

DOMSTOLENS DOM (sjätte avdelningen)
av den 11 juli 1991*

I mål C-97/90

har Finanzgericht München till domstolen gett in en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 177 i EEG-fördraget i det mål som pågår vid den nationella domstolen mellan

H. Lennartz, München,

och

Finanzamt München III.

Begäran avser tolkningen av artikel 20.2 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT nr L 145, s. 1, fransk version; svensk specialutgåva, del 09, volym 01).

DOMSTOLEN (sjätte avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden G. F. Mancini samt domarna T. F. O'Higgins, C. N. Kakouris, F. Schockweiler och P. J. G. Kapteyn,

generaladvokat: F. G. Jacobs,
justitiesekreterare: byrådirektören V. Di Bucci,

som beaktat de skriftliga yttrandena från

— den tyska regeringen genom Ernst Röder och Joachim Karl, förbundsökonomiministeriet, i egenskap av ombud,

* Rättegångsspråk: tyska.

- den franska regeringen genom Edwige Belliard, i egenskap av ombud, och Gérard de Bergues, i egenskap av biträdande ombud, utrikesministeriets rättsavdelning,
- Förenade kungarikets regering genom John Collins, treasury solicitor, i egenskap av ombud,
- Europeiska gemenskapernas kommission genom Henri Étienne, juridisk rådgivare vid kommissionen, i egenskap av ombud,

som beaktat förhandlingsrapporten,

som hört de muntliga yttrandena från den tyska regeringen, företrädd av Claus-Dieter Quassowski, förbundsekonominministeriet, i egenskap av ombud, från den brittiska regeringen, företrädd av David Anderson, barrister, och från kommissionen vid sammanträde den 7 mars 1991, och

som hört generaladvokatens förslag till avgörande vid sammanträde den 30 april 1991,

meddelar följande

dom

- 1 Genom beslut av den 24 januari 1990, som inkom till domstolen den 10 april samma år, har Finanzgericht München ställt flera frågor enligt artikel 177 i EEG-fördraget om tolkningen av rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT nr L 145, s. 1, nedan kallat "sjätte direktivet").
- 2 Frågorna har uppkommit i samband med en talan som väckts av Lennartz, skatterådgivare i München, mot en vägran från Finanzamt München III att bevilja honom retroaktiv jämkning av hans deklaration för mervärdesskatt för räkenskapsåret 1985.
- 3 Under 1985 och 1986 arbetade Lennartz delvis som anställd och delvis som självständig skatterådgivare. Han upprättade under denna period årliga deklARATIONER för mervärdesskatt för sin egen verksamhet. År 1985 köpte Lennartz

en bil för 20 206:15 tyska mark för vilken mervärdesskatt på 2 826:86 tyska mark tillkom. Under 1985 använde han detta fordon huvudsakligen för sitt eget privata bruk och endast i begränsad utsträckning, till ungefär 8%, i sitt företag. När han den 1 juli 1986 öppnade en egen skatterådgivningsbyrå, förde han med sig fordonet i företaget. I sin deklaration för mervärdesskatt för 1986 yrkade han i efterhand – med stöd av 15 a § i den tyska lagen om omsättningsskatt (Umsatzsteuergesetz 1980, nedan kallad "UStG"), som innehåller tillämpningsbestämmelser för artikel 20.2 i sjätte direktivet – avdrag med 282:98 tyska mark för förvärv av fordon, alltså 6/60 av den totala mervärdesskatt som han hade erlagt för bilen.

4 Finanzamt München III fann att Lennartz ursprungligen skulle anses ha skaffat bilen för privata ändamål och att han alltså inte hade rätt till jämkning enligt 15 a § i UStG om bilen senare användes i företaget. Finanzamts bedömning att bilen ursprungligen endast använts för privata ändamål grundade sig på tyska skattemyndigheters administrativa praxis, enligt vilken man i allmänhet inte tar hänsyn till nyttjande av varor i verksamheten när detta utgör mindre än 10% av det totala nyttjandet. Under dessa omständigheter vägrade Finanzamt München III att bevilja Lennartz retroaktiv jämkning av hans deklaration för mervärdesskatt för räkenskapsåret 1985.

