Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (första avdelningen)

den 8 november 2012*

”Sjätte mervärdesskattedirektivet — Artikel 17.5 tredje stycket — Rätt till avdrag för ingående skatt — Varor och tjänster som är avsedda att användas såväl för skattepliktiga transaktioner som för transaktioner som är undantagna från skatteplikt — Uthyrning av en byggnad innehållande lokaler och bostadslägenheter — Kriterium för beräkning av den avdragsgilla andelen av mervärdesskatt”

I mål C-511/10,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Bundesfinanzhof (Tyskland) genom beslut av den 22 juli 2010, som inkom till domstolen den 27 oktober 2010, i målet

Finanzamt Hildesheim

mot

BLC Baumarkt GmbH & Co. KG,

meddelar

DOMSTOLEN (första avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden A. Tizzano samt domarna A. Borg Barthet, M. Ilešič, J.-J. Kasel (referent) och M. Berger,

generaladvokat: P. Cruz Villalón,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

— Tysklands regering, genom T. Henze och J. Möller, båda i egenskap av ombud,

— Greklands regering, genom F. Dedousi, G. Kotta och K. Boskovits, samtliga i egenskap av ombud,

— Förenade kungarikets regering, genom C. Murrell, i egenskap av ombud,

— Europeiska kommissionen, genom C. Soulay och B.-R. Killmann, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 26 april 2012 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

* Rättegångsspråk: tyska.

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 17.5 tredje stycket 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) (nedan kallat sjätte direktivet).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Finanzamt Hildesheim (nedan kallat Finanzamt) och BLC Baumarkt GmbH & Co. KG (nedan kallat BLC) som är ett bolag bildat enligt tysk rätt. Målet rör beräkningen av den avdragsgilla andelen av ingående mervärdesskatt som har betalats för en byggnad som används både för mervärdesskattepliktiga transaktioner och för transaktioner som är undantagna från mervärdesskatt.

Tillämpliga bestämmelser

Unionslagstiftningen

3 Tolfte skälet i sjätte direktivet har följande lydelse:

”Avdragsreglerna bör harmoniseras till den del de påverkar de faktiska belopp som uppbärs. Den avdragsgilla andelen bör beräknas på liknande sätt i alla medlemsstater.”

4 I artikel 17.5 i sjätte direktivet föreskrivs följande:

”När varor och tjänster är avsedda att användas av en skattskyldig person såväl för transaktioner som omfattas av punkterna 2 och 3 och med avseende på vilka mervärdesskatten är avdragsgill, som för transaktioner med avseende på vilka mervärdesskatten inte är avdragsgill, skall bara den andel av mervärdesskatten vara avdragsgill som kan hänföras till de förstnämnda transaktionerna.

Denna andel skall bestämmas i enlighet med artikel 19 för alla transaktioner som genomförs av den skattskyldiga personen.

Medlemsstaterna får dock

a) tillåta den skattskyldiga personen att bestämma en andel för varje gren av sin rörelse, om han för separata räkenskaper för varje rörelsegren,

b) ålägga den skattskyldiga personen att bestämma en andel för varje rörelsegren och att föra separata räkenskaper för varje rörelsegren,

c) tillåta eller ålägga den skattskyldiga personen att göra avdraget på grundval av användningen av alla eller en del av varorna och tjänsterna,

d) tillåta eller ålägga den skattskyldiga personen att göra avdraget i enlighet med bestämmelsen i första stycket, med avseende på alla varor och tjänster som används för alla transaktioner som avses där,

e) föreskriva att man vid bestämning av en skattskyldig persons avdrag skall bortse från det icke avdragsgilla beloppet om detta är ringa.”

5 Artikel 19.1 i sjätte direktivet har följande lydelse:

”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 enligt artikel 17.2 och 17.3,

— 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. Medlemsstaterna får i nämnaren också inräkna beloppet av andra subventioner än de som anges i artikel 11.[A].1 a.

