en av frågorna, vilka återges i sin helhet i förhandlingsrapporten, i sitt sammanhang i gemenskapsrätten och i den tyska nationella rätten på området omsättningsskatt.

Den första frågan

5 Enligt artikel 2.1 i direktivet, vilket införlivats i tysk rätt genom 1 § första stycket punkt 1 i UStG 1980, skall mervärdesskatt betalas för:

"leverans av varor och tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium av en skattskyldig person i denna egenskap".

Artikel 5.1 i direktivet, vilken införlivats i 3 § första stycket i UStG 1980 innebär att med "leverans av en vara" avses:

"överföring av rätten att såsom ägare förfoga över en tillgång".

Bundesfinanzhof frågar nu om "vid försäljning av en fastighet den del därav som används i en rörelse utgör en självständig enhet som är föremål för en leverans i den mening som avses i artikel 5.1 i direktivet", eller om - såsom jag förstår denna fråga - endast försäljningen av både den del som är avsedd för privat bruk och av den del som är avsedd för yrkesmässigt bruk tillsammans kan klassificeras som leverans enligt artikel 5.1. Under den förstnämnda hypotesen är den del som är avsedd för privat bruk inte omsättningsskattepliktig eftersom och under förutsättning att (se nedan punkt 13), säljaren inte handlar i egenskap av skattskyldig enligt artikel 2.1 i direktivet.

6 Enligt min uppfattning saknas det stöd för det av Finanzamt och den tyska regeringen anförda argumentet att en sådan fastighet som Armbrechts utgör en enda tillgång enligt tysk civilrätt och att den därför också måste vara en enhet ur skatterättslig synvinkel(8). Oberoende av frågan huruvida det är lämpligt att tolka skatterätten och civilrätten analogt kan man inte göra tolkningen av gemenskapsrätten - i detta fall direktivet, vilket genomförts genom den tyska Umsatzsteuergesetz - beroende av tolkningen av en enda medlemsstats interna rätt.

Domstolen har nämligen tidigare alltid slagit fast att de begrepp som används i mervärdesskattedirektiven skall ges en gemenskapsrättslig innebörd, utom när direktiven själva överlåter åt medlemsstaterna att definiera innebörden i ett begrepp(9). Vad närmare bestämt gäller definitionen av begreppet "leverans" enligt artikel 5.1 i direktivet måste enligt domstolens uppfattning de definitioner som görs i medlemsstaternas interna rätt rätta sig efter en sammanhängande gemenskapsrättslig uppfattning.

"Denna bedömning överensstämmer med direktivets syfte, vilket bland annat är att det gemensamma systemet för mervärdesskatt skall grundas på en enhetlig definition av de skattepliktiga transaktionerna. Detta syfte skulle äventyras om förutsättningarna för att leverans av varor skall anses föreligga ... vore beroende av villkor som varierade från en medlemsstat till en annan, såsom är fallet i fråga om de civilrättsliga reglerna för överlåtelse av egendom"(10).

7 För övrigt skall det uppmärksammas att det inte alls står klart att tysk civilrätt hindrar att en fastighet vid behov delas upp i två ekonomiskt självständiga enheter. Kommissionen uppger nämligen i sitt yttrande till domstolen att delägarskap ("Teilbesitz") till egendom förekommer i den tyska civillagen ("Bürgerliches Gesetzbuch", nedan kallad "BGB")(11) och att det i den tyska lagen om ägande av lägenheter ("Wohnungseigentumsgesetz" eller WEG) föreskrivs vissa former av delad juridisk eller ekonomisk äganderätt(12). Vidare föreskrivs, enligt kommissionen, i 93 § i BGB endast beträffande de "väsentliga beståndsdelarna" i en tillgång - det vill säga de delar som "inte kan skiljas från varandra utan att den ena eller den andra av dem förstörs eller ändras väsentligt" - att de inte kan vara föremål för särskilda rättigheter. Jag anser det dock osannolikt (och för övrigt har ingen av parterna hävdats det) att de delar av en och samma fastighet som används i rörelsen och de delar av fastigheten som används privat som sådana utgör väsentliga beståndsdelar av fastigheten i den mening som avses i den nämnda bestämmelsen.

