DOMSTOLENS DOM (andra avdelningen)

den 21 april 2005 *

I mål C-25/03,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 234 EG, som framställts av Bundesfinanzhof (Tyskland), genom beslut av den 29 augusti 2002, som inkom till domstolen den 23 januari 2003, i målet

**Finanzamt Bergisch Gladbach**

mot

**HE,**

meddelar

DOMSTOLEN (andra avdelningen),

sammansatt av avdelningsordföranden C.W.A. Timmermans samt domarna R. Silva de Lapuerta, R. Schintgen (referent), G. Arestis och J. Klučka,

* Rättegångsspråk: tyska.

generaladvokat: A. Tizzano,
justitiesekreterare: byrådirektören K. Sztranc,

med beaktande av det skriftliga förfarandet och efter att förhandling hållits den 23 september 2004,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

— Finanzamt Bergisch Gladbach, genom A. Eich, i egenskap av ombud,

— HE, genom C. Fuhrmann, Rechtsanwalt, och K. Korn, Steuerberater,

— Europeiska gemenskapernas kommission, genom E. Traversa och K. Gross, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 11 november 2004 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

## Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 2, 4, 17, 18 och 22 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 såväl deras ursprungliga lydelse som den som följer av rådets direktiv 91/680/EEG av den 16 december 1991 med tillägg till det gemensamma systemet för mervärdesskatt och med ändring av direktiv 77/388/EEG med sikte på avskaffandet av fiskala gränser (EGT L 376, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 33) (nedan kallat sjätte direktivet).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Finanzamt Bergisch Gladbach (nedan kallad Finanzamt) och HE för att få klarhet i huruvida, och i förekommande fall i vilken utsträckning, HE, som tillsammans med sin maka innehar en byggnad för bostadsändamål med samäganderätt, i vilken han är ensam om att använda ett av rummen uteslutande för sin yrkesmässiga verksamhet, har rätt till avdrag för mervärdesskatt som avser uppförandet av nämnda byggnad.

## Tillämpliga bestämmelser

*De gemenskapsrättsliga bestämmelserna*

3 Artikel 2, som utgör avdelning II med rubriken "Räckvidd", i sjätte direktivet har följande lydelse:

"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,

2. införsel av varor."

4 Artikel 4, som utgör avdelning IV med rubriken "Skattskyldiga personer", i samma direktiv har följande lydelse:

"1. 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.

2. De former av ekonomisk verksamhet som avses i punkt 1 skall omfatta alla verksamheter av producenter, återförsäljare och personer som tillhandahåller tjänster, däribland gruvdrift och jordbruksverksamhet samt verksamhet inom fria yrken. Utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav skall likaså betraktas som ekonomisk verksamhet.

..."

5 I artikel 5, "Leverans av varor", som ingår i avdelning V med rubriken "Skattepliktiga transaktioner" i samma direktiv föreskrivs följande i punkt 1:

"Med 'leverans av varor' avses överföring av rätten att såsom ägare förfoga över egendom."

6 Enligt artikel 17, "Avdragsrättens inträde och räckvidd", som ingår i avdelning XI med rubriken "Avdrag", i sjätte direktivet gäller följande:

"1. Avdragsrätten inträder samtidigt som skattskyldigheten för avdragsbeloppet.

2. 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.

...

6. Inom fyra år efter det att detta direktiv har trätt i kraft skall rådet enhälligt på kommissionens förslag besluta vilka utgifter som inte skall berättiga till avdrag av mervärdesskatt. Mervärdesskatt skall under inga förhållanden vara avdragsgill på utgifter som inte strikt är rörelseutgifter, t.ex. sådana som hänför sig till lyxartiklar, nöjen eller [representation].

Till dess att ovanstående regler träder i kraft får medlemsstaterna behålla alla de undantag som föreskrivs i deras nationella lagstiftning när detta direktiv träder i kraft.

..."

7 Under den period som är i fråga i målet vid den nationella domstolen infördes direktiv 91/680. Enligt artikel 3 i detta direktiv skulle medlemsstaterna anpassa sina nuvarande mervärdesskattesystem efter detta direktiv. De skulle vidta nödvändiga åtgärder för att deras anpassningar skulle kunna träda i kraft den 1 januari 1993. I nämnda artikel 17.2, i dess lydelse enligt direktiv 91/680, föreskrivs följande:

"2. I den mån varorna och tjänsterna används för den skattskyldiga personens skattepliktiga transaktioner, skall denne ha rätt att från den skatt som han är skyldig att betala dra av följande:

a) Mervärdesskatt som är förfallen eller erlagd med avseende på varor eller tjänster som tillhandahållits eller som kommer att tillhandahållas honom av någon annan skattskyldig person som är skyldig att betala denna skatt inom landets territorium.

..."

8 Artikel 18, med rubriken "Regler om utnyttjande av avdragsrätten", som också ingår i avdelning XI i sjätte direktivet har följande lydelse:

"1. För att utnyttja sin avdragsrätt skall den skattskyldiga personen:

a) för avdrag enligt artikel 17.2 a inneha en faktura, upprättad i enlighet med artikel 22.3,

..."

9 I artikel 22, "Skyldigheter enligt det inhemska systemet", som ingår i avdelning XIII med rubriken "Skyldigheter för personer som är ansvariga för betalning" i sjätte direktivet anges följande:

"...

3. a) Varje skattskyldig person skall utfärda en faktura eller jämförlig handling beträffande alla varor och tjänster som han har tillhandahållit någon annan skattskyldig person och behålla ett exemplar.

...

b) Fakturan skall tydligt ange priset exklusive skatt och däremot svarande skatt vid varje skattesats liksom också alla eventuella undantag.

c) Medlemsstaterna skall fastställa kriterier för att bedöma huruvida en handling kan anses motsvara en faktura.

...

8. [M]edlemsstaterna [får] ålägga andra skyldigheter som de finner nödvändiga för riktig debitering och uppbörd av skatt och till förebyggande av fusk.

