FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT PHILIPPE LÉGER

föredraget den 15 juni 2006 [1]

1. Förevarande begäran om förhandsavgörande syftar till att få preciserat beskattningsunderlaget för den mervärdesskatt som en skattskyldig skall betala för användningen för privat bruk av en del av en fastighet som i sin helhet ingår i hans rörelses tillgångar.

2. När en skattskyldig förvärvar eller låter uppföra en byggnad som han väljer att i dess helhet låta ingå i sin rörelses tillgångar men som han även delvis vill använda för privat bruk, har han rätt att i sin helhet dra av den ingående mervärdesskatten på kostnaden för detta förvärv eller för detta uppförande.

3. I fråga om den del av denna byggnad som används för privat bruk befinner sig den skattskyldige i en situation som kan jämföras med situationen för en slutkonsument. I sjätte direktivet 77/388/EEG [2] föreskrivs i detta fall ett system för uppbörd av motsvarande del av mervärdesskatten som den skattskyldige har erhållit avdrag för.

4. I sjätte direktivet har det för detta syfte skapats en rättslig fiktion enligt vilken denna användning för privat bruk likställs med ett tillhandahållande av tjänster mot vederlag som den skattskyldige tillhandahåller sig själv.

5. I förevarande mål skall domstolen ange vilket beskattningsunderlaget är för mervärdesskatten på detta tillhandahållande av tjänster. Finanzgericht München (Tyskland) har ställt frågan huruvida detta beskattningsunderlag skall fastställas enbart med hänvisning till de allmänna avskrivningsregler som avspeglar byggnadens progressiva värdeminskning eller om det kan fastställas med hänsyn till perioden för "jämkning av avdrag" för mervärdesskatt.

1 — Originalspråk: franska.

2 — Rådets direktiv 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).

I — Tillämpliga bestämmelser

A — *Gemenskapsrätten*

1. Sjätte direktivet

6. Mervärdesskatt är en skatt på konsumtion som skall tillämpas allmänt på varor och på tjänster. Det gemenskapsrättsliga systemet för mervärdesskatt innebär att det på varor och tjänster tillämpas en skatt som står i exakt proportion till priset på dessa varor och dessa tjänster och som kan utkrävas på varje transaktion som sker inom ramen för produktion eller distribution men som endast skall belasta slutkonsumenten.

7. För att de skattskyldiga som säkerställer uppbörden av skatten skall ges möjlighet att inte bära kostnaden för denna föreskrivs i sjätte direktivet ett avdragssystem avsett att säkerställa skattens "neutralitet" i förhållande till dem.

8. Direktivet omfattar även flera bestämmelser som syftar till att garantera att detta system tillämpas när en skattskyldig använder en och samma vara för både yrkesmässigt ändamål och privat bruk. Följande bestämmelser är de för lösningen av tvisten i målet vid den nationella domstolen mest relevanta bestämmelserna.

9. Enligt artikel 2.1 i sjätte direktivet skall mervärdesskatt betalas för "leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium av en skattskyldig person i denna egenskap".

10. Enligt artikel 6.2 första stycket a i ovannämnda direktiv likställs med ett tillhandahållande av tjänster mot vederlag "[a]nvändning 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".

11. I artikel 11 A.1 c i samma direktiv, som är den centrala bestämmelsen i förevarande mål, anges vilket som är beskattningsunderlaget i ett sådant fall. Enligt artikeln skall beskattningsunderlaget vara det följande: "När det gäller sådana tillhandahållanden som avses i artikel 6.2: Den skattskyldiges hela kostnad för att tillhandahålla tjänsterna."

12. I artikel 17.2 i sjätte direktivet föreskrivs följande:

"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 förfaller till betalning eller betalats inom landets territorium avseende varor eller tjänster som tillhandahållits, eller kommer att tillhandahållas, till honom av en annan skattskyldig person.

..."

13. Artikel 20 i sjätte direktivet gäller jämkningen av detta avdrag. I artikeln föreskrivs att det ursprungliga avdraget skall jämkas särskilt när det är högre eller lägre än vad den skattskyldiga personen hade rätt till och vidare när förändringar i de faktorer som använts för att bestämma avdragsbeloppet har inträffat efter det att deklarationen är gjord.