Slutligen har det vid sammanträdet framgått att det i den tyska lagstiftningen om beskattningen av fastigheter för yrkesmässig användning föreskrivs en obligatorisk uppdelning i olika enheter av en byggnad som används för flera olika ändamål. Varför skulle en sådan uppdelning vara omöjlig när det gäller omsättningsskatten?

8 Jag är därför som sagt av den uppfattningen att tysk civilrätt inte kan vara avgörande vid tolkningen av artikel 5.1 i direktivet sådan denna införlivats i 3 § första stycket i UStG 1980. Hur dessa bestämmelser skall tolkas bör snarare avgöras mot bakgrund av domstolens dom av den 6 maj 1992 i de Jongmålet(13).

Denna dom rör tolkningen av artikel 5.6 i direktivet och meddelades en kort tid efter det att Bundesfinanzhof den 28 april 1992 hade beslutat att ställa de frågor som ligger till grund för detta mål. Enligt denna artikel likställs med en skattepliktig leverans som sker mot vederlag

"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".

9 Entreprenören de Jong hade för privat bruk och således utan skyldighet att betala omsättningsskatt förvärvat en tomt på vilken det fanns en byggnad. Senare sålde han ungefär hälften av tomten utan att ta ut omsättningsskatt. Därefter rev han byggnaden och uppförde som ett led i sin rörelse två bostadshus, det ena till den som köpt hälften av tomten och det andra till sig själv. Den sistnämnda byggnaden använde han sedan uteslutande för privat bruk. I sin deklaration till omsättningsskatt behandlade han de varor och tjänster som han tagit ut ur sin rörelse för att uppföra sitt bostadshus som skattepliktiga enligt den ovan nämnda artikel 5.6. Tomten ansåg han däremot vara befriad från skatteplikt på grund av att den hela tiden varit hans privata egendom.

De nederländska myndigheterna beslutade emellertid att även den tomt som bostadshuset var uppfört på skulle anses som skattepliktig eftersom

"uppförandet av bostadshuset på en tomt som ställts till rörelsens förfogande för detta ändamål hade i omsättningsskattehänseende lett till att en ny fastighet, som bestod av byggnaden och den därtill hörande tomten, uppstod" (punkt 13).

Domstolen förkastade denna uppfattning och slog uttryckligen fast att

"oavsett frågan om tomten och byggnaden kan skiljas från varandra enligt den nationella rätten ... skall vid tillämpningen av artikel 5.6 i det sjätte direktivet om mervärdesskatt skillnad göras mellan beskattning av en tomt som en skattskyldig äger som privatperson och beskattningen av en byggnad som den skattskyldige har uppfört på denna tomt som ett led i sin rörelse" (punkt 19).

10 Den fråga som domstolen besvarade i de Jongmålet skiljer sig inte på något väsentligt sätt från den nu behandlade frågan. I båda fallen handlar det huvudsakligen om att få veta om huruvida artikel 5 i direktivet innebär att två delar av en fastighet (tomt och byggnad eller den del av en byggnad som används i en rörelse och den del som används privat), som ekonomiskt sett kan åtskiljas men som tydligen enligt medlemsstatens nationella rätt inte kan delas upp eller skall anses utgöra en ekonomisk enhet, endast kan ge upphov till en enda skattepliktig transaktion.