..."

10 Nämnda artikel 22 har ändrats på följande sätt genom direktiv 91/680:

"...

3. a) Varje skattskyldig person skall utställa en faktura eller annan jämförlig handling beträffande varor och tjänster som han har tillhandahållit eller utfört åt någon annan skattskyldig person eller icke skattskyldig juridisk person. ... Den skattskyldige skall behålla ett exemplar av varje handling som utfärdats.

...

b) Fakturan skall tydligt ange priset exklusive skatt samt skatten för varje skattesats liksom också alla eventuella skattebefrielser.

...

c) Medlemsstaterna skall fastställa de kriterier som avgör huruvida ett dokument kan betraktas som faktura.

...

8. Medlemsstaterna kan införa andra skyldigheter som de finner nödvändiga för en riktig uppbörd av skatten och för förebyggande av undandragande av skatt, med förbehåll för kravet på likabehandling av inhemska transaktioner och transaktioner som genomförs mellan medlemsstater av skattskyldiga personer och på villkor att dessa skyldigheter i handeln mellan medlemsstater inte leder till formaliteter i samband med gränspassage.

..."

*De nationella bestämmelserna*

11 Relevanta bestämmelser i den tyska lagstiftningen om omsättningsskatt (Umsatzsteuergesetz,) (nedan kallad UStG), i dess lydelse som var tillämplig under beskattningsåren 1991–1993 (se BGBl. 1991 I, s. 351, respektive BGBl. 1993 I, s. 566), som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, hade följande innehåll:

"14 § Upprättande av fakturor

1) När en näringsidkare utför leveranser eller andra tjänster som är skattepliktiga enligt 1 § första stycket punkterna 1 och 3 har denne rätt och — för det fall han utför transaktioner till förmån för en annan näringsidkare — även skyldighet att på begäran av den sistnämnde upprätta fakturor i vilka skattebeloppet anges separat. Sådana fakturor skall innehålla följande uppgifter:

1. den levererande näringsidkarens namn och adress,

2. mottagarens namn och adress,

3. kvantiteten av och det sedvanliga handelsnamnet på de varor som leveransen avser, eller tjänstens beskaffenhet och omfattning,

4. leveransdatum eller det datum då tjänsten skall utföras,

5. den ersättning som skall utges som vederlag för leveransen eller tjänsten (10 §),

6. det skattebelopp som skall tas ut på denna ersättning (punkt 5).

...

15 § Avdrag för ingående mervärdesskatt

1) En näringsidkare får dra av följande ingående mervärdesskatt:

1. Den skatt som uppges särskilt i fakturor i den mening som avses i 14 § och som gäller leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som andra företag har utfört för näringsidkarens verksamhet. I den mån det särskilt

uppgivna skattebeloppet hänför sig till en betalning som skett innan dessa transaktioner genomförts, är skatten avdragsgill redan när en faktura finns och betalning har skett.

..."

12 Eftersom Bundesfinanzhof i sitt beslut om hänskjutande har hänvisat till gällande bestämmelser på området i Republiken Österrike, skall det preciseras att det i denna medlemsstat i 12 § andra punkten andra meningen i 1994 års lag om omsättningsskatt (Umsatzsteuergesetz, BGBl. 663/1994) föreskrivs följande:

"Leverans av varor, tillhandahållande av tjänster eller import skall inte anses ha utförts i näringsidkarens verksamhet

a) om ersättningen för dessa inte huvudsakligen utgör utgifter som berättigar till avdrag i den mening som avses i 20 § punkt 1 1–5 i 1988 års lag om inkomstskatt (Einkommensteuergesetz, BGBl. 100/1988)

..."

13 Sistnämnda bestämmelse har följande lydelse:

"Från inkomster får inte göras avdrag för

...

2. ...

d) de utgifter som hänför sig till ett kontor i en bostad och till utrustningen i detta kontor, samt utrustningen i bostaden. Om ett kontor i en bostad utgör utgångspunkten för företagets verksamhet och den skattskyldiga personens yrkesmässiga verksamhet är de utgifter som hänför sig härtill, inklusive utgifter för utrustning, avdragsgilla."

**Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna**

14 Det framgår av handlingarna i målet vid den nationella domstolen att makarna HE under år 1990 förvärvade mark med samäganderätt. Äganderätten till denna fördelades så att mannen ägde en fjärdedel och hustrun tre fjärdedelar. Därefter gav makarna olika företag i uppdrag att uppföra en byggnad för bostadsändamål på denna mark. Under förhandlingen vid domstolen preciserade HE:s företrädare att även beträffande nämnda byggnad hade äganderätten fördelats så att mannen ägde en fjärdedel och hustrun tre fjärdedelar. Samtliga fakturor som utfärdades med avseende på denna byggnad ställdes till makarna HE. Härvid gjordes ingen skillnad i förhållande till de båda samägarnas olika ägarandelar.

15 Det står klart att HE utnyttjade ett utrymme i denna byggnad för att, vid sidan av sin avlönade yrkesutövning, utöva näringsverksamhet såsom författare av facklitteratur.

16 I mervärdesskattedeklarationerna för åren 1991, 1992 och 1993 gjorde HE, mot bakgrund av fakturorna avseende byggnadens uppförande, proportionella avdrag, varvid han bedömde att den del som kunde dras av uppgick till 12 procent, vilket motsvarar förhållandet mellan kontorets yta och den totala bostadsytan.

17 Finanzamt godtog emellertid inte dessa avdrag, eftersom beställaren och mottagaren av byggtjänsten inte var HE själv utan den samägande gemenskap som utgjordes av makarna HE.

