Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (femte avdelningen)

den 29 mars 2012*

”Sjätte mervärdesskattedirektivet — Artiklarna 6.2 första stycket a och 13 B b — Avdragsrätt — Anläggningstillgång som tillhör en skattskyldig juridisk person och som ställts till förfogande för dennes personal för privat bruk”

I mål C-436/10,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Cour d’appel de Mons (Belgien) genom beslut av den 8 september 2010, som inkom till domstolen den 13 september 2010, i målet

État belge

mot

BLM SA,

meddelar

DOMSTOLEN (femte avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden M. Safjan samt domarna J.-J. Kasel (referent) och M. Berger,

generaladvokat: J. Kokott,

justitiesekreterare: handläggaren C. Strömholm,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 8 december 2011,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

— BLM SA, genom O. D’Aout, avocat,

— Belgiens regering, genom J.-C. Halleux och M. Jacobs, båda i egenskap av ombud,

— Tysklands regering, genom T. Henze och C. Blaschke, båda i egenskap av ombud,

— Europeiska kommissionen, genom B. Stromsky, D. Recchia och C. Soulay, samtliga i egenskap av ombud,

med hänsyn till beslutet, efter att ha hört generaladvokaten, att avgöra målet utan förslag till avgörande,

* Rättegångsspråk: franska.

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 6.2 första stycket a och 13 B b 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 mellan État belge (belgiska staten) och BLM SA (nedan kallat BLM), ett bolag bildat enligt belgisk rätt, avseende avdrag för ingående mervärdesskatt för fast egendom som till viss del använts av bolagets personal för privat bruk.

Tillämpliga bestämmelser

Unionslagstiftningen

3 I femte och sjätte skälen i sjätte direktivet anges följande:

”För att förstärka skattens icke-diskriminerande karaktär måste termen ’skattskyldig person’ klarläggas för att göra det möjligt för medlemsstaterna att utvidga den till att omfatta personer som tillfälligt genomför vissa transaktioner.

Termen ’skattepliktig transaktion’ har lett till svårigheter, särskilt vad beträffar sådana transaktioner som likställs med skattepliktiga transaktioner.

Dessa begrepp måste klarläggas.”

4 I artikel 2.1 i sjätte direktivet föreskrivs följande:

”Mervärdesskatt skall betalas för

1. leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium av en skattskyldig person i denna egenskap”.

5 I artikel 4.1 i sjätte direktivet föreskrivs följande:

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

6 I artikel 6.2 i sjätte direktivet föreskrivs följande:

”Följande skall behandlas som tillhandahållande av tjänster mot vederlag:

a) 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.

b) Tillhandahållande av tjänster utan vederlag av den skattskyldiga personen för hans eget privata bruk eller personalens eller, mer generellt, för andra ändamål än för hans rörelse.

Medlemsstaterna får göra undantag från bestämmelserna i denna punkt, om sådana undantag inte leder till snedvridning av konkurrensen.”

7 Enligt artikel 13 B b första stycket i sjätte direktivet ska medlemsstaterna från skatteplikt undanta ”utarrendering och uthyrning av fast egendom …”.

8 Artikel 17.2 i sjätte direktivet, i dess lydelse enligt artikel 28f i samma direktiv, har följande lydelse:

”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.”

Den nationella lagstiftningen

9 I artikel 19.1 i mervärdesskattelagen (code de la taxe sur la valeur ajoutée) föreskrivs följande:

”Användning av en rörelsetillgång för den skattskyldiges eget eller personalens privata bruk, eller mer generellt sådan användning för andra ändamål än den skattskyldiges ekonomiska verksamhet behandlas som tillhandahållande av en tjänst mot vederlag, om skatten på denna tillgång är helt eller delvis avdragsgill.”

10 Enligt punkt 2 i artikel 44.3 i mervärdesskattelagen undantas ”utarrendering och uthyrning av fast egendom och överlåtelse av arrende- och hyresrätt samt användning av sådan egendom på de villkor som föreskrivs i artikel 19.1 …” från mervärdesskatteplikt.