Av domen i de Jongmålet framgår det klart att en tomt som är avsedd att bebyggas och som är och förblir en skattskyldigs privata egendom har en annan ställning i fråga om omsättningsskatt än en byggnad som den skattskyldige har uppfört på denna tomt som ett led i sin rörelse och som följaktligen hör till rörelsens tillgångar. Den omständigheten att en byggnad som har uppförts inom ramen för rörelsen utgör en enhet, tillsammans med den privat ägda tomten på vilken den är uppförd, enligt nationell rätt innebär inte - i motsats till vad den nederländska regeringen (men inte den tyska)(14) hävdade i de Jongmålet(15) - att tomten och byggnaden, vid en tillämpning av direktivet, skall ses som en enhet, som hör till de skattepliktiga tillgångarna i rörelsen.

11 Även detta mål rör två delar av en fast egendom, nämligen den del av en byggnad som används i en rörelse och den del som används privat, varav den sistnämnda delen redan före överlåtelsen användes privat och också blev överlåtten som sådan av den skattskyldige. Liksom i de Jongmålet måste det, vid tillämpningen av direktivet, antas att de båda delarna kan överlåtas var för sig. Detta innebär närmare bestämt att den del av byggnaden som används i rörelsen tagen för sig kan vara föremål för leverans i den mening som avses i artikel 5.1 i direktivet. Detta motsägs inte av Finanzamts argument att den omständigheten att fastigheten innehåller flera delar som används både privat och i rörelsen omöjliggör en uppdelning av denna egendom i en del som används i rörelsen och en del som används privat (se ovan punkt 3). Det skulle nämligen fortfarande vara möjligt att i procent beräkna i vilken omfattning de gemensamma delarna används i rörelsen respektive privat. De tyska skattemyndigheterna (för omsättningsskatt) förefaller för övrigt vara mycket vana vid denna sorts beräkningar(16).

12 Det ovan utvecklade resonemanget, vilket härrör från de Jongmålet, förefaller enligt min mening vara det som bäst stämmer överens med artikel 5.1 i direktivet. Enligt denna artikel (se ovan punkt 5) skall med "leverans av varor" förstås "överföring av rätten att såsom ägare förfoga över egendom". Av denna definition drar jag slutsatsen att det avgörande är vilken ekonomisk roll som överlåtaren, i egenskap av den som hade rätt att förfoga över egendomen, har tillmätt denna. Det har inte bestritts att Armbrecht använt vissa delar av egendomen i sin rörelse och andra privat före överlåtelsen.

Detta vederlägger det argument som framförts under sammanträdet och som innebär att uppdelning efter hur en fastighet som skall säljas används skulle kunna leda till en plötslig ändring av föremålet för försäljningen(17). Enligt min uppfattning är nämligen, som framgår av artikel 5.1, det avgörande situationen när egendomen överlåts, det vill säga när ägaren till egendomen har "rätten att såsom ägare förfoga över egendomen". Det är således det sätt på vilket egendomen är uppdelad vid överlåtelsen som är avgörande för hur den skall behandlas i skattehänseende.

Ändringar som sker efter överlåtelsen har inte någon betydelse i detta avseende(18).

13 Jag skulle vilja förtydliga detta enligt följande. Undantag från omsättningsskatteplikt förutsätter att den bostadsfastighet som skall säljas har hållits utanför eller förts ut från omsättningsskattesystemet. En del av en fastighet som används yrkesmässigt kan således bli föremål för en separat skattepliktig leverans - eller annorlunda uttryckt försäljningen av den del av egendomen som används privat är undantagen från omsättningsskatteplikt - endast om den privata delen vid försäljningstidpunkten verkligen hör till säljarens privata förmögenhet.

Detta är, som kommissionen korrekt har påpekat, inte fallet när säljaren själv betalat och dragit av omsättningsskatt när han köpte fastigheten. I så fall ingår fastigheten inte i säljarens privata förmögenhet även om den endast har använts privat. Försäljningen av en fastighet som endast har använts privat undantas inte heller från omsättningsskatt om säljaren fakturerar köparen omsättningsskatt(19). I de båda nämnda fallen har säljaren nämligen underförstått tillkännagett att fastigheten föll under tillämpningsområdet för omsättningsskattesystemet.