18 HE:s överklagande av detta beslut vann delvis bifall vid Finanzgericht, domstol i första instans.

19 Enligt nämnda domstol var HE, i civilrättsligt hänseende, endast beställare och mottagare av en fjärdedel av de byggtjänster som avsåg kontoret. I avsaknad av andra omständigheter grundade sig nämnda domstol nämligen på makarnas fördelning av äganderätten till byggnaden. Med beaktande av att hustruns andel var tre fjärdedelar, gav Finanzgericht HE endast rätt att göra avdrag motsvarande en fjärdedel av den ingående mervärdesskatt som avsåg kontoret, med andra ord en fjärdedel av 12 procent av den totala ingående mervärdesskatten. Finanzgericht ansåg att det härvid saknade betydelse att fakturorna hade utställts till båda makarna utan åtskillnad.

20 Både Finanzamt och HE väckte en så kallad revisionstalan mot denna dom vid Bundesfinanzhof.

21 Enligt Finanzamt skall det göras åtskillnad mellan det fallet att de tjänster som är i fråga i målet vid den nationella domstolen har tillhandahållits den samägande gemenskapen och det fallet att de har tillhandahållits endast en av samägarna. Om det inte av beställningen av tjänsten klart framgår vem som är beställare skall den samägande gemenskapen anses vara tjänstemottagare. Förhållandet mellan makarna HE med avseende på äganderätten till byggnaden saknar härvid betydelse. Under alla omständigheter utgör den omständigheten att den ingående mervärdesskatten inte har fördelats mellan makarna och att fakturorna har utställts till båda makarna utan åtskillnad hinder för att HE skall ha rätt att göra avdrag.

22 HE anser däremot att han ensam skall anses vara beställare avseende uppförandet av den del av byggnaden som används som kontor, eftersom han är den ende som har rätt att nyttja denna del av byggnaden. Enligt HE är beslutet av avslå begäran om avdrag, endast på grundval av den nationella civilrätten, oförenligt med det gemensamma systemet för mervärdesskatt. Till skillnad från vad domstolen i första instans har fastställt, skall avdragsrätten i stället omfatta all mervärdesskatt som avser uppförandet av den del av byggnaden som används som kontor, det vill säga 12 procent av det totala mervärdesskattebelopp som hänför sig till byggnaden.

23 Bundesfinanzhof har angett att med tillämpning av tysk rätt skall, när beställningen har gjorts av flera personer tillsammans som inte agerar i egenskap av ett självständigt juridiskt rättssubjekt — person- eller kapitalbolag — utan endast i egenskap av en gemenskap, varje medlem i denna gemenskap anses vara mottagare av så stor del av tjänsten som tillkommer denne enligt en överenskommelse. I målet vid den nationella domstolen berörs gemenskapen från mervärdesskatterättslig synvinkel inte i sig, och således skall båda makarna anses vara mottagare av den ifrågavarande tjänsten.

24 Bundesfinanzhof har vidare angett att i enlighet med vad Finanzgericht har fastställt har endast HE utövat yrkesmässig verksamhet i kontoret i den byggnad som makarna gemensamt låtit uppföra. Enligt Bundesfinanzhofs rättspraxis föreligger vid gemensamma förvärv rätt till avdrag för var och en av näringsidkarna som har förvärvat egendom i syfte att nyttja denna i sin yrkesmässiga verksamhet med en del

som motsvarar vars och ens andel av gemenskapen. I ett fall där makar hade hyrt lokaler som endast en av makarna nyttjade i sin näringsverksamhet grundade sig Bundesfinanzhof, i avsaknad av andra omständigheter, på 742 § i den tyska civillagen (Bürgerliches Gesetzbuch), enligt vilken rättigheter och skyldigheter fördelas lika mellan medlemmarna i gemenskapen, och fastställde att en av dessa medlemmar som utnyttjade egendomen i sin yrkesmässiga verksamhet hade rätt att dra av hälften av den totala ingående skatten.

25 Finanzgericht drog samma slutsats i förevarande fall och bedömde enligt Bundesfinanzhof med rätta att detta resonemang inte påverkas av att fakturorna hade utställts till båda makarna.

26 Bundesfinanzhof anser emellertid att det är oklart huruvida denna lösning är förenlig med sjätte direktivet.

27 För det första kan det inte med säkerhet fastställas huruvida tjänsterna för att uppföra en byggnad för bostadsändamål, i vilken det har inrättats ett kontor, har mottagits av HE i egenskap av "skattskyldig" "i samband med ... skattepliktiga transaktioner", i den mening som avses i artikel 17.2 i sjätte direktivet, eller om de har mottagits med avseende på den privata bostaden. Detta gäller desto mer då exempelvis de österrikiska myndigheterna i ett sådant fall utesluter att rätt till avdrag föreligger.

28 Härvid skall det även fastställas huruvida de utgifter som uppstått till följd av uppförandet av den del av en byggnad för bostadsändamål som utgör kontor "strikt är rörelseutgifter". Om så inte är fallet skall nämligen mervärdesskatten under inga förhållanden vara avdragsgill i enlighet med artikel 17.6 andra meningen i sjätte direktivet.

29 Vid antagande att avdragsrätt i princip föreligger i ett sådant fall, skall därefter de gemenskapsrättsliga reglerna om utnyttjande av avdragsrätten tolkas när det handlar om förvärv av en investeringsvara av en gemenskap där samäganderätten följer av äktenskap eller annat samägandeförhållande och inte i sig uppträder i egenskap av skattskyldig person.

30 Slutligen är det tveksamt hur de villkor som anges i artiklarna 18.1 a samt 22.3 a och 22.3 c i sjätte direktivet skall tillämpas mot bakgrund av nationell rättspraxis, enligt vilken kraven på att ytterligare upplysningar skall anges på fakturan avseende hur äganderätten är fördelad är av mindre betydelse.

31 Under dessa omständigheter har Bundesfinanzhof beslutat att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfrågor till domstolen:

"1) Skall den som förvärvar eller låter uppföra en byggnad för eget boende anses agera som en skattskyldig person då han förvärvar eller låter uppföra byggnaden, om han har för avsikt att använda ett av rummen i byggnaden som kontor i sin bisyssla som näringsidkare?