11 I beslutet om hänskjutande har Cour d’appel de Mons hänvisat till administrativt cirkulär nr E.T.108691 av den 31 januari 2005 (circulaire administrative n° E.T.108691 du 31 janvier 2005), vilket utfärdats efter det att domen av den 8 maj 2003 i mål C-269/00, Seeling (REG 2003, s. I-4101) meddelades, och även redogjort för de praktiska följderna av denna dom för de nationella bestämmelserna. Enligt den nationella domstolen framgår det av detta cirkulär att resonemanget i domen i det ovannämnda målet Seeling endast är tillämpligt på skattskyldiga fysiska personer. När det gäller skattskyldiga juridiska personer som ställer fast egendom som i sin helhet utgör en rörelsetillgång till förfogande för en företagsledare eller en delägare, framgår det av cirkuläret att en sådan användning utgör uthyrning av den fasta egendomen, vilken som sådan är undantagen från mervärdesskatt.

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

12 BLM bildades i april 2003 av Bertrand Losfeld och Bernard Losfeld och har som verksamhetsföremål bland annat att tillhandahålla finansiell, teknisk, kommersiell och administrativ rådgivning i vid mening samt att tillhandahålla support och, direkt eller indirekt, tjänster inom förvaltning och finans, försäljning, produktion och allmän företagsledning. För denna verksamhet är BLM skattskyldigt för mervärdesskatt.

13 I december 2003 tillfördes BLM, i form av apportegendom, från Bertrand Losfeld och hans maka en sakrättsligt skyddad nyttjanderätt för en tidsperiod om 20 år till en byggnad som makarna hade låtit uppföra. Vad beträffar uppförandet av byggnaden hade makarna valt att vara skattskyldiga för mervärdesskatt. Sedan juli 2002 bor makarna Losfeld i huset med sina barn. BLM har ett kontor och ett arkiv i byggnaden.

14 Den mervärdesskatt som betalades för detta kapitaltillskott drog BLM av i sin deklaration för fjärde kvartalet 2003 med ett belopp på 42 420,61 euro.

15 BLM tar inte ut någon hyra av Bertrand Losfeld, som är verkställande direktör i bolaget, för dennes privata användning av en del av den aktuella byggnaden. Han är emellertid skattskyldig till inkomstskatt för förmånen, vilken beräknas schablonmässigt på grundval av att byggnaden till 75 procent används för privat bruk.

16 Skattemyndigheten i Tournai (nedan kallad skattemyndigheten) fann, efter en kontroll på plats, att en del av den mervärdesskatt som BLM betalat för kapitaltillskottet, uppgående till 31 683,96 euro, inte var avdragsgill. Skattemyndigheten ansåg nämligen att det rörde sig om en rörelsefrämmande användning av byggnaden. Privat användning av en byggnad är emellertid undantagen från mervärdesskatt. Den skattskyldige kunde således inte göra avdrag för ingående mervärdesskatt på uppförande av den del av byggnaden som ställts till förfogande för BLM:s verkställande direktör.

17 Skattemyndigheten fann att den mervärdesskatt som avsåg kostnaderna för uppförandet av rörelselokalerna, det vill säga kontoret och arkivet, var avdragsgill till 100 procent, att den mervärdesskatt som avsåg uppförandet av de lokaler som var föremål för ”blandad användning” var avdragsgill till 25,31 procent och att resten av byggnaden skulle anses vara föremål endast för privat användning. Skattemyndigheten slog således, i beslut av den 1 mars 2005, fast att BLM hade gjort ett felaktigt avdrag för mervärdesskatt och därför skulle betala ett belopp på 31 683,96 euro samt skattetillägg och dröjsmålsränta.

18 BLM överklagade nämnda beslut till Tribunal de première instance de Mons. I sitt svar framställde skattemyndigheten för egen del ett alternativt yrkande om att nämnda domstol skulle fastställa beskattningsunderlaget för den privata användningen av den aktuella byggnaden för vart och ett av de gångna åren till en femtondel av den motsvarande delen av priset för egendomen. I dom av den 8 augusti 2006 slog Tribunal de première instance de Mons bland annat fast att det årliga beskattningsunderlaget för BLM:s vederlagsfria tillhandahållande av den fasta egendomen skulle fastställas till en tjugondel av det pris som BLM erlagt för förvärvet av nyttjanderätten till den del av byggnaden som används för privat bruk.