Omvänt måste en säljare, som själv inte betalat och gjort avdrag för omsättningsskatt vid köpet och som inte därefter gjort något för att föra in fastigheten i omsättningsskattesystemet, enligt min uppfattning, ha rätt till undantag från denna skatt när han säljer den privata delen av sin fastighet.

14 Som svar på den första frågan drar jag således slutsatsen att en yrkesmässigt använd del av en fastighet, vid försäljning av fastigheten, som sådan är föremål för en leverans i den mening som avses i artikel 5.1 i direktivet och att den del av fastigheten som är en del av säljarens privata förmögenhet inte är föremål för en och samma skattepliktiga leverans, i den mening som avses i den nämnda bestämmelsen, som den del av fastigheten som används yrkesmässigt - under förutsättning att säljaren hållit den privata delen utanför tillämpningsområdet för omsättningsskatten.

Den andra frågan

15 Denna fråga rör avdrag för ingående skatt. Detta avdrag som behandlas i avdelning XI (artiklarna 17-20) i direktivet är avsett att hindra att omsättningsskatt betalas för hela priset för en vara eller tjänst när beståndsdelarna i varan eller tjänsten redan har varit föremål för denna skatt. Systemet med avdrag för ingående skatt är således avsett att garantera omsättningsskattens neutralitet, vilket framgått redan av artikel 2 i det första mervärdesskattedirektivet(20):

"Principen om det gemensamma systemet för mervärdesskatt innebär tillämpning på varor och tjänster av en allmän skatt på konsumtion som är exakt proportionell mot priset på varorna och tjänsterna, oavsett antalet transaktioner som äger rum under produktions och distributionsprocessen före det led där skatten tas ut.

På varje transaktion skall mervärdesskatt, beräknad på varornas eller tjänsternas pris enligt den skattesats som är tillämplig på sådana varor eller tjänster, tas ut efter avdrag av det mervärdesskattebelopp som burits direkt av de olika kostnadskomponenterna" (min kursivering).

16 Artikel 17.2 i det sjätte direktivet (vilket behandlas här) genom vilken denna princip genomförs(21), stadgar att den ingående skatten får dras av "i den mån varorna och tjänsterna används i samband med den skattskyldiga personens skattepliktiga transaktioner". Bundesfinanzhof har frågat domstolen om en sådan vara som Armbrechts fastighet i sin helhet skall anses använd, i den mening som avses i den nämnda bestämmelsen, i samband de skattepliktiga transaktionerna, eller om detta är fallet bara med den del som används i den yrkesmässiga verksamheten.

Om domstolen inte instämmer i mitt svar på den första frågan och anser att en näringsidkare som Armbrecht också är skyldig att erlägga omsättningsskatt på försäljningspriset för den del av

fastigheten som används privat, uppkommer det inte något problem. I så fall är det uppenbart att han även kan göra avdrag för den ingående skatten på denna del av försäljningen. Däremot uppkommer det ett problem om domstolen, i enlighet med mitt förslag, besvarar den första frågan jakande. I så fall måste man nämligen ställa sig frågan om en näringsidkare som inte är skattskyldig till omsättningsskatt för ett visst belopp har rätt att göra avdrag för den ingående omsättningsskatt som är hänförlig till detta belopp eller inte.

17 I domen av den 11 juli 1991 i Lennartzmålet, som jag redan hänvisat till, har domstolen slagit fast att en skattskyldig som använt en vara såväl yrkesmässigt som privat i princip har en oinskränkt rätt att göra avdrag för ingående skatt "oavsett hur begränsad den yrkesmässiga användningen har varit"(22).