5 Enligt Finanzgericht München uppstår ett visst tvivel vid tolkningen av 15 a § i UStG – enligt vilken en anläggningstillgång som en skattskyldig person först använt för sina privata ändamål och senare under påföljande år i sin rörelse aldrig berättigar till avdrag för mervärdesskatt – med hänsyn till sjätte direktivet, som inte utesluter en sådan avdragsrätt. Den nationella domstolen har således beslutat att förklara målet vilande och att ställa följande frågor till EG-domstolen:

"1. Skall artikel 20.2 i sjätte direktivet tillämpas på alla anläggningstillgångar som

- a) har levererats till en skattskyldig person av en annan skattskyldig person och som används av leveransmottagaren i samband med dennes skattepliktiga transaktioner någon gång inom en femårsperiod, inklusive det år då varorna förvärvades,

eller måste den ifrågavarande anläggningstillgången dessutom

- b) ha använts av den skattskyldige från förvärvsdagen i samband med dennes skattepliktiga eller skattefria transaktioner (i företaget) eller
- c) ha medförts i den skattskyldiges företag vid tidpunkten för förvärvet?

2. Om fråga 1 b) besvaras jakande:

Är tillämpningen av artikel 20.2 i sjätte direktivet på anläggningstillgångar som används av en skattskyldig person såväl i hans företag som för andra ändamål, i synnerhet privata (blandad användning), avhängig av en viss minsta användning av anläggningstillgången i företaget under det år då den förvärvades och, om så är fallet, hur skall man definiera denna minsta användning?

3. Om fråga 1 c) besvaras jakande:

Är användningen i ett företag av en anläggningstillgång lämnad åt den skattskyldiga personens eget godtycke eller förutsätter den att den skattskyldiga personen köper anläggningstillgången

- a) i avsikt att använda den i företaget, och måste användningen i sådant fall vara planerad att påbörjas
 - redan från tidpunkten för förvärvet, eller
 - vid en viss tidpunkt under det år anläggningstillgången förvärvas, eller
 - vid en tidpunkt före utgången av en femårsperiod, inklusive förvärvsåret?

och/eller

- b) skall anläggningstillgången faktiskt användas i rörelsen, och har det i sådant fall någon betydelse om användningen påbörjas
 - vid tidpunkten för förvärvet av anläggningstillgången, eller

- inom det år under vilket anläggningstillgången förvärvades, eller
- inom en femårsperiod, inklusive det år under vilket den förvärvades?

Angående punkterna a) och b):

Måste den planerade och/eller faktiska användningen i rörelsen vid blandad användning av en anläggningstillgång uppnå en viss miniminivå och hur skall denna minsta användning i sådant fall definieras?”

- 6 För en utförligare redogörelse för den juridiska ramen och för omständigheterna i tvisten vid den nationella domstolen, för rättegångens förlopp och de till domstolen ingivna yttrandena, hänvisas till förhandlingsrapporten. Handlingarna i målet i dessa delar återges i det följande endast i den mån domstolens argumentation kräver det.

Räckvidden av artikel 20.2 i sjätte direktivet (första frågan)

- 7 Denna fråga går i sin första del huvudsakligen ut på att fastslå om de regler för jämkning av ingående skatt som fastställs i artikel 20.2 i sjätte direktivet skall tillämpas när den skattskyldiga personen ursprungligen förvärvat anläggningstillgången för helt och hållet privata ändamål, men senare använder den för yrkesmässiga ändamål under den femåriga jämkningsperioden. Frågans andra del går ut på om det för en tillämpning av artikel 20.2 är tillräckligt att en privatperson förvärvat varor i egenskap av skattskyldig person eller om varorna också omedelbart måste användas i en ekonomisk verksamhet i den mening som avses i artikel 4 i sjätte direktivet.

Första frågans första del

- 8 Enligt artikel 17.1 i sjätte direktivet, som har rubriken ”Avdragsrättens inträde och räckvidd”, inträder avdragsrätten för mervärdesskatt samtidigt

som skattskyldigheten för avdragsbeloppet. Följaktligen kan endast den egenskap i vilken en privatperson uppträder vid den tidpunkten avgöra om avdragsrätt föreligger. Det framgår av artikel 17.2 att i den mån den skattskyldiga personen, när han uppträder som sådan, använder varorna i samband med sina skattepliktiga transaktioner, skall han ha rätt att dra av för den mervärdesskatt som skall betalas eller har betalats för dessa varor.