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

Tysk rätt

6 I 15 § stycke 4 lagen om omsättningsskatt (Umsatzsteuergesetz 1999) (BGBl. 1999 I, s. 1270), i dess lydelse enligt 2003 års skatteändringslag (Steueränderungsgesetz 2003) (BGBl. 2003 I, s. 2645) (nedan kallad UStG), föreskrivs följande:

”Använder näringsidkaren en för dennes näringsverksamhet levererad, importerad eller inom gemenskapen förvärvad vara eller en av honom emottagen tjänst endast delvis för att genomföra transaktioner som utesluter avdrag för ingående mervärdesskatt, ska den del av den ingående mervärdesskatten som ekonomiskt sett kan hänföras till nämnda transaktioner inte vara avdragsgill. Näringsidkaren kan fastställa de icke avdragsgilla delbeloppen genom en ändamålsenlig uppskattning. Ett fastställande av den icke avdragsgilla delen av den ingående mervärdesskatten baserat på förhållandet mellan den omsättning som utesluter avdrag för ingående mervärdesskatt och den omsättning som berättigar till avdrag för ingående mervärdesskatt är bara tillåtet om ingen annan ekonomisk fördelning är möjlig.”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

7 BLC uppförde under åren 2003 och 2004 en byggnad som innehöll både bostadslägenheter och lokaler. När arbetet med uppförandet var slutfört hyrde BLC ut byggnaden. Uthyrningen var till viss del undantagen från mervärdesskatt och till viss del mervärdesskattepliktig. I sin skattedeklaration för år 2004 gjorde BLC avdrag för en del av den ingående mervärdesskatten för byggnaden i fråga. Bolaget beräknade det avdragsgilla beloppet med tillämpning av en andel som hade fastställts på grundval av förhållandet mellan den omsättning som var hänförlig till uthyrningen av lokalerna och den omsättning som var ett resultat av övriga uthyrningstransaktioner (nedan kallad omsättningsmetoden).

8 Efter en skattekontroll slog Finanzamt fast att det avdragsgilla beloppet av den ingående mervärdesskatten enligt 15 § stycke 4 UStG skulle fastställas på grundval av förhållandet mellan lokalernas yta och bostadslägenheternas yta. En fördelning enligt denna metod medförde i det aktuella fallet en minskning av det avdragsgilla beloppet. Finanzamt fattade följaktligen ett omprövningsbeslut riktat till BLC.

9 BLC överklagade omprövningsbeslutet till Finanzgericht, som biföll talan. Finanzgericht fann att 15 § stycke 4 tredje meningen UStG stred mot unionsrätten. Enligt Finanzgericht utgör artikel 17.5 tredje stycket c i sjätte direktivet hinder för att en medlemsstat fastställer att en annan fördelningsmetod än omsättningsmetoden ska användas i första hand.

10 Finanzamt överklagade Finanzgerichts dom till Bundesfinanzhof. Bundesfinanzhof konstaterar att frågan som ska avgöras är huruvida en av de möjligheter som anges i artikel 17.5 tredje stycket i sjätte direktivet, närmare bestämt den som anges i led c, innebär att medlemsstaterna har rätt att föreskriva att fördelningen endast får ske i enlighet med omsättningsmetoden om någon annan ekonomisk allokering inte är möjlig.

11 Mot denna bakgrund beslutade Bundesfinanzhof att vilandeförklara målet och ställa följande fråga till domstolen:

”Ska artikel 17.5 tredje stycket i [sjätte direktivet] tolkas så, att medlemsstaterna har rätt att föreskriva att fördelningen av den ingående mervärdesskatten för uppförandet av en byggnad för blandad användning i första hand ska ske på ett annat sätt än med hjälp av [omsättningsmetoden]?”

Prövning av tolkningsfrågan

12 Den hänskjutande domstolen har ställt frågan för att få klarhet i huruvida artikel 17.5 tredje stycket i sjätte direktivet ska tolkas så, att medlemsstaterna har rätt att föreskriva att fördelningen vid beräkningen av den avdragsgilla andelen av ingående mervärdesskatt för uppförandet av en byggnad för blandad användning, i första hand ska ske på ett annat sätt än med hjälp av omsättningsmetoden, vilken beskrivs i artikel 19.1 i direktivet.

13 För att besvara denna fråga ska det erinras om följande: I artikel 17.5 i sjätte direktivet fastställs det tillämpliga systemet för avdragsrätt av mervärdesskatt som avser varor och tjänster som används av den skattskyldiga personen ”för att genomföra såväl transaktioner för vilka mervärdesskatten är avdragsgill som transaktioner för vilka mervärdesskatten inte är avdragsgill”. I sådana fall ska, enligt artikel 17.5 första stycket i sjätte direktivet, avdrag endast medges för den del av mervärdesskatten som kan hänföras till de skattepliktiga transaktionerna (dom av den 18 december 2008 i mål C-488/07, Royal Bank of Scotland, REG 2008, s. I-10409, punkt 17).

14 Avdragsrätten beräknas enligt artikel 17.5 andra stycket i sjätte direktivet med hjälp av en andel som har fastställts i enlighet med artikel 19 i samma direktiv (domen i det ovannämnda målet Royal Bank of Scotland, punkt 18).

15 Såsom framgår av punkt 19 i domen i det ovannämnda målet Royal Bank of Scotland medger emellertid artikel 17.5 tredje stycket i sjätte direktivet, vars inledning innehåller ordet ”dock”, ett undantag från regeln i artikel 17.5 första och andra styckena, eftersom den tillåter medlemsstaterna att föreskriva att en av de andra metoderna för beräkning av avdragsrätten som anges i bestämmelsens tredje stycke ska tillämpas, det vill säga fastställande av en andel för varje rörelsegren eller avdrag på grundval av användningen av alla eller en del av varorna och tjänsterna för en viss verksamhet eller, till och med, uteslutning av avdragsrätten under vissa förutsättningar.

16 Eftersom artikel 17.5 tredje stycket i sjätte direktivet således ska betraktas som en undantagsbestämmelse i förhållande till artikel 17.5 första och andra styckena, ska medlemsstaternas utövande av de befogenheter som de ges i nämnda bestämmelse ske med iakttagande av den ändamålsenliga verkan av artikel 17.5 första stycket och av de principer som ligger bakom det gemensamma systemet för mervärdesskatt, framför allt principerna om skatteneutralitet och proportionalitet.

17 Således skulle det strida mot sjätte direktivet att tillåta att en medlemsstat antar en sådan lagstiftning, som den som beskrivs av den hänskjutande domstolen, som rent allmänt avviker från de regler som införts genom artiklarna 17.5 första och andra styckena och 19.1 i direktivet. En sådan lagstiftning skulle nämligen äventyra ett av sjätte direktivets syften, vilket anges i dess tolfte skäl, nämligen att den avdragsgilla andelen bör beräknas på liknande sätt i alla medlemsstater.

18 Den ovan beskrivna tolkningen står för övrigt i överensstämmelse med målet med artikel 17.5 tredje stycket i sjätte direktivet, vars bestämmelser kan tillämpas i bestämda fall därför att de framför allt syftar till att, genom beaktande av den specifika karaktären på den skattskyldiges olika verksamheter, ge medlemsstaterna möjlighet att uppnå mer exakta resultat vid beräkningen av den avdragsgilla andelen (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Royal Bank of Scotland, punkt 24).

19 Av detta följer att artikel 17.5 i sjätte direktivet inte hindrar att en medlemsstat föreskriver att det i första hand är en av de metoder för beräkningen av den avdragsgilla andelen som anges i bestämmelsens tredje stycke som ska användas för en viss transaktion, såsom uppförandet av en byggnad för blandad användning, förutsatt att de principer som ligger bakom det gemensamma systemet för mervärdesskatt iakttas.

20 När det gäller reglerna för beräkningen av den avdragsgilla andelen i denna typ av situation ska det framhållas att – med undantag för de regler som ska användas vid tillämpningen av artikel 17.5 tredje stycket d i sjätte direktivet (där det uttryckligen hänvisas till beräkningsregeln i artikel 17.5 första stycket) – de regler som föreskrivs i artikel 19.1 inte ska tillämpas då ett givet fall omfattas av någon av de övriga specialregleringarna i artikel 17.5 tredje stycket i sjätte direktivet (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Royal Bank of Scotland, punkt 21).

21 Det framgår nämligen av ordalydelsen i artiklarna 17.5 och 19.1 i sjätte direktivet att den sistnämnda bestämmelsen endast hänvisar till den avdragsgilla andelen enligt artikel 17.5 första stycket i direktivet. Genom den ordalydelsen fastställs således en detaljerad beräkningsregel enbart för den andel som avses i den första av dessa två bestämmelser (domen i det ovannämnda målet Royal Bank of Scotland, punkt 22) samt för det avdrag som ska göras med tillämpning av artikel 17.5 tredje stycket d i nämnda direktiv.

22 I brist på anvisningar i sjätte direktivet ankommer det på medlemsstaterna att, med iakttagande av unionsrätten och de principer som utgör grunden för det gemensamma systemet för mervärdesskatt, fastställa metoderna och reglerna för beräkningen av den avdragsgilla andelen av ingående mervärdesskatt. Vid utövandet av denna befogenhet är medlemsstaterna skyldiga att ta hänsyn till syftet med och systematiken i sjätte direktivet (se, för ett liknande resonemang, dom av den 13 mars 2008 i mål C-437/06, Securenta, REG 2008, s. I-1597, punkterna 34 och 35).

23 Med beaktande av, för det första, syftet med artikel 17.5 tredje stycket i sjätte direktivet, som enligt punkt 18 ovan är att ge medlemsstaterna möjlighet att uppnå mer exakta resultat vid beräkningen av den avdragsgilla andelen, för det andra, systematiken i artikel 17.5 i direktivet och, för det tredje, principen om skatteneutralitet, som ligger till grund för det gemensamma systemet för mervärdesskatt och som artikel 17.5 tredje stycket kan betraktas som ett genomförande av, ska medlemsstaterna vid utövandet av de befogenheter de tillerkänns enligt den sistnämnda bestämmelsen se till att beräkningen av den avdragsgilla andelen av ingående mervärdesskatt är så exakt som möjligt (se, analogt, beträffande fastställandet av den proportionella andel som avser den ekonomiska verksamheten respektive den icke-ekonomiska verksamheten, domen i det ovannämnda målet Securenta, punkt 37).

24 Således utgör sjätte direktivet inte hinder för att medlemsstaterna, vid utövandet av nämnda befogenhet, tillämpar en annan metod eller fördelningsnyckel än omsättningsmetoden för en viss transaktion, till exempel den i det nationella målet aktuella metoden grundad på byggnadsytan, detta under förutsättning att den valda metoden garanterar att den avdragsgilla andelen av ingående mervärdesskatt med dess hjälp kan fastställas mer exakt än med omsättningsmetoden.

25 Det ankommer på den hänskjutande domstolen att pröva om dessa villkor är uppfyllda i det nationella målet.

26 Mot denna bakgrund ska frågan besvaras enligt följande: Artikel 17.5 tredje stycket i sjätte direktivet ska tolkas så, att medlemsstaterna har rätt att föreskriva att fördelningen vid beräkningen av den avdragsgilla andelen av ingående mervärdesskatt för en viss transaktion, såsom uppförandet av en byggnad för blandad användning, i första hand ska ske enligt en annan fördelningsnyckel än den som grundar sig på omsättningsmetoden i artikel 19.1 i direktivet, under förutsättning att den valda metoden garanterar ett mer exakt fastställande av den avdragsgilla andelen.

Rättegångskostnader

27 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 yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (första avdelningen) följande:

Artikel 17.5 tredje stycket 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 ska tolkas så, att medlemsstaterna har rätt att föreskriva att fördelningen vid beräkningen av den avdragsgilla andelen av ingående mervärdesskatt för en viss transaktion, såsom uppförandet av en byggnad för blandad användning, i första hand ska ske enligt en annan fördelningsnyckel än den som grundar sig på omsättningsmetoden i artikel 19.1 i direktivet, under förutsättning att den valda metoden garanterar ett mer exakt fastställande av den avdragsgilla andelen.

Underskrifter