Det föreligger emellertid, som Bundesfinanzhof korrekt har påpekat, en väsentlig skillnad mellan förhållandena i Lennartzmålet och de förhållanden som skall bedömas i förevarande mål. Lennartzmålet rörde en bil beträffande vilken domstolen inte kunde avgöra exakt vilka delar som var avsedda för privat användning och vilka delar som var avsedda för yrkesmässig verksamhet. Förevarande mål rör däremot en fastighet, i vilken domstolen exakt kan urskilja en del som är avsedd för privat användning och en del som är avsedd för yrkesmässig verksamhet. Lennartsmålet rörde med andra ord en enda ekonomisk tillgång vilken var skattepliktig i sin helhet och som användes både för yrkesmässig och privat användning. Förevarande mål rör två delar av en fastighet, vilka måste anses utgöra skilda ekonomiska tillgångar (se ovan punkt 10), av vilka den ena används yrkesmässigt och således är skattepliktig, medan den andra används privat och således inte är skattepliktig.

18 Jag anser att avdrag för ingående skatt inte kan göras beträffande den del som inte är skattepliktig. Den principiella neutraliteten i omsättningsskattesystemet kräver nämligen att det finns ett logiskt samband mellan i vilken mån en vara är skattepliktig och i vilken mån avdrag får göras för ingående skatt.

Detta samband anges redan i direktivet, enligt vilket det är tillåtet att dra av ingående skatt "i den mån" varorna och tjänsterna är avsedda för en skattepliktig användning (se ovan punkt 16). Det utgör också utgångspunkt för domstolens rättspraxis om omsättningsskatt på fastigheter:

"Som domstolen har påpekat i domen av den 5 maj 1982 (Schul, 15/81, Rec. s. 1409), består en av mervärdesskattesystemets grundsatser i att mervärdesskatt endast kan tas ut på varje transaktion efter avdrag för det mervärdesskattebelopp som burits direkt av de olika komponenter som ingår i priset för varan eller tjänsten ..." (min kursivering)(23).

Det nära sambandet mellan skatteplikt och avdragsrätt för ingående skatt skulle brytas om en icke skattepliktig del av en fastighet kunde grunda rätt till avdrag för ingående skatt, vilket då skulle dras av från den skatt som skulle betalas för den skattepliktiga delen av samma egendom.

19 Som svar på den andra frågan drar jag därför slutsatsen att den del av en fastighet, som används privat och som därför är undantagen från skatt i enlighet med den tolkning av artikel 5.1 som föreslås ovan (punkt 13), inte används i samband med skattepliktiga transaktioner i den mening som avses i artikel 17.2 i direktivet och således inte kan ge rätt till avdrag för ingående skatt. Det skall för övrigt påpekas att detta överensstämmer med Lennartzdomen. I den domen har domstolen slagit fast att en bil som vid försäljningstidpunkten var omsättningsskattepliktig i sin helhet, även måste ge rätt till avdrag utan begränsning för hela den ingående skatten. På motsvarande sätt föreslår jag att domstolen skall slå fast att en fastighet, som endast till en del är omsättningsskattepliktig när den säljs, endast kan ge rätt till avdrag för en del av den ingående skatten. Det bakomliggande resonemanget är detsamma.

Den tredje frågan

20 Med sin tredje fråga önskar Bundesfinanzhof få veta om en eventuell jämkning av ett avdrag för ingående skatt kan begränsas till den del av en fastighet som används yrkesmässigt. En sådan jämkning, vilken i Tyskland regleras i 15 a § i UStG 1980, behandlas i artikel 20 i direktivet. Denna artikel stadgar bland annat:

"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 ...

2. När det gäller anläggningstillgångar, skall jämkningen fördelas över fem år inklusive det år då varorna förvärvades eller tillverkades.

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

21 På samma sätt som svaret på den andra frågan följer logiskt av svaret på den första frågan återfinns svaret på den tredje frågan i svaret på den andra frågan. Som svar på den frågan (se ovan punkt 19) har jag förklarat att den del av en fastighet som används privat, och som därför är undantagen från skatt, inte används i samband med skattepliktiga transaktioner i den mening som avses i artikel 17.2 i direktivet och kan således inte ge rätt till avdrag för ingående skatt. När avdrag inte skall göras för ingående skatt kan det inte heller ske någon jämkning av något sådant avdrag.