- 9 När varorna däremot inte används i den skattskyldiga personens ekonomiska verksamhet i den mening som avses i artikel 4, utan denne använder dem för sin privata konsumtion, kan avdragsrätt inte inträda.
- 10 När en skattskyldig person förvärvar varor för privat bruk uppfyller han för övrigt inte de administrativa och räkenskapsmässiga krav som reglerar den avdragsrätt som föreskrivs i artiklarna 18 och 22 i sjätte direktivet.
- 11 Själva ordalydelsen i artikel 20.2, som har rubriken "Jämkning av avdrag", bekräftar denna tolkning. Den artikeln innehåller ingen bestämmelse om en avdragsrätts inträde. Eftersom den endast omnämner jämkning av avdrag för anläggningstillgångar måste slutsatsen bli att inträdet för sådan avdragsrätt behandlas i andra bestämmelser i sjätte direktivet.
- 12 Det framgår av det sjätte direktivets system och av själva ordalydelsen i artikel 20.2 att sistnämnda bestämmelse endast fastställer den mekanism som möjliggör en beräkning av jämknings av de ursprungliga avdragen. Den kan därför inte medföra någon avdragsrätt och inte heller omvandla den skatt som har erlagts av en skattskyldig person i samband med dennes skattefria verksamhet till en avdragsgill skatt i den mening som avses i artikel 17.

Första frågans andra del

- 13 För att besvara första frågans andra del skall det framhållas att den ekonomiska verksamhet som avses i artikel 4.1 i sjätte direktivet enligt domstolens dom av den 14 februari 1985, Rompelman, punkt 22 (mål 268/83, Rec. s. 655) kan omfatta flera på varandra följande handlingar, såsom antyds i själva lydelsen av punkt 2 i den artikeln. Bland dessa handlingar skall förberedande verksamhet, såsom förvärv av medel för utnyttjande betraktas som ekonomisk verksamhet enligt den artikeln.

- 14 Av den domen följer att en privatperson som förvärvar varor för bruk i en ekonomisk verksamhet i den mening som avses i artikel 4 gör det i egenskap av skattskyldig person, även om varorna inte omedelbart används i den ekonomiska verksamheten.
- 15 Följaktligen är det en skattskyldig persons förvärv av varor, när han uppträder i egenskap av skattskyldig, som bestämmer när mervärdesskattesystemet och därmed också avdragsbestämmelserna skall tillämpas. Det bruk som görs av varorna, eller som planeras för dessa, bestämmer endast omfattningen av det ursprungliga avdrag som den skattskyldiga personen enligt artikel 17 har rätt till samt omfattningen av eventuella jämkningar under påföljande perioder.
- 16 Härav följer att en omedelbar användning av varor för skattepliktiga eller skattefria leveranser inte i sig utgör ett villkor för tillämpning av artikel 20.2.
- 17 Svaret på hela den första frågan blir således att artikel 20.2 i sjätte direktivet skall tillämpas när en privatperson förvärvar anläggningstillgångar i egenskap av skattskyldig person och använder dem i sin ekonomiska verksamhet i den mening som avses i artikel 4 i sjätte direktivet.

Minsta användning av en anläggningstillgång (fråga 2)

- 18 Med hänsyn till svaret på den första frågan saknas skäl att pröva den andra frågan.

Kriterier för att fastställa om en privatperson förvärvar varor i egenskap av skattskyldig person (frågorna 3 a och 3 b)

- 19 Med den tredje frågans båda första delar söker den nationella domstolen i huvudsak ett klarläggande av vilka kriterier som skall användas för att fastställa om en privatperson förvärvar varor i egenskap av skattskyldig person, när han inte omedelbart använder dem i sin ekonomiska verksamhet.

- 20 Svaret på den frågan är avhängigt av en bedömning av alla relevanta omständigheter, bl.a. vilket slags varor det är fråga om och den tid som förflutit mellan förvärvet av varorna och användningen av dessa i den skattskyldiga personens ekonomiska verksamhet. De jämningsperioder som fastställs i artikel 20.2 i sjätte direktivet har emellertid som sådana inget samband med frågan om huruvida varorna förvärvats för att användas i denna ekonomiska verksamhet.
- 21 Svaret på den tredje frågans båda första delar blir alltså att frågan om en skattskyldig person i ett enskilt fall har förvärvat varor för att använda dessa i sin ekonomiska verksamhet i den mening som avses i artikel 4 i sjätte direktivet är en sakfråga som skall bedömas med hänsyn till alla omständigheter i fallet, däribland vilket slags varor som berörs och den tid som förflutit mellan förvärvet av varorna och användningen av dessa i den skattskyldiga personens ekonomiska verksamhet.