14. I ovannämnda artikel 20 föreskrivs även följande:

"...

2. När det gäller anläggningstillgångar, skall jämkningen fördelas över fem år inklusive det år då varorna förvärvades eller tillverkades. Den årliga jämkningen skall endast ske med avseende på en femtedel av den skatt som belastar varorna. Jämkningen skall göras på grundval av variationerna i avdragsrätt under de följande åren jämfört med den som gällde det år då varorna förvärvades eller tillverkades.

Utan hinder av föregående stycke kan medlemsstaterna grunda jämkningen på en period av fem hela år med början från den tidpunkt då varorna först används.

När det gäller fast egendom förvärvad som anläggningstillgångar kan jämkningsperioden förlängas till högs. 20 år.

3. Vid tillhandahållande under jämkningsperioden skall anläggningstillgångar betraktas som om de fortfarande användes i den skattskyldiga personens rörelse till utgången av jämkningsperioden. Sådan affärsverksamhet antas vara helt skattepliktig om leveransen av de nämnda varorna är skattepliktig; den antas vara helt undantagen om leveransen är undantagen. Jämkningen skall ske endast en gång för hela den jämkningsperiod som återstår. ..."

B — *Den nationella rätten*

15. Enligt 3 § stycke 9a punkt 1 i lagen om mervärdesskatt (Umsatzsteuergesetz [3]) likställs med tillhandahållande mot vederlag en skattskyldigs användning av en vara som ingår i rörelsens tillgångar för andra ändamål än denna, om den ingående mervärdesskatten på denna vara är helt eller delvis avdragsgill.

16. Beskattningsunderlaget för de tillhandahållanden som avses i 3 § stycke 9a punkt 1 definieras i 10 § UStG. I ovannämnda 10 § angavs, i den till och med den 30 juni 2004 gällande lydelsen, att beskattningsunderlaget för dessa tillhandahållanden utgjordes "av kostnaderna för att utföra dessa transaktioner, om den ingående mervärdesskatten på dem är helt eller delvis avdragsgill".

17. I 10 § UStG, i den från och med den 1 juli 2004 gällande lydelsen, föreskrivs följande:

"4) Beskattningsunderlaget skall utgöras av

...

2. ... de kostnader som uppkommit för utförandet av dessa transaktioner, om den ingående mervärdesskatten på dem är helt eller delvis avdragsgill. Dessa kostnader omfattar även förvärvs- eller tillverkningskostnaderna för en anläggningstillgång, om denna ingår i rörelsens tillgångar och används för att tillhandahålla dessa andra tjänster. Om förvärvs- eller tillverkningskostnaderna uppgår till minst 500 euro skall de periodiseras över en tidsperiod som motsvarar den för anläggningstillgången enligt 15a § gällande jämkningsperioden.

..."

18. I 15a § UStG handlar det om jämkning av avdrag. I paragrafens första stycke föreskrivs följande:

"Inträffar inom fem år efter den tidpunkt när anläggningstillgången togs i bruk en förändring av de omständigheter som är bestämmande för avdragsrätten avseende ingående mervärdesskatt som belöper på varan, skall periodiseringen korrigeras genom en jämkning beräknad för kalenderår av det avdrag som avser ingående mervärdesskatt hänförlig till förvärvs- eller tillverkningskostnader. När det gäller fast egendom inklusive dess

3 — BGBl. 1993 I, s. 565 (nedan kallad UStG).

väsentliga beståndsdelar, rättigheter för vilka civilrättsliga bestämmelser beträffande fast egendom är tillämpliga, samt byggnader på ofri grund gäller en period på tio i stället för fem år."

II — Bakgrund

19. Under år 2003 lät hushållsgemenskapen, som bildats enligt tysk rätt (Hausgemeinschaft [4]) (nedan kallad hushållsgemenskapen eller sökanden), bestående av Jörg och Stefanie Wollny, uppföra en byggnad som den i dess helhet hänförde till sin rörelse. Denna byggnad upptas till 20,33 procent av en skattekonsultbyrå som hyrs ut till en av de två medlemmarna i hushållsgemenskapen, och till resterande 79,67 procent av den privata bostaden för de två medlemmarna i denna. Uthyrningen för yrkesmässigt bruk är mervärdesskattepliktig, eftersom hushållsgemenskapen avstått från skattebefrielsen avseende transaktionerna för uthyrningen [5].