22 Jämkning av avdrag för ingående skatt med stöd av artikel 20.2 i direktivet kan således tveklöst begränsas till den del av en fastighet som används yrkesmässigt, varför den tredje frågan skall besvaras jakande. Vidare gäller att eftersom jämkning av avdrag endast kan ske när avdrag kan göras, kan jämkning inte ske beträffande den del av en fastighet som ingår i säljarens privata förmögenhet.

Sammanfattning

23 Jag föreslår att domstolen besvarar de ställda frågorna enligt följande:

1. En yrkesmässigt använd del av en fastighet är vid försäljningen av fastigheten som sådan föremål för en leverans i den mening som avses i artikel 5.1 i rådets direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 - under förutsättning att den privat använda delen av denna fastighet vid försäljningstidpunkten utgör en del av säljarens privata förmögenhet och att den har hållits utanför omsättningsskattens tillämpningsområde.

2. I den mån den del av en fastighet som används privat i enlighet med det föregående är undantagen från omsättningsskatt används den inte i samband med skattepliktiga transaktioner i den mening som avses i artikel 17.2 i direktiv 77/388/EEG.

3. Jämkning av avdrag för ingående skatt med stöd av artikel 20.2 i direktiv 77/388/EEG kan således tveklöst begränsas till den del av en fastighet som används yrkesmässigt. Vidare kan denna jämkning inte ske beträffande den del av en fastighet som ingår i säljarens privata förmögenhet och som är undantagen från omsättningsskatt i enlighet med svaret på den första frågan.

(1) - EGT nr L 145, 13.7.1993, s. 1.

(2) - Detta förklaras av att en sådan försäljning redan omfattas av "Grunderwerbsteuergesetz", vilket är en tysk lag om stämpelskatt för förvärv av fast egendom. Se 4 § punkt 9 a i UStG 1980 vilken motsvarar artikel 13 B g i direktivet.

(3) - Se artikel 9 i UStG, vilken motsvarar artikel 13 C i direktivet. Att välja att bli beskattad kan vara ekonomiskt fördelaktigt av det skälet att det medför rätt till avdrag för ingående skatt (se nedan punkt 15) (se 15 § 2 i UStG 1980).

(4) - Även om den köpeskillning som bestämts i den handling som upprättats av notarien uppgick till 1 150 000 DM "jämte 13 procent mervärdesskatt", uppges hänvisningen till mervärdesskatt endast ha avsett de delar av fastigheten som används yrkesmässigt.

(5) - Bundesfinanzhof anför som exempel "värmeanläggningen, taket, trapphuset och de bärande delarna av huset".

(6) - Närmare bestämt i den mening som avses i 90 § i Bürgerliches Gesetzbuch (BGB).

(7) - Närmare bestämt i den mening som avses i 3 § 1 i UStG 1980.

(8) - Dessutom har domstolen redan förkastat ett liknande argument i sin dom av den 8 juli 1986 (mål 73/85, Kerrutt, Rec. s. 2219), som även rör uppbörd av omsättningsskatt avseende en fastighet. Domen rör uppförande av en fastighet inom ramen för en juridisk modell som kallas "Bauherrenmodell", vilken innebär att de samägande personerna köper en tomt och sluter ett entreprenadavtal om uppförandet av en byggnad på denna tomt. Trots rättspraxis från Bundesfinanzhof som innebär att köpeavtalet och entreprenadavtalet skall betraktas som en enda transaktion när det gäller "Grunderwerbsteuer" (se ovan fotnot 2), "i den mån som de båda kontrakten är beroende av varandra för sin existens" (punkt 4) har domstolen slagit fast att tillhandahållande av tjänster inom ramen för ett entreprenadavtal "inte kan anses bilda en enhet" tillsammans med en försäljning av en fastighet som görs av en annan entreprenör än den som tillhandahåller tjänsterna (punkt 15).