19 Skattemyndigheten var inte nöjd med utgången och överklagade därför domen till Cour d’appel de Mons. Till stöd för sitt överklagande har skattemyndigheten gjort gällande att ett sådant tillhandahållande som är i fråga i det nationella målet måste anses utgöra uthyrning mot vederlag, vilken är undantagen från mervärdesskatt. Eftersom det är fråga om en transaktion som inte är skattepliktig kan den skattskyldige inte dra av mervärdesskatten på uppförandet av den tillhandahållna delen av byggnaden. Skattemyndigheten anser i detta hänseende att resonemanget i domen i det ovannämnda målet Seeling endast är tillämpligt på en skattskyldig fysisk person, eftersom en sådan person inte samtidigt kan vara ägare av fast egendom och hyresgäst till samma egendom.

20 BLM har vid Cours d’appel de Mons gjort gällande att den lösning som domstolen valde i domen i det ovannämnda målet Seeling även är tillämplig på en situation som den som är i fråga i det nationella målet.

21 Mot denna bakgrund beslutade Cour d’appel de Mons att vilandeförklara målet och ställa följande fråga till domstolen:

”Ska artiklarna 6.2 första stycket a och 13 B b i … sjätte direktiv[et] … tolkas så, att de utgör hinder för nationell lagstiftning, enligt vilken en företagsledares och hans familjs användning för privat bruk av en del av en byggnad, som har uppförts eller innehas med stöd av sakrätt i fast egendom av *en skattskyldig juridisk person*, anses utgöra tillhandahållande av en tjänst som är undantagen från skatteplikt såsom utarrendering eller uthyrning av fast egendom i den mening som avses i nämnda artikel 13 B b, när den ingående mervärdesskatten på denna anläggningstillgång är avdragsgill?”

Prövning av tolkningsfrågan

22 Den nationella domstolen har ställt frågan för att få klarhet i huruvida artiklarna 6.2 första stycket a och 13 B b i sjätte direktivet ska tolkas så, att de utgör hinder för nationell lagstiftning som föreskriver att det – trots att kännetecknen för utarrendering eller uthyrning av fast egendom i den mening som avses i artikel 13 B b inte är för handen – ska anses utgöra ett tillhandahållande av tjänster som är undantaget från mervärdesskatteplikt enligt sistnämnda bestämmelse att en skattskyldig juridisk persons personal för privat bruk använder en del av en byggnad som uppförts eller innehas med stöd av sakrätt i fast egendom av denne skattskyldige juridiske person, när den ingående mervärdesskatten på denna tillgång är avdragsgill.

23 Domstolen har redan, i domen i det ovannämnda målet Seeling, slagit fast att artiklarna 6.2 första stycket a och 13 B b i sjätte direktivet ska tolkas så, att de utgör hinder för nationell lagstiftning enligt vilken en skattskyldig persons användning för privat bruk av en del av en byggnad, som i sin helhet ingår i den skattskyldiges rörelsetillgångar, ska likställas med tillhandahållande av en tjänst som är undantagen från skatteplikt såsom utarrendering eller uthyrning av fast egendom i den mening som avses i artikel 13 B b i direktivet.

24 I det ovannämnda målet Seeling var den skattskyldige visserligen en fysisk person och den skattskyldige personen och den person som använt rörelsetillgången för privat bruk var således densamma. I motsats till vad den belgiska regeringen anfört i sitt yttrande till domstolen leder denna omständighet dock inte till att domstolens tolkning av artikel 6.2 första stycket a i sjätte direktivet i sin dom i nämnda mål inte kan tillämpas när den skattskyldige är en juridisk person.

25 Såsom uttryckligen framgår av ordalydelsen i artikel 6.2 första stycket a i sjätte direktivet är denna bestämmelse nämligen inte bara tillämplig då en skattskyldig person använder en rörelsetillgång för privat bruk, utan även då det är fråga om en sådan användning av en skattskyldig persons personal. I sistnämnda fall är det inte samma personer som berörs, och den omständigheten att den skattskyldige är en juridisk person utesluter inte att det kan vara fråga om användning av tillgången för privat bruk av dennes personal.

26 Det kan även konstateras att det i nämnda bestämmelse, i vilken ordet ”skattskyldig person” används, inte görs någon skillnad mellan fysiska och juridiska personer och att bestämmelsen endast föreskriver på vilket sätt vissa ekonomiska transaktioner som inte omfattas av andra bestämmelser i sjätte direktivet ska behandlas i mervärdesskattehänseende.

27 Det framgår vidare av femte och sjätte skälen i sjätte direktivet att ställningen ”skattskyldig person” är knuten till de transaktioner som genomförs av den ekonomiske aktören och inte till den rättsliga form i vilken denne aktör bedriver verksamhet. Enligt artikel 4.1 i direktivet avses vidare med skattskyldig person varje person som självständigt någonstans bedriver någon form av ekonomisk verksamhet som anges i punkt 2 i samma artikel, oberoende av syfte eller resultat.

28 Härutöver ska det påpekas att det, i motsats till vad den belgiska regeringen har hävdat, inte framgår av domen i det ovannämnda målet Seeling att domstolen har grundat sitt resonemang på att det, enligt vad som påstått, skulle vara omöjligt att föreställa sig en uthyrning av fast egendom när en transaktion berör en och samma fysiska person, vilken således skulle ha ställning som både hyresvärd och hyresgäst.

29 Även om domstolen kunde ha begränsat sig till att slå fast att det, i en sådan situation som var i fråga i det ovannämnda målet Seeling, per definition inte kunde träffas avtal om hyresvillkoren, prövade domstolen om denna situation kunde kvalificeras som uthyrning av fast egendom i den mening som avses i artikel 13 B b i sjätte direktivet. Domstolen konstaterade härvid, i punkt 51 i domen i nämnda mål, att en sådan situation inte bara kännetecknas av att hyra inte erläggs, utan också av att det inte finns något avtal om hyrestiden och den skattskyldiges rätt att disponera över bostaden och att hindra andra från att disponera över den.

30 Härav följer att det, om dessa kännetecken inte är för handen, inte ska anses utgöra uthyrning av fast egendom i den mening som avses i artikel 13 B b i sjätte direktivet att en skattskyldig juridisk persons personal för privat bruk använder en del av en byggnad som uppförts eller innehas med stöd av sakrätt i fast egendom av denne skattskyldige juridiske person.

31 Mot denna bakgrund ska tolkningsfrågan besvaras enligt följande. Artiklarna 6.2 första stycket a och 13 B b i sjätte direktivet ska tolkas så, att de utgör hinder för nationell lagstiftning som föreskriver att det – trots att kännetecknen för utarrendering eller uthyrning av fast egendom i den mening som avses i artikel 13 B b inte är för handen – ska anses utgöra ett tillhandahållande av tjänster som är undantaget från mervärdesskatteplikt enligt sistnämnda bestämmelse att en skattskyldig juridisk persons personal för privat bruk använder en del av en byggnad som uppförts eller innehas med stöd av sakrätt i fast egendom av denne skattskyldige juridiske person, när den ingående mervärdesskatten på denna tillgång är avdragsgill.

32 I detta hänseende ankommer det på den nationella domstolen att bedöma huruvida det, i en sådan situation som den som är i fråga i det mål den har att avgöra, kan anses föreligga uthyrning av fast egendom i den mening som avses i artikel 13 B b i sjätte direktivet.

Rättegångskostnader

33 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 (femte avdelningen)

följande:

1) **Artiklarna 6.2 första stycket a och 13 B b 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, ska tolkas så, att de utgör hinder för nationell lagstiftning som föreskriver att det – trots att kännetecknen för utarrendering eller uthyrning av fast egendom i den mening som avses i artikel 13 B b inte är för handen – ska anses utgöra ett tillhandahållande av tjänster som är undantaget från mervärdesskatteplikt enligt sistnämnda bestämmelse att en skattskyldig juridisk persons personal för privat bruk använder en del av en byggnad som uppförts eller innehas med stöd av sakrätt i fast egendom av denne skattskyldige juridiske person, när den ingående mervärdesskatten på denna tillgång är avdragsgill**.

2) **Det ankommer på den nationella domstolen att bedöma huruvida det, i en sådan situation som den som är i fråga i det mål den har att avgöra, kan anses föreligga uthyrning av fast egendom i den mening som avses i artikel 13 B b i sjätte direktivet**.

Underskrifter