20. I sina preliminära mervärdesskattedeklarationer för december 2003 samt för månaderna januari till mars 2004 gjorde hushållsgemenskapen avdrag för hela den mervärdesskatt som belöpte på fakturerade kostnader för uppförandet av byggnaden.

21. För att fastställa beskattningsunderlaget för den mervärdesskatt som skulle betalas för det privata boendet utgick hushållsgemenskapen från att avskrivningsperioden för en byggnad enligt den tyska lagstiftningen om inkomstskatt (Einkommensteuergesetz) är 50 år. Den ansåg således att detta beskattningsunderlag uppgick till ett månatligt belopp motsvarande 1/12 av 2 procent som belöpte på den för privat bruk använda delen av byggnaden.

22. Finanzamt Landshut beslutade att det ovannämnda beskattningsunderlaget borde fastställas med hänvisning till perioden för jämkning av avdrag för mervärdesskatt enligt 15a § UStG, i enlighet med artikel 20 i sjätte direktivet. Finanzamt Landshut korrigerade således sökandens beräkning och fastställde det månatliga beskattningsunderlaget för mervärdesskatten på användningen för privat bruk av en del av byggnaden till 1/12 av 10 procent av de kostnader för uppförandet som hänförde sig till denna del.

23. Sedan Finanzamt Landshut ogillat hushållsgemenskapens yrkande om omprövning av de preliminära skattebeskeden som utfär-

4 — Detta begrepp har sökanden vid förhandlingen definierat som en gemenskap som bildats mellan två eller flera personer som har ett hus som de hyr ut.

5 — Det skall erinras om att enligt artikel 13 B b i sjätte direktivet är utarrendering och uthyrning av fast egendom med vissa undantag undantagna från mervärdesskatteplikt. Enligt artikel 13 C första stycket a får medlemsstaterna emellertid ge sina skattskyldiga rätt att välja att låta beskatta dessa transaktioner.

dats i enlighet med den i föregående punkt angivna beräkningen, väckte ovannämnda gemenskap talan vid Finanzgericht München.

III — Tolkningsfrågan

24. Finanzgericht München anser att lösningen av den tvist som anhängiggjorts vid denna beror på fastställandet av beskattningsunderlaget för användningen för privat bruk av en byggnad som i sin helhet ingår i rörelsens tillgångar. Finanzgericht München har påpekat att begreppet "hela kostnaden" inte definieras i artikel 11 A.1 c i sjätte direktivet och har angett följande skäl till att den är tveksam om vilken innebörd som detta begrepp skall ges.

25. Domstolen har i domen i målet Enkler [6] fastställt att beskattningsunderlaget enligt denna bestämmelse skall fastställas enbart med hänsyn tagen till de kostnader som är knutna till själva tillgången, såsom avskrivningar för tillgångens värdeminskning, eller den skattskyldiges kostnader som gett honom rätt till avdrag för mervärdesskatten. [7]

26. Denna punkt kan styrka sökandens ställning, så att användningen för privat bruk av den del av byggnaden som kan bli föremål för värdeminskning täcks av den uppdelade beskattningen av kostnaderna för uppförandet av den, som sprids över hela avskrivningsperioden. Den kan även innebära en bekräftelse på sökandens uppfattning, enligt vilken köpeskillingen för att förvärva marken inte skall inbegripas i beskattningsunderlaget om den ingående mervärdesskatten när denna varit avdragsgill, eftersom marken på vilken byggnaden har uppförts inte kan minska i värde genom användning.

27. Denna bedömning kan även bekräftas av innebörden av ordet "kostnad", som förutsätter en värdeminskning av tillgången till följd av bruket av den. Någon total värdeminskning av en byggnad kan dock inte ske inom en tioårsperiod.

28. Vidare har det även fastställts att syftet med artikel 6.2 a i sjätte direktivet är att garantera likabehandling av en skattskyldig som använder en av rörelsens tillgångar för privat bruk och en slutkonsument. [8] Denna bestämmelse syftar på så sätt till att upphäva effekterna av avdraget för den ingående mervärdesskatten i fråga om den del av tillgången som används för privat bruk, eftersom en slutkonsument bär kostnaden för motsvarande mervärdesskatt.