(9) - Se dom av den 1 februari 1977, Verbond van Nederlandse Ondernemingen, 51/76, Rec. 1977, s. 113, punkterna 10 och 11.

(10) - Se dom av den 8 februari 1990, Safe, C-320/88, Rec. s. I-285, punkt 8. Se även punkt 11 i mitt förslag till avgörande beträffande domen av den 4 december 1990, van Tiem, Rec. s. I-4363, på sidan 4377.

(11) - 865 § i BGB avser ägande av del av egendom "insbesondere abgesonderte Wohnräume oder andere Räume" (särskilt avskilda rum eller andra rum).

(12) - Kommissionen nämner den särskilda äganderätt ("Sondereigentum"), vilken kan tillämpas på en lägenhet eller på några rum (3 § i WEG) samt begreppen hyra på obestämd tid eller kommersiell hyra på obestämd tid (31 § i WEG).

(13) - Mål C-20/91, Rec. s. I-2847.

(14) - En kort jämförelse bör göras mellan den tyska regeringens inställning i de Jong-målet och dess ståndpunkt i detta mål. Enligt 94 § 1 st. i BGB utgör en tomt och en byggnad som finns på tomten oupplösligt förbundna "väsentliga beståndsdelar" av en och samma egendom. Trots detta hävdade den tyska regeringen precis som kommissionen i de Jong-målet att tomt och byggnad ur omsättningskattesynpunkt skulle kunna behandlas olika. Det framgår inte varför samma regering nu intar motsatt ståndpunkt, särskilt som det inte står klart att de delar som berörs i målet utgör "väsentliga beståndsdelar" av samma egendom enligt tysk rätt.

(15) - Se punkterna 13 och 14 i domen.

(16) - Se i detta avseende domen av den 11 juli 1991, Lennartz, C-97/90, Rec. s. I-3795, vilket rörde en tysk administrativ praxis som innebar att hänsyn inte skulle tas till yrkesmässig användning av egendom om denna användning understeg 10 procent av den sammanlagda användningen.

(17) - Företrädaren för Finanzamt har som exempel anfört en försäljning av en byggnad med 10 rum. Säljaren använder tre av rummen i sin rörelse och de sju andra privat. Köparen önskar däremot använda fem rum i sin rörelse och fem privat. Om man antar att de delar som används i rörelsen och de delar som används privat kan särskiljas, ändrar egendomen karaktär vid försäljningen. Tre rum för "yrkesmässig användning" levereras men fem tas emot, medan sju rum för "privat bruk" levereras men bara fem tas emot.

(18) - För övrigt kan ändringar efter överföringen väsentligt ändra föremålet för överlåtelsen också när egendomen inte är uppdelad, till exempel när en näringsidkare säljer den fastighet som han använt i sin rörelse till en person som vill göra den till privatbostad.

(19) - Det ankommer på den nationella domstolen att avgöra om Armbrecht har fakturerat omsättningsskatten för privatbostaden eller inte: se ovan fotnot 4.

(20) - Rådets direktiv 67/227/EEG av den 11 april 1967 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning om omsättningsskatter (EGT 1967, s. 1301). Angående denna artikels senare utveckling se generaladvokaten Jacobs förslag till avgörande beträffande Lennartz-domen, Rec. 1991, s. I-3815.

(21) - Se dom av den 21 september 1988, kommissionen mot Frankrike, 50/87, Rec. s. 4797, punkt 23.

(22) - Se den ovan i fotnot 16 nämnda Lennartz-domen, punkt 35. Se även punkterna 58 och 59 i generaladvokaten Jacobs förslag till avgörande, Rec. 1991, s. I-3826 och I-3827.

(23) - Se domstolens dom av den 14 februari 1985, Rompelman, 268/83, Rec. s. 655, punkt 16. Det målet rörde (framtida) förvärv och uthyrning av andelar i lägenheter.