Giltigheten av en regel som begränsar avdragsrätten för mervärdesskatt (fråga 3 c)

- 22 I den tredje frågans sista del undrar den nationella domstolen i huvudsak om en privatperson som förvärvar varor i egenskap av skattskyldig person och som har rätt att dra av den ingående skatt som skall betalas för dessa varor kan göra detta enligt sjätte direktivet, även om varornas användning i en ekonomisk verksamhet till en början och under en viss tidrymd är relativt begränsad.
- 23 Den tyska regeringen har under sammanträdet hävdad att tvisten vid den nationella domstolen begränsade sig till frågan om huruvida Lennartz kunde göra en jämkning i enlighet med artikel 20.2 i sjätte direktivet. Eftersom han inte har begärt ett ursprungligt avdrag för 1985 i enlighet med artikel 17.2 måste hans skattemässiga situation som fastställts för det året anses vara slutgiltig. Följaktligen måste de frågor som ställts besvaras utifrån principen att Lennartz inte hade rätt att göra avdrag för förvärv av bilen.
- 24 Beslutet om hänskjutande förefaller bekräfta den tyska regeringens påstående. Dessutom anser den tyska regeringen med rätta att begränsningen gäller för Lennartz rätt till ett ursprungligt avdrag för 1985 i enlighet med artikel 17.2. I den händelse den ifrågavarande regeln inte var giltig skulle Lennartz följaktligen inte kunna stödja sig på den, om han inte kunde begära ursprungligt

avdrag retroaktivt i enlighet med artikel 17.2, med tillämpning av den tyska lagstiftningen som antagits i enlighet med artikel 18.3 i sjätte direktivet.

- 25 Eftersom den nationella domstolen likväl uttryckligen väckt frågan om kravet på minsta användning måste det prövas om den ifrågavarande bestämmelsen kan medföra att avdragsrätt förvägras i det fall då anläggningstillgångarna faktiskt används, om än i begränsad utsträckning, i en skattskyldig persons ekonomiska verksamhet.
- 26 För att kunna besvara frågan från den nationella domstolen skall det för det första understrykas att användning av varor som ingår i en rörelses tillgångar för den skattskyldiges eget privata bruk eller för andra ändamål än hans rörelse – om mervärdesskatten på dessa varor är helt eller delvis avdragsgill – skall enligt artikel 6 i sjätte direktivet behandlas som tillhandahållande av tjänster mot vederlag. Det framgår av bestämmelsen i artikel 6.2 a i förening med bestämmelsen i artikel 11 A 1 c, att när en skattskyldig person förvärvar en vara som han delvis använder för sitt eget privata bruk, skall han anses tillhandahålla en tjänst mot vederlag som beskattas på grundval av hela kostnaden för tillhandahållandet av tjänsten. Följaktligen skall en privatperson, som använder en vara dels i samband med sina yrkesmässiga skattepliktiga transaktioner, dels för privata ändamål och som vid tidpunkten för förvärvet av varan helt eller delvis återfått den ingående mervärdesskatt som erlagts, anses använda varan helt och hållet i samband med sina skattepliktiga transaktioner i den mening som avses i artikel 17.2. Härav följer att en sådan privatperson i princip har rätt till fullständigt och omedelbart avdrag för den ingående skatt som erlagts vid förvärvet av varorna.
- 27 Bestämmelserna om fördelningen av den ingående skatten i artikel 17.5 omfattar endast jämkning efter det ursprungliga avdraget. Såsom domstolen anført i sin dom av den 21 september 1988, Kommissionen mot Frankrike, punkterna 16 och 17 (mål 50/87, Rec. s. 4797) framgår det av sjätte direktivets system, och i synnerhet av artiklarna 4 och 17, att det i avsaknad av bestämmelser som tillåter medlemsstaterna att begränsa de skattskyldigas avdragsrätt måste vara möjligt att omedelbart utöva denna rätt för hela beloppet av den skatt som hänför sig till ingående transaktioner. Eftersom sådana begränsningar måste tillämpas på ett likartat sätt i samtliga medlemsstater är undantag tillåtna bara i de fall som uttryckligen anges i nämnda direktiv.