2) För det fall den första frågan besvaras jakande, ställs följande fråga:

För det fall en gemenskap där samäganderätten följer av äktenskap eller annat samägandeförhållande, som inte själv utövar näringsverksamhet, gör en beställning av en investeringsvara, skall det då anses att det berörda köpet gjorts av en icke-skattskyldig person som inte har rätt att göra avdrag för ingående mervärdesskatt på varan, eller är det de enskilda personerna inom den samägande gemenskapen som skall anses vara mottagare av de utförda prestationerna?

3) För det fall den andra frågan besvaras jakande, ställs följande fråga:

För det fall makar förvärvar en investeringsvara med samäganderätt som endast används av en av de två makarna i dennes näringsverksamhet,

a) har den maken endast rätt att göra ett proportionellt avdrag för den ingående mervärdesskatt som hänför sig till dennes del såsom köpare,

eller

b) har den maken enligt artikel 17.2 a i sjätte direktivet rätt att göra avdrag för den ingående mervärdesskatt som motsvarar hans nyttjande i näringsverksamhet av varan i sin helhet (med förbehåll för de krav på fakturans utformning som anges i den fjärde frågan)?

4). För att maken/samägaren skall få utöva sin rätt att göra avdrag i enlighet med artikel 18 i sjätte direktivet, måste han inneha en faktura i den mening som avses i artikel 22.3 i direktivet, som utställts enbart till honom och som anger till vilken del priset och motsvarande skatt hänför sig till honom, eller är det tillräckligt att fakturan utställts till makarna/samägarna utan någon dylik uppdelning?"

## Inledande synpunkter

32 Inledningsvis skall det erinras om att det framgår av handlingarna i målet

— att makarna HE har förvärvat mark tillsammans på vilken de har låtit uppföra en byggnad för bostadsändamål med samäganderätt,

— att i denna samägande gemenskap, som utgörs av makarna HE till följd av deras äktenskap, har äganderätten fördelats så att mannen äger en fjärdedel och hustrun tre fjärdedelar med avseende såväl på marken som på byggnaden,

— att HE, vid sidan av sin avlönade yrkesutövning, utövar näringsverksamhet såsom författare av facklitteratur,

— att endast HE nyttjar ett av rummen i byggnaden såsom kontor i nämnda näringsverksamhet och att det är ostridigt att detta utrymme utgör 12 procent av byggnadens totala bostadsyta,

— att HE:s maka inte utövar någon ekonomisk verksamhet i den mening som avses i sjätte direktivet och inte vid något tillfälle har nyttjat kontoret,

— att den gemenskap som utgörs av makarna HE till följd av deras äktenskap inte heller utövar någon ekonomisk verksamhet i den mening som avses i sjätte direktivet och varken är en juridisk person eller har rättshandlingsförmåga,

— att varken HE:s maka eller nämnda gemenskap har rätt till avdrag med tillämpning av sjätte direktivet, eftersom de inte är skattskyldiga personer,

— att de fakturor som hänför sig till uppförandet av byggnaden utan åtskillnad har ställts till makarna HE och att det härvid inte har preciserats till vilken del priset och motsvarande skatt hänför sig till var och en av makarnas andel i den samägda egendomen,

— att HE har begärt att få göra avdrag för ingående mervärdesskatt avseende hela kontoret som uteslutande nyttjas i dennes näringsverksamhet, det vill säga med 12 procent, samtidigt som han innehar 25 procent av den samägda fastigheten.

33 Det är mot bakgrund av dessa omständigheter i målet vid den nationella domstolen som tolkningsfrågorna skall besvaras.

34 Det skall tilläggas att det när dessa frågor besvaras, beträffande artiklarna 17 och 22 i sjätte direktivet, inte skall göras åtskillnad mellan dessa bestämmelsers ursprungliga lydelse och deras lydelse enligt direktiv 91/680, eftersom de skall anses ha ett i allt väsentligt identiskt innehåll med avseende på den tolkning som domstolen kommer att göra inom ramen för förevarande mål.

## Den första frågan

35 Den hänskjutande domstolen har ställt den första frågan för att få klarhet i huruvida den som förvärvar eller låter uppföra en byggnad för eget boende skall anses agera som en skattskyldig person och således ha rätt till avdrag med tillämpning av artikel 17 i sjätte direktivet, om han använder ett av rummen i byggnaden som kontor vid utövandet, såsom bisyssla, av en ekonomisk verksamhet i den mening som avses i artiklarna 2 och 4 i samma direktiv.

36 Det skall i detta avseende erinras om att sjätte direktivet fastställer ett gemensamt system för mervärdesskatt, bland annat grundat på en enhetlig definition av vad som är en skattepliktig transaktion (se dom av den 26 juni 2003 i mål C-305/01, MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring, REG 2003, s. I-6729, punkt 38).

37 Det framgår av artikel 2 i nämnda direktiv vari tillämpningsområdet för mervärdesskatt definieras, jämförd med artikel 4 i samma direktiv, att endast de verksamheter som har ekonomisk karaktär är mervärdesskattepliktiga om de utförs inom en medlemsstats territorium av en skattskyldig person i denna egenskap.

38 Enligt artikel 4.1 i sjätte direktivet avses med skattskyldig person varje person som självständigt bedriver någon form av sådan ekonomisk verksamhet som omnämns i artikel 4.2 i samma direktiv.

39 Uttrycket ekonomisk verksamhet definieras i nämnda artikel 4.2 som omfattande alla verksamheter av producenter, återförsäljare och personer som tillhandahåller

tjänster, däribland transaktioner som innebär att materiella och immateriella tillgångar utnyttjas i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav. Begreppet utnyttjande avser, i enlighet med principen att det gemensamma systemet för mervärdesskatt skall vara neutralt, samtliga dessa transaktioner oavsett rättslig form (se dom av den 21 oktober 2004 i mål C-8/03, BBL, REG 2004, s. I-10157, punkt 36).

40 Enligt fast rättspraxis fastställs därmed i artikel 4 i sjätte direktivet ett mycket omfattande tillämpningsområde för mervärdesskatt, vilket omfattar samtliga led för produktion, distribution och tillhandahållande av tjänster (se bland annat dom av den 4 december 1990 i mål C-186/89, Van Tiem, REG 1990, s. I-4363, punkt 17, och domen i det ovannämnda målet MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring, punkt 42).

41 På grundval av de villkor som anges i artikel 4 i nämnda direktiv, vilka är de enda villkor som skall ligga till grund för bedömningen av huruvida en person är skattskyldig (se domarna i de ovannämnda målen Van Tiem, punkt 25, och BBL, punkt 36), skall en sådan person som HE anses ha denna egenskap.

42 Det framgår nämligen av handlingarna i målet att den berörde, under den tidsperiod som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, det vill säga åren 1991–1993, självständigt har utövat — även om det endast var en bisyssla — ekonomisk verksamhet i den mening som avses i nämnda artikel 4.

43 Dessutom följer det av artikel 17.2 i sjätte direktivet att i den mån varan används i samband med den skattskyldiga personens, när han agerar i denna egenskap, skattepliktiga transaktioner, skall han ha rätt att dra av den mervärdesskatt som skall betalas eller har betalats med avseende på varan. När varan däremot inte används i den skattskyldiga personens ekonomiska verksamhet i den mening som avses i artikel 4 i samma direktiv, utan denne använder den för sin privata konsumtion, kan avdragsrätt inte inträda (se, för ett liknande resonemang, dom av den 11 juli 1991 i mål C-97/90, Lennartz, REG 1991, s. I-3795, punkterna 8 och 9; svensk specialutgåva, volym 11, s. I-299).

44 Härvid framgår det av handlingarna i målet att endast HE, under den tidsperiod som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, har använt ett av rummen i den byggnad som han låtit uppföra tillsammans med sin maka och som han innehar med samäganderätt för att självständigt kunna utöva ekonomisk verksamhet såsom författare av facklitteratur.

45 Det är irrelevant att den berörda personen i förevarande fall endast har använt en del av denna byggnad för sin ekonomiska verksamhet.

46 Enligt fast rättspraxis gäller att om en investeringsvara används såväl yrkesmässigt som privat, kan den berörde välja att i mervärdesskattehänseende behandla denna vara i sin helhet som en tillgång i rörelsen, behandla den i sin helhet som en privat tillgång, vilket innebär att den helt utesluts från mervärdesskattesystemet, eller — såsom är fallet i målet vid den nationella domstolen — låta den ingå i rörelsen till den del den faktiskt används i densamma (se, för ett liknande resonemang, bland annat dom av den 8 mars 2001 i mål C-415/98, Bakcsi, REG 2001, s. I-1831, punkterna 24–34, och av den 8 maj 2003 i mål C-269/00, Seeling, REG 2003, s. I-4101, punkterna 40 och 41).

47 I sistnämnda fall skall den berörda aktören inom ramen för den yrkesmässiga användningen av egendomen således anses ha agerat såsom skattskyldig vid förvärvet och uppförandet av byggnaden som i denna utsträckning skall anses ha använts i samband med denne aktörs skattepliktiga transaktioner i den mening som avses i artikel 17.2 a i sjätte direktivet.

48 Denna tolkning bekräftas genom neutralitetsprincipen, enligt vilken den berörda personen endast skall behöva stå för mervärdesskatten när denna hänför sig till varor eller tjänster som personen använder för privat konsumtion och inte i sin skattepliktiga yrkesmässiga verksamhet.

49 Såsom kommissionen med rätta har påpekat saknas grund för den hänskjutande domstolens tvivel beträffande frågan huruvida en prestation såsom den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen omfattas av tillämpningsområdet för sjätte direktivet.

50 Att en annan medlemsstat (som i förevarande fall Republiken Österrike) inte medger rätt till avdrag i fall där ett kontor har inrättats i en bostad är irrelevant mot bakgrund av att mervärdesskattesystemet är gemensamt och att syftet med detta system är att harmonisera medlemsstaternas lagstiftning. Detta innebär att undantag från rätten till avdrag endast är tillåtna i de fall som uttryckligen föreskrivs i sjätte direktivet så att identisk tillämpning i samtliga medlemsstater säkerställs.

51 Dessutom skall det, i den mån som den hänskjutande domstolen har grundat sig på artikel 17.6 i sjätte direktivet, anges att det på gemenskapsrättens nuvarande stadium inte föreligger någon rättsakt från rådet som innebär att rätten till avdrag för utgifter som inte strikt är rörelseutgifter, såsom sådana som hänför sig till lyxartiklar, nöjen eller representation, är utesluten. I de tyska bestämmelser som var tillämpliga då nämnda direktiv trädde i kraft angavs inte heller att kontor som inrättats i bostäder skulle undantas från rätten till avdrag. Slutligen skall anges att Förbundsrepubliken Tyskland inte har bemyndigats att genomföra särskilda åtgärder som avviker från bestämmelserna i detta direktiv i den mening som avses i artikel 27 i detsamma.

52 Mot bakgrund av det ovanstående skall den första frågan besvaras på så sätt att en person som förvärvar eller låter uppföra en byggnad för eget boende skall anses agera som en skattskyldig person och således ha rätt till avdrag enligt artikel 17 i sjätte direktivet, i den mån som personen använder ett av rummen i byggnaden som kontor vid utövandet av en ekonomisk verksamhet i den mening som avses i artiklarna 2 och 4 i samma direktiv, även om det rör sig om en bisyssla, och behandlar den delen av byggnaden såsom en tillgång i rörelsen.

**Den andra frågan**

53 Den hänskjutande domstolen har ställt denna fråga för att få klarhet i huruvida, för det fall en gemenskap, där samäganderätten följer av äktenskap, som inte är en juridisk person och inte i sig utövar ekonomisk verksamhet i den mening som avses i sjätte direktivet, gör en beställning av en investeringsvara, det skall anses att det är de enskilda personerna inom den samägande gemenskapen som är mottagare av den utförda prestationen med avseende på tillämpningen av nämnda direktiv.

54 Härvid framgår det av de handlingar i målet som domstolen förfogar över att den gemenskap som utgörs av makarna HE till följd av deras äktenskap inte i sig utövar någon ekonomisk verksamhet i egenskap av ett bolag bildat enligt tysk civilrätt som är en juridisk person eller en sammanslutning som, även om den inte är en juridisk person, har rättshandlingsförmåga. Nämnda makar har nämligen i praktiken endast vidtagit åtgärder gemensamt i samband med förvärvet av marken och uppförandet av byggnaden.

55 Nämnda gemenskap har således inte från mervärdesskattesynpunkt agerat i samband med de transaktioner som är i fråga i målet vid den nationella domstolen och kan följaktligen inte anses vara en skattskyldig person i den mening som avses i sjätte direktivet.

56 Under dessa omständigheter och i avsaknad av andra relevanta omständigheter, skall det fastställas att makarna HE, i deras egenskap av samägare till investeringsvaran, är mottagare av leveransen av denna vara med avseende på tillämpningen av sjätte direktivet.

57 Denna lösning är även förenlig med neutralitetsprincipen. Eftersom den gemenskap som utgörs av nämnda makar inte är en skattskyldig person och därför inte kan göra avdrag för ingående mervärdesskatt, skall avdragsrätten anses tillkomma makarna var för sig såvitt de är skattskyldiga personer.

58 Den andra frågan skall således besvaras på så sätt att för det fall en gemenskap, där samäganderätten följer av äktenskap, som inte är en juridisk person och inte i sig utövar ekonomisk verksamhet i den mening som avses i sjätte direktivet, gör en beställning av en investeringsvara, skall de enskilda personerna inom den samägande gemenskapen anses vara mottagare av den utförda prestationen med avseende på tillämpningen av nämnda direktiv.

**Den tredje frågan**

59 Den hänskjutande domstolen har ställt denna fråga för att få klarhet i huruvida två makar, som utgör en gemenskap där samäganderätten följer av deras äktenskap, för det fall de förvärvar en investeringsvara som till viss del endast används av en av de två samägande makarna i dennes näringsverksamhet, den maken har rätt att dra av hela den ingående mervärdesskatten som hänför sig till den del av varan som han använder i rörelsen eller huruvida hans avdragsrätt endast omfattar den proportionella delen av den ingående mervärdesskatten som motsvarar hans andel som förvärvare.

60 Innan denna fråga besvaras skall det erinras om att den nationella domstolen i första instans fastställde att HE, enligt tysk civilrätt, endast var mottagare av en fjärdedel av den del av byggtjänsterna som avsåg kontoret. Nämnda domstol grundade sig härvid på makarnas fördelning av äganderätten till marken, som innebär att maken äger endas. 25 procent av den samägda egendomen. Således gav den HE endast rätt att göra avdrag motsvarande en fjärdedel av den ingående mervärdesskatt som avsåg det kontor som användes i rörelsen, med andra ord en fjärdedel av 12 procent av den totala ingående mervärdesskatten.

61 HE anser däremot att han enligt sjätte direktivet har rätt till avdrag för den ingående mervärdesskatt som motsvarar den del av varan som helhet som han använder i sin rörelse, det vill säga 12 procent av den totala ingående mervärdesskatten.

62 Härvid skall det erinras om att sjätte direktivet, vilket även framgår av dess titel, syftar till att fastställa ett gemensamt system för mervärdesskatt där det på ett enhetligt sätt och i enlighet med gemenskapsrättsliga bestämmelser definieras vad som är en skattepliktig transaktion (se punkt 36 i förevarande dom och där angiven rättspraxis).

63 Dessutom följer det av fast rättspraxis att en bestämmelse i sjätte direktivet som inte innehåller någon uttrycklig hänvisning till medlemsstaternas rättsordningar när det gäller att bestämma dess betydelse och räckvidd normalt skall ges en självständig och enhetlig tolkning inom hela gemenskapen, i syfte att förhindra att medlemsstaterna tillämpar mervärdesskattesystemet på olika sätt (se dom av den 27 november 2003 i mål C-497/01, Zita Modes, REG 2003, s. I-14393, punkt 34).

64 Vad särskilt beträffar artikel 5.1 i sjätte direktivet, enligt vilken med leverans av varor avses överföring av rätten att såsom ägare förfoga över egendom, följer det av domstolens rättspraxis att begreppet leverans av varor inte hänför sig till äganderättsövergång i enlighet med de formkrav som uppställs i den tillämpliga nationella rätten, utan begreppet innefattar samtliga överföringar av materiell egendom från en part till en annan, vilka ger mottagaren befogenhet att faktiskt förfoga över egendomen som om han var ägare till densamma. Målsättningen med nämnda direktiv skulle kunna äventyras om förutsättningen för att leverans av varor, som utgör en av tre skattepliktiga transaktioner, skall anses föreligga varierade beroende på civilrätten i den berörda medlemsstaten (se, för ett liknande resonemang, dom av den 8 februari 1990 i mål C-320/88, Shipping and Forwarding Enterprise Safe, REG 1990, s. I-285, punkterna 7 och 8, svensk specialutgåva, volym 10, s. 285, av den 4 oktober 1995 i mål C-291/92, Armbrecht, REG 1995, s. I-2775, punkterna 13 och 14, och av den 6 februari 2003 i mål C-185/01, Auto Lease Holland, REG 2003, s. I-1317, punkterna 32 och 33).

65 Således kan varken det resonemang som den nationella domstolen i första instans förde, vilket grundas på de tyska civilrättsliga äganderättsbestämmelserna, eller det resonemang som kommissionen förde i sitt skriftliga yttrande, enligt vilket HE:s begäran inte kan bifallas om denne enligt de nationella bestämmelserna på området för egendomsförhållanden mellan äkta makar inte har rätt att förfoga över hela investeringsvaran, godtas.

66 Dessutom är det för svaret på frågan irrelevant vilken av samägarna som faktiskt har betalat de fakturor som avser uppförandet av byggnaden, eftersom det följer av artikel 11 A.1 a i sjätte direktivet att vederlaget kan erläggas av tredjepart.

67 När den tredje frågan besvaras skall det i stället erinras om att HE i förevarande fall personligen använder kontoret, som har inrättats i bostadshuset, till 100 procent i sin ekonomiska verksamhet och att han har valt att fullt ut behandla detta utrymme som en tillgång i rörelsen. Det framgår således att den berörde faktiskt förfogar över detta utrymme som en ägare, och han uppfyller därmed det villkor som följer av den rättspraxis som omnämns i punkt 64 i förevarande dom.

68 Det skall tilläggas att HE har begärt att få göra avdrag för ingående mervärdesskatt med ett belopp som motsvarar det som hänför sig till den del av investeringsvaran som han uteslutande använder i sin yrkesmässiga verksamhet och som han har valt att behandla som en tillgång i rörelsen.

69 För övrigt kan, under sådana omständigheter som dem i målet vid den nationella domstolen, kontoret inte medföra en rätt till avdrag för någon annan än HE, och det föreligger därför inte någon risk för skatteundandragande eller missbruk i förevarande fall.

70 HE:s begäran om avdrag för all ingående mervärdesskatt som avser kontoret skall under dessa omständigheter anses vara förenlig med avdragssystemet, som har till syfte att säkerställa att den mervärdesskatt som näringsidkaren skall betala eller har betalat inom ramen för all sin ekonomiska verksamhet inte till någon del belastar honom själv. Det gemensamma systemet för mervärdesskatt garanterar följaktligen en fullständig neutralitet beträffande skattebördan för all ekonomisk verksamhet, oavsett vilka de syften och resultat är som eftersträvas med denna verksamhet, på villkor att nämnda verksamhet i princip är mervärdesskattepliktig i sig (se bland annat domen i det ovannämnda målet Zita Modes, punkt 38).

71 Härav följer att en aktör som, såsom HE, behandlar hela det utrymme som används som kontor som en tillgång i rörelsen skall ha rätt att göra avdrag för all mervärdesskatt som direkt hänför sig till olika kostnader som uppkommit i samband med uppförandet av denna del av byggnaden. Om han endast hade haft rätt att göra ett proportionellt avdrag för den ingående mervärdesskatt som hänför sig till detta utrymme som han fullt ut använder för sina skattepliktiga transaktioner — där storleken på avdraget fastställs i förhållande till hans ägarandel i den samägda fastigheten i dess helhet — skulle nämnda aktör inte befrias från hela den skatt som hänför sig till den vara som han använder i sin ekonomiska verksamhet, vilket är oförenligt med de krav som följer av neutralitetsprincipen.

72 Denna tolkning är även förenlig med likabehandlingsprincipen, som är en naturlig konsekvens av neutralitetsprincipen.

73 Två skattskyldiga personer, som objektivt sett är i samma situation på så sätt att var och en använder en lika stor andel av en byggnad som kontor som respektive person behandlar som en tillgång i rörelsen, behandlas lika eftersom de har rätt att dra av lika mycket ingående mervärdesskatt. Däremot beaktas skillnaden i två skattskyldiga personers situation när en av dem är ensam ägare till byggnaden medan den andra endast äger en andel, genom att den förstnämnde har möjlighet att göra avdrag för all ingående mervärdesskatt om denne väljer att behandla byggnaden med blandad användning som en tillgång i rörelsen medan den sistnämnde inte i något fall kan dra av ett högre mervärdesskattebelopp än det som faktiskt är hänförligt till honom, nämligen det belopp som hänför sig till dennes del i den samägda egendomen (25 procent i målet vid den nationella domstolen).

74 Mot bakgrund av det ovanstående skall den tredje frågan besvaras på så sätt att för det fall två makar som utgör en gemenskap, där samäganderätten följer av deras äktenskap, förvärvar en investeringsvara som till viss del endast används av en av de två makarna i dennes näringsverksamhet, har den maken rätt att dra av hela den ingående mervärdesskatt som hänför sig till den del av varan som han använder i rörelsen, såvitt avdragsbeloppet inte överstiger den gräns som utgörs av den skattskyldiga personens andel i den samägda egendomen.

## Den fjärde frågan

75 Den hänskjutande domstolen har ställt denna fråga för att få klarhet i huruvida artiklarna 18.1 a och 22.3 i sjätte direktivet innebär att det krävs att den skattskyldiga personen, för att ha rätt att göra avdrag under de omständigheter som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, måste inneha en faktura som utställts till honom och som anger till vilken del priset och mervärdesskatten hänför sig till den av honom ägda andelen av den samägda egendomen, eller om det härvid är tillräckligt med en faktura som utställts till de samägande makarna utan åtskillnad och utan att en sådan uppdelning omnämns.

76 Det följer särskilt av artikel 22.3 b i sjätte direktivet, såväl i dess ursprungliga lydelse som i dess lydelse enligt direktiv 91/680, att fakturan, för att rätt till avdrag skall föreligga, tydligt skall ange priset exklusive skatt samt skatten i varje skattesats liksom också alla eventuella skattebefrielser.

77 Härav följer att det, bortsett från dessa minimikrav, inte i sjätte direktivet föreskrivs några ytterligare obligatoriska uppgifter, såsom dem som avses i den fjärde tolkningsfrågan.

78 Visserligen anges i artikel 22.3 c i sjätte direktivet att medlemsstaterna skall fastställa de kriterier som avgör huruvida ett dokument kan betraktas som en faktura och, med tillämpning av artikel 22.8 i samma direktiv, huruvida de kan införa andra skyldigheter som de finner nödvändiga för en riktig uppbörd av skatten och för förebyggande av undandragande av skatt.

79 Förbundsrepubliken Tyskland har utnyttjat sistnämnda möjlighet. I denna medlemsstat föreskrivs i UStG att en faktura bland annat skall innehålla uppgifter om mottagarens namn och adress, kvantiteten av och det sedvanliga handelsnamnet på de varor som leveransen avser, eller tjänstens beskaffenhet och omfattning, samt den ersättning som skall utges som vederlag för leveransen eller tjänsten.

80 Enligt fast rättspraxis gäller emellertid, såsom kommissionen har påpekat, att krav på att ange ytterligare uppgifter på en faktura än de som anges i artikel 22.3 b i sjätte direktivet för att ha rätt till avdrag inte får gå utöver vad som är nödvändigt för att säkerställa uppbörden av mervärdesskatt och skattemyndighetens kontroll därav. Dessa uppgifter skall inte heller vara sådana att de på grund av sitt antal eller sin teknikalitet i praktiken gör det omöjligt eller extremt svårt att utöva rätten till avdrag (dom av den 14 juli 1988 i de förenade målen 123/87 och 330/87, Jeunehomme och EGI, REG 1988, s. 4517, punkt 17). De åtgärder som medlemsstaterna kan vidta med stöd av artikel 22.8 i samma direktiv, i syfte att uppnå en riktig uppbörd av skatten och för förebyggande av undandragande av skatt, får således inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå sådana syften. De får därför inte tillämpas på ett sådant sätt att mervärdesskattens neutralitet — som är en grundläggande princip i det gemensamma system för mervärdesskatt som har inrättats genom gemenskapslagstiftningen på området — äventyras (dom av den 21 mars 2000 i de förenade målen C-110/98–C-147/98, Gabalfrisa m.fl., REG 2000, s. I-1577, punkt 52, och av den 19 september 2000 i mål C-454/98, Schmeink & Cofreth och Strobel, REG 2000, s. I-6973, punkt 59).

81 I fall som det i målet vid den nationella domstolen föreligger det emellertid inte någon risk för skatteundandragande eller missbruk, eftersom det är fråga om ett speciellt slag av gemenskap, nämligen en samägande gemenskap som består av makar, vilken inte i sig är en skattskyldig person och där endast den ena av makarna som ingår i gemenskapen utövar ekonomisk verksamhet. Detta leder till att det är uteslutet att fakturorna, även om de utställts till "Herr och fru HE" och utan att det angivits till vilka delar priset och mervärdesskatten hänför sig till var och en av makarnas andel i den samägda egendomen, skulle kunna användas av den icke skattskyldiga maken eller av gemenskapen för att ytterligare en gång dra av samma mervärdesskattebelopp.

82 Under dessa omständigheter skulle det vara oförenligt med proportionalitetsprincipen att avslå den skattskyldige makens begäran att få göra avdrag endast på den grunden att fakturorna inte innehåller de uppgifter som föreskrivs i de tillämpliga nationella bestämmelserna.

83 Härav följer att den fjärde frågan skall besvaras på så sätt att artiklarna 18.1 a och 22.3 i sjätte direktivet inte innebär krav på att den skattskyldiga personen, för att ha rätt att göra avdrag under sådana omständigheter som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, skall inneha en faktura som utställts till honom och som anger till vilken del priset och mervärdesskatten hänför sig till hans andel av den samägda egendomen. Det är härvid tillräckligt med en faktura som utställts till de samägande makarna utan åtskillnad och utan att en sådan uppdelning anges.

## Rättegångskostnader

84 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.

På dessa grunder beslutar domstolen (andra avdelningen) följande dom:

**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 såväl dess ursprungliga lydelse som den som följer av rådets direktiv 91/680/EEG av den 16 december 1991, med tillägg till det gemensamma systemet för mervärdesskatt och med ändring av direktiv 77/388/EEG med sikte på avskaffandet av fiskala gränser, skall tolkas på följande sätt:**

— **En person som förvärvar eller låter uppföra en byggnad för eget boende skall anses agera som en skattskyldig person och har således rätt till avdrag med tillämpning av artikel 17 i sjätte direktivet 77/388, i den mån som personen använder ett av rummen i byggnaden som kontor vid utövandet av en ekonomisk verksamhet i den mening som avses i artiklarna 2 och 4 i samma direktiv, även om det rör sig om en bisyssla, och behandlar den delen av byggnaden såsom en tillgång i rörelsen.**

— **För det fall en gemenskap, där samäganderätten följer av äktenskap, som inte är en juridisk person och inte i sig utövar ekonomisk verksamhet i den mening som avses i direktiv 77/388, gör en beställning av en investeringsvara, skall samägarna i denna gemenskap anses vara mottagare av den utförda prestationen med avseende på tillämpningen av detta direktiv.**

— **För det fall två makar som utgör en gemenskap, där samäganderätten följer av deras äktenskap, förvärvar en investeringsvara som till viss del endast används av en av de två makarna i dennes näringsverksamhet, har den maken rätt att dra av hela den ingående mervärdesskatt som hänför sig till den del av varan som han använder i rörelsen, såvitt avdragsbeloppet inte överstiger den gräns som utgörs av den skattskyldiga personens andel i den samägda egendomen.**

— **Artiklarna 18.1 a och 22.3 i direktiv 77/388 innebär inte krav på att den skattskyldiga personen, för att ha rätt att göra avdrag under sådana omständigheter som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, skall inneha en faktura som utställts till honom och som anger till vilken del priset och mervärdesskatten hänför sig till hans andel av den samägda egendomen. Det är härvid tillräckligt med en faktura som utställts till de samägande makarna utan åtskillnad och utan att en sådan uppdelning anges.**

Underskrifter