6 — Dom av den 26 september 1996 i mål C-230/94, Enkler (REG 1996, s. I-4517).

7 — Idem, punkt 36.

8 — Se särskilt domen i det ovannämnda målet Enkler, punkt 35.

29. Syftet med artikel 6.2 a i sjätte direktivet är således snarare att fördela de totala kostnaderna för att förvärva eller uppföra tillgången över den period för jämkning av avdragen för mervärdesskatt som är tillämplig enligt nationell rätt, det vill säga i förevarande fall tio år. Denna lösning tillåter nämligen att "icke beskattat slutgiltigt nyttjande" hindras, det vill säga situationer i vilka avdraget för ingående mervärdesskatt inte återbetalas i sin helhet.

30. Det kan nämligen föreligga ett icke beskattat slutgiltigt nyttjande om exempelvis byggnaden blir föremål för en överlåtelse, som inte är mervärdesskattepliktig, vid utgången av denna tioåriga jämkningsperiod.[9] I ett sådant fall kommer den skattskyldige, om beskattningsunderlaget fastställs på grundval av avskrivningstiden för byggnaden, det vill säga femtio år, att efter tio år endast ha återbetalat en femtedel av den mervärdesskatt som han har erhållit avdraget för. En sådan situation strider således mot syftet med artikel 6.2 a i sjätte direktivet.

31. Syftet med denna bestämmelse motiverar även att köpeskillingen för marken tas med i beskattningsunderlaget, om den ingående mervärdesskatten på denna är avdragsgill, eftersom en slutkonsument vid tidpunkten för köpet även skall betala denna skatt.

32. Finanzgericht München har dock, i strid med denna bedömning, påpekat att domstolen i domen i målet Seeling[10] har begränsat räckvidden av detta syfte, när den fastställt att visserligen korrigerar jämkningsperioden enligt artikel 20.2 i sjätte direktivet endast delvis avdraget för ingående mervärdesskatt men en sådan situation beror på ett medvetet val från gemenskapslagstiftarens sida[11].

33. Det är mot denna bakgrund som Finanzgericht München har beslutat att vilandeförklara målet och att ställa följande fråga till domstolen:

"Hur skall begreppet 'hela kostnad[en]' i artikel 11 A.1 c i [sjätte direktivet] tolkas? Omfattar hela kostnaden för en lägenhet som används för privat bruk och som är belägen i en byggnad som helt ingår i rörelsens tillgångar (förutom de löpande utgifterna) även de årliga avskrivningarna på byggnader till följd av värdeminskning, som fastställts enligt gällande nationella bestämmelser, och/eller den på grundval av den nationella perioden för jämkning av

9 — Den hänskjutande domstolen har inte angett grunden för detta undantag. Det är förmodligen fråga om artikel 13 B g i sjätte direktivet, enligt vilken medlemsstaterna, på villkor som de fastställer, undantar tillhandahållande av byggnader från mervärdesskatteplikt efter det att de först tagits i besittning.

10 — Dom av den 8 maj 2003 i mål C-269/00, Seeling (REG 2003, s. I-4101).

11 — Idem, punkt 54.

avdrag för ingående mervärdesskatt beräknade årliga andelen av anskaffnings- och tillverkningskostnader som medfört avdragsrätt för ingående mervärdesskatt?"

IV — Bedömning

34. Eftersom mervärdesskatten är en konsumtionsskatt som tas ut av de skattskyldiga men som endast skall belasta slutkonsumenten, har varje skattskyldig rätt att från den mervärdesskatt som han fakturerar sina kunder och som han skall redovisa till staten dra av den ingående mervärdesskatt han själv har erlagt vid förvärvet av de varor och de tjänster som krävs för att utöva hans ekonomiska verksamhet. [12] Det är följaktligen endast i den mån som dessa varor och dessa tjänster används för behoven i hans verksamhet, som även den är skattepliktig för mervärdesskatt, som en skattskyldig skall komma i åtnjutande av detta avdrag.

35. När varor eller tjänster som anskaffats av den skattskyldige används i verksamhet som är undantagen från mervärdesskatteplikt eller inte faller inom tillämpningsområdet för denna skatt, skall det i princip inte ske någon uppbörd av utgående mervärdesskatt eller avdrag för ingående sådan. [13]

36. När en skattskyldig använder en anläggningstillgång för såväl yrkesmässiga som privata ändamål, har han valet, med avseende på mervärdesskatten, att antingen hänföra hela denna vara till rörelsens tillgångar eller att behålla den i dess helhet som en del av sina privata tillgångar och på så sätt utesluta den helt från mervärdesskattereglerna, eller att låta den ingå i rörelsen till den del den faktiskt används i densamma. [14]

37. Om den skattskyldige väljer att i sin helhet hänföra en anläggningstillgång, som används såväl för yrkesmässiga som privata ändamål, till sin rörelse, är enligt fast rättspraxis den ingående mervärdesskatten på förvärvet eller uppförandet av denna tillgång i princip helt och omedelbart avdragsgill. Domstolen har vid upprepade tillfällen fastställt denna tolkning av sjätte direktivet. [15] Domstolen har nyligen, vid avgörande i stor avdelning, bekräftat denna tolkning i domen i det ovannämnda målet Charles och Charles Tijmens. [16]

12 — Dom av den 4 oktober 1995 i mål C-291/92, Armbrecht (REG 1995, s. I-2775), punkt 27.

13 — Dom av den 30 mars 2006 i mål C-184/04, Uudenkaupungin kaupunki (REG 2006, s. I-3039), punkt 24.

14 — Dom av den 14 juli 2005 i mål C-434/03, Charles och Charles-Tijmens (REG 2005, s. I-7037), punkt 23 och däri angiven rättspraxis.

15 — Se domen i det ovannämnda målet Seeling, punkt 41 och däri angiven rättspraxis.

16 — Punkt 24.

38. Följaktligen har en skattskyldig, som väljer att i sin helhet hänföra en byggnad till sin rörelse och som använder en del av denna byggnad för privat bruk, rätt att göra avdrag för den ingående mervärdesskatten på samtliga kostnader för att förvärva eller uppföra denna byggnad.

39. Den skattskyldige har dock, i den mån som han i fråga om den del av denna tillgång som han använder för privat bruk befinner sig i en situation som kan jämföras med situationen för en slutkonsument, skyldighet att betala den mervärdesskatt som motsvarar denna användning. Denna skyldighet anges i artikel 6.2 i sjätte direktivet, enligt vilken nämnda användning likställs med ett tillhandahållande av tjänster mot vederlag som den skattskyldige på så sätt tillhandahåller sig själv.

40. Eftersom det i detta fall inte föreligger någon transaktion med tredje man eller någon av denne betalad ersättning som kan utgöra beskattningsunderlag för mervärdesskatten skall enligt artikel 11 A.1 c i sjätte direktivet beskattningsunderlaget utgöras av "[d]en skattskyldiges hela kostnad för att tillhandahålla tjänsterna".

41. I förevarande mål söker Finanzgericht München få klarhet i huruvida detta begrepp skall förstås så att det i detta, förutom de löpande utgifterna, endast tas hänsyn till byggnadens värdeminskning som beräknats på grundval av tillgångens normala livslängd, enligt de nationella avskrivningsreglerna.

42. Genom sin tolkningsfråga har den hänskjutande domstolen således i huvudsak frågat huruvida artikel 11 A.1 c i sjätte direktivet skall tolkas så att den utgör hinder för en nationell lagstiftning, enligt vilken beskattningsunderlaget för mervärdesskatten, i fråga om användningen för privat bruk av en del av en byggnad som den skattskyldige i dess helhet låtit ingå i sin rörelses tillgångar, årligen fastställs till en del av kostnaderna för förvärvet eller uppförandet och som fastställts på grundval av perioden för jämkning av avdrag för mervärdesskatt, i enlighet med artikel 20 i sjätte direktivet.

43. Denna fråga rör tre problemställningar som den nationella domstolen har beskrivit på följande sätt.

44. Den första problemställningen är givetvis den mervärdesskatt som den skattskyldige årligen har betalat för användningen för privat bruk. Om det i kostnadsbeloppet endast skall tas hänsyn till byggnadens värdeminskning, motsvarar beskattningen

för mervärdesskatt i förevarande fall årligen 2 procent av kostnaderna för uppförande av den del av byggnaden som används för privat bruk, eftersom avskrivningsperioden enligt den nationella lagstiftningen är femtio år. I annat fall motsvarar beskattningsunderlaget 10 procent av dessa kostnader, eftersom perioden för jämkning av avdrag för mervärdesskatt i den nationella rätten har fastställts till tio år.

45. Den andra problemställningen, som direkt följer av den föregående problemställningen, är risken för ett icke beskattat slutgiltigt nyttjande, till exempel vid en försäljning av byggnaden vilken försäljning är undantagen från mervärdesskatteplikt, vid utgången av perioden för jämkning av avdrag för mervärdesskatt. En sådan risk föreligger inte om beskattningsunderlaget fastställts med hänvisning till denna nationella jämkningsperiod, eftersom den skattskyldige vid utgången av denna skall ha återbetalat hela den del av den avdragna ingående mervärdesskatten som motsvarar den del av byggnaden som används för hans privata bruk.

46. Den tredje problemställningen avser frågan huruvida beskattningsunderlaget skall inbegripa kostnaderna för att förvärva den mark på vilken byggnaden har uppförts, om detta förvärv är mervärdesskattepliktigt och förvärvaren har erhållit avdrag för denna skatt. Om begreppet "[d]en skattskyldiges hela kostnad för att tillhandahålla tjänsterna" enligt artikel 11 A.1 c i sjätte direktivet skall förstås så att det endast innebär byggnadens värdeminskning, måste kostnaderna för att förvärva marken kunna undantas från beskattningsunderlaget, eftersom den mark på vilken byggnaden har byggts i princip inte undergår någon värdeminskning.

47. I förevarande mål har tre uppfattningar gjorts gällande.

48. Sökanden har hävdat att det kostnadsbelopp som avses i artikel 11 A.1 c i sjätte direktivet skall förstås så att det förutom löpande utgifter endast omfattar de årliga avskrivningarna för byggnadernas värdeminskning, som fastställs enligt gällande nationella bestämmelser.

49. Sökanden har anfört att begreppet "kostnader" förutsätter en minskning av den skattskyldiges tillgångar. Enligt sökanden får han inte vidkännas någon sådan minskning vid förvärv eller uppförande av en byggnad, eftersom de kostnader som hänförs till dessa transaktioner kan kompenseras genom värdet på byggnaden. Det föreligger således en minskning av tillgångarna och följaktligen kostnader i den mening som avses i artikel 11 A.1 c i sjätte direktivet

enbart i samband med tillgångens värdeminskning. Denna värdeminskning är dock inte betingad av jämkningsperioden enligt artikel 20 i sjätte direktivet utan av användningens varaktighet.

50. På samma sätt har sökanden hävdat att kostnaden för att förvärva den mark på vilken byggnaden har uppförts inte skall inbegripas i beskattningsunderlaget, eftersom denna mark inte undergår någon värdeminskning med tiden.

51. Den tyska regeringen och Förenade kungarikets regering har tvärtom hävdat att artikel 11 A.1 c i sjätte direktivet inte utgör hinder för en sådan lagstiftning som den omtvistade tyska lagen.

52. De har gjort gällande att det i denna bestämmelse inte exakt definieras vad begreppet "hela kostnaden" täcker. De har därav dragit slutsatsen att medlemsstaterna förfogar över ett visst utrymme för skönsmässig bedömning för genomförande av detta begrepp. De har påpekat att den nationella lagstiftningen i fråga är förenlig med det syfte som eftersträvas med denna bestämmelse, vilket är att säkerställa likabehandling av den skattskyldige som använder en av rörelsens tillgångar för privat bruk och en slutkonsument som förvärvar samma tillgång.

53. Begreppet "kostnader" skall med avseende på detta syfte förstås så att det omfattar kostnaderna för att förvärva eller uppföra byggnaden, samt i förekommande fall köpeskillingen för marken, om den har gett rätt till avdrag för mervärdesskatten. På samma sätt är det med nämnda syfte förenligt att fördela de kostnader för uppförandet som motsvarar den del av byggnaden som används för privat bruk på perioden för jämkning av avdrag för mervärdesskatt, eftersom denna lösning innebär att varje risk för ett icke beskattat slutgiltigt nyttjande hindras.

54. Europeiska gemenskapernas kommission har förespråkat en mellanliggande ståndpunkt. I motsats till den tyska regeringen och Förenade kungarikets regering har den hävdat att kostnaderna för att förvärva eller uppföra byggnaden inte kan fördelas med hänsyn till nationella bestämmelser om jämkning av avdrag för mervärdesskatt. Dels föreligger det enligt kommissionen inget tvingande skäl för att tillämpa artikel 20.2 i sjätte direktivet i samband med artikel 6.2 a i detta. Dels har domstolen i domen i det ovannämnda målet Seeling begränsat räckvidden av argumentet avse-

ende risken för ett icke beskattat slutgiltigt nyttjande.

55. Kommissionen har dock, i strid med sökandens uppfattning, anfört att fördelningen av kostnaderna för förvärvet eller uppförandet inte heller skall fastställas med hänsyn till nationella avskrivningsbestämmelser avseende inkomstskatt, eftersom dessa bestämmelser uppvisar betydande olikheter inom Europeiska unionen. Dessutom har dessa bestämmelser särskilda syften som är främmande för det gemensamma systemet för mervärdesskatt. Enligt kommissionen skall denna fördelning genomföras enligt objektiva räkenskapskriterier, som är allmänt erkända och som är utformade för mervärdesskatten. Kommissionen har dessutom hävdat att beskattningsunderlaget i förekommande fall skall inbegripa kostnaderna för att förvärva marken.

56. Jag anser i likhet med den tyska regeringen och Förenade kungarikets regering att artikel 11 A.1 c i sjätte direktivet inte utgör hinder för att de kostnader för förvärvet eller uppförandet som motsvarar den del av byggnaden som den skattskyldige använder för privat bruk fördelas på den period för jämkning av avdrag för mervärdesskatt som fastställts enligt artikel 20 i sjätte direktivet.

57. Före redogörelsen för de skäl på vilka jag grundar denna ståndpunkt, är det enligt min mening ändamålsenligt att i korthet ange sambandet mellan fristerna enligt artikel 20.2 i sjätte direktivet och artikel 6.2 a i detta.

58. Såsom sökanden och kommissionen har angett finns det i sjätte direktivet inte något skäl som gör att jämkningsperioden enligt artikel 20.2 i nämnda direktiv måste tillämpas inom ramen för artikel 6.2 a i detta.

59. Artikel 20 i sjätte direktivet avser nämligen den situation, när en skattskyldig använder samma tillgång för yrkesmässiga ändamål och för privat bruk, i vilken han har valt att hänföra denna tillgång till sin rörelse enbart till den del han använder den för yrkesmässiga ändamål. I detta fall har denne skattskyldige endast erhållit avdrag för den ingående mervärdesskatten på kostnaderna för att förvärva eller uppföra denna tillgång i proportion till den del av denna tillgång som används för yrkesmässiga ändamål.

60. Syftet med artikel 20 är att göra det möjligt att korrigera detta avdrag med hänsyn till de ändringar som i förhållande till den skattskyldiges ursprungliga deklaration skett i efterhand i hans användning av tillgången, eller också eftersom nämnda avdrag grundats på en felaktig deklaration.

61. Enligt artikel 20.2 i sjätte direktivet kan denna jämkning endast göras under en viss period, som i princip är fem år. I artikeln föreskrivs dock att denna period kan förlängas när det gäller fast egendom. I den ursprungliga lydelsen av sjätte direktivet kunde denna period förlängas till tio år. Med ikraftträdandet av direktiv 95/7 kan den förlängas upp till tjugo år.

62. När den skattskyldige, såsom i förevarande fall, har valt att låta hela byggnaden ingå i rörelsens tillgångar och på så sätt erhålla avdrag för hela den ingående mervärdesskatten på kostnaderna för förvärvet av denna eller för dess uppförande, skall artikel 6.2 i sjätte direktivet tillämpas. Användningen för privat bruk av en del av byggnaden likställs, såsom har framgått, med ett tillhandahållande av tjänster mot vederlag. Det är denna sistnämnda bestämmelse som ligger till grund för den skattskyldiges återbetalning av mervärdesskatten på de kostnader för att förvärva eller uppföra byggnaden som kan hänföras till den del av denna som han använder för privat bruk.

63. Om denna del av byggnaden minskar eller ökar under tidens lopp skall systemet för jämkning enligt artikel 20 i sjätte direktivet inte tillämpas. Denna ändring skall i fråga om den berörda skatteperioden överföras i den proportion av kostnaderna för att förvärva eller uppföra byggnaden som beaktats vid fastställandet av beskattningsunderlaget enligt artikel 11 A.1 c i sjätte direktivet.

64. Dock är fristerna enligt artikel 20.2 i sjätte direktivet relevanta, om den byggnad som i sin helhet ingår i rörelsens tillgångar säljs. Om denna försäljning sker under perioden för jämkning av avdrag för mervärdesskatt enligt artikel 20.2 i detta direktiv skall byggnaden, enligt artikel 20.3, nämligen anses som om den fortfarande hänfördes till en ekonomisk verksamhet hos den berörda personen ända till utgången av denna period, och avdraget för mervärdesskatt på kostnaderna för att förvärva eller uppföra byggnaden kan således bli föremål för en jämkning i efterhand.

65. Det framgår även *e contrario* av dessa bestämmelser att om byggnaden säljs efter utgången av denna period är en sådan jämkning i efterhand inte längre möjlig. I detta fall föreligger det således en risk för ett icke beskattat slutgiltigt nyttjande.

66. Det är bland annat för att förekomma en sådan risk som den tyska regeringen och Förenade kungarikets regering har hävdat att beskattningsunderlaget för mervärdesskatten på användning för privat bruk av en byggnad som i sin helhet ingår i rörelsens tillgångar skall kunna beräknas på grundval av den period för jämkning av avdrag för mervär-

desskatt som fastställts i nationell rätt, i enlighet med artikel 20.2 i sjätte direktivet.

67. Enligt min mening kan dessa regeringars uppfattning godtas av följande skäl. För det första lämnar artikel 11 A.1 c i sjätte direktivet medlemsstaterna ett visst utrymme för skönsmässig bedömning för dess genomförande. För det andra är fastställandet av det omtvistade beskattningsunderlaget på grundval av perioden för jämkning av avdrag för mervärdesskatt förenligt med syftet för artikel 6.2 i sjätte direktivet. För det tredje är ett sådant fastställande även förenligt med det syfte att harmonisera beskattningsunderlaget som eftersträvas med nämnda direktiv.

68. Vad avser den första frågan skall beskattningsunderlaget enligt artikel 11 A.1 c i sjätte direktivet i fråga om de transaktioner som avses i artikel 6.2 i detta direktiv utgöras av "[d]en skattskyldiges hela kostnad för att tillhandahålla tjänsterna". Såsom den hänskjutande domstolen har påpekat har detta begrepp inte definierats i sjätte direktivet.

69. Av ordalydelsen i artikel 6.2 i sjätte direktivet kan likväl följande information härledas. Ordet "kostnad" (*dépense*) definieras som en användning av pengar, särskilt för andra ändamål än investering.[17] Den bokstavliga innebörden av uttrycket "den skattskyldiges hela kostnad för att tillhandahålla tjänsterna" är således relativt vid och vag.[18] Den kan enligt min mening uppfattas så att den avser samtliga kostnader som har varit och som är nödvändiga för att göra det möjligt att tillhandahålla tjänsterna. Detta begrepp kan således tolkas så att det förutom löpande utgifter avser samtliga kostnader för att förvärva eller avyttra de varor som är föremål för detta tillhandahållande.

70. Därefter leder den omständigheten att den skattskyldiges användning av en av rörelsens tillgångar för privat bruk likställs med ett tillhandahållande av tjänster mot vederlag, det vill säga en transaktion som förlängs i tiden, följdriktigt till att det måste anses att debiteringen av mervärdesskatt på dessa kostnader skall spridas.

71. Av detta likställande och av det syfte som lagstiftaren eftersträvar genom artikel 6.2 i sjätte direktivet