- 28 Då det inte finns någon bestämmelse som utesluter rätten till avdrag när användningen av varorna i en ekonomisk verksamhet ligger under en viss nivå, och med hänsyn till de uttryckliga bestämmelserna i artikel 17.5 e och i artikel 18.4 i sjätte direktivet, saknas grund att tolka artikel 17 så att den implicit innehåller en sådan regel.
- 29 Slutsatsen blir därför att medlemsstaterna saknar befogenhet att begränsa avdragsrätten, även när användningen av varorna i en ekonomisk verksamhet är starkt begränsad, utom när de kan stödja sig på något av de undantag som fastställs i sjätte direktivet.
- 30 I artikel 27.1 och 27.5 i sjätte direktivet, som ingår i avdelning XV ("Förenklingsförfaranden"), fastställs två förfaranden för godkännande av åtgärder som avviker från direktivet, och båda dessa kan i princip tillämpas på den omtvistade nationella lagen.
- 31 Vad beträffar tillämpningen av artikel 27.5 har kommissionen offentliggjort en lista över åtgärder, som den blivit underrättad om i enlighet med denna bestämmelse, i bilaga 1 i sin första rapport av den 14 september 1983 om tillämpningen av det gemensamma systemet för mervärdesskatt, vilken lagts fram i enlighet med artikel 34 i sjätte direktivet (KOM(83) 426 slutlig). Eftersom den ifrågavarande åtgärden inte förekommer på listan tycks den inte ha blivit anmäld i enlighet med artikel 27.5.
- 32 Vad beträffar artikel 27.1 framgår det av den tyska regeringens svar på en skriftlig fråga från EG-domstolen, att den inte har ansökt om tillstånd i enlighet med denna bestämmelse, eftersom den omtvistade lagstiftningen enligt regeringen inte är ett undantag från direktivet. Detta argument motsägs av de svar som redan lämnats ovan.
- 33 Domstolen har redan slagit fast, att medlemsstaterna enligt den allmänna skyldigheten i artikel 189 tredje stycket i fördraget måste efterkomma samtliga bestämmelser i sjätte direktivet. I den mån ett undantag inte har fastställts i enlighet med artikel 27, vilken ålägger medlemsstaterna en anmälningsskyldighet, kan de nationella skattemyndigheterna inte gentemot en skattskyldig person göra gällande en bestämmelse som är ett undantag från sjätte direktivets system (se dom av den 13 februari 1985, Direct Cosmetics, punkt 37, 5/84, Rec. s. 617).

34 Eftersom den ifrågavarande åtgärden varken har anmälts till kommissionen i enlighet med artikel 27.5 eller blivit godkänd genom ett beslut från rådet i enlighet med artikel 27.1, kan den tyska regeringen inte åberopa denna åtgärd till nackdel för skattskyldiga personer.

35 Svaret till den nationella domstolen blir alltså att en skattskyldig person som använder varor i en ekonomisk verksamhet har rätt att vid tidpunkten för förvärvet av dessa varor göra avdrag för den ingående skatt som erlagts i enlighet med reglerna i artikel 17, oavsett i hur liten utsträckning dessa varor används för yrkesmässiga ändamål. En regel eller en administrativ praxis i vilken en allmän begränsning av avdragsrätten, vid en begränsad men ändå yrkesmässig användning åläggs, utgör ett undantag från artikel 17 i sjätte direktivet och är giltig endast om den uppfyller kraven i artikel 27.1 eller i artikel 27.5 i sjätte direktivet.

Rättegångskostnader

36 De kostnader som har förorsakats den tyska regeringen, den franska regeringen och Förenade kungarikets regering samt Europeiska gemenskapernas kommission, som har inkommit med yttrande till domstolen, är inte ersättningsgilla. Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den domstolen att besluta om rättegångskostnaderna.

På dessa grunder beslutar

DOMSTOLEN (sjätte avdelningen)

– angående de frågor som genom beslut av den 24 januari 1990 ställts av Finanzgericht München – följande dom:

- 1) Artikel 20.2 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättnings-skatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund – skall tillämpas när en privatperson förvärvar anläggningstill-

gångar i egenskap av skattskyldig person och använder dem i sin ekonomiska verksamhet i den mening som avses i artikel 4 i sjätte direktivet.

- 2) Frågan om en skattskyldig person i ett enskilt fall har förvärvat varor för att använda dessa i sin ekonomiska verksamhet i den mening som avses i artikel 4 i sjätte direktivet, är en sakfråga som skall bedömas med hänsyn till alla omständigheter i fallet, däribland vilket slags varor det är fråga om och den tid som förflutit mellan förvärvet av varorna och användningen av dessa i den skattskyldiga personens ekonomiska verksamhet.
- 3) En skattskyldig person som använder varor i en ekonomisk verksamhet har rätt att vid tidpunkten för förvärvet av dessa varor göra avdrag för den ingående skatt som erlagts i enlighet med reglerna i artikel 17, oavsett i hur liten utsträckning dessa används för yrkesmässiga ändamål. En regel eller en administrativ praxis i vilken en allmän begränsning av avdragsrätten vid en begränsad men ändå yrkesmässig användning åläggs, utgör ett undantag från artikel 17 i sjätte direktivet och är giltig endast om den uppfyller kraven i artikel 27.1 eller i artikel 27.5 i sjätte direktivet.

Mancini

O'Higgins

Kakouris

Schockweiler

Kapteyn

Avkunnad vid offentligt sammanträde i Luxemburg den 11 juli 1991.

J.-G. Giraud
Justitiesekreterare

G. F. Mancini
Ordförande på sjätte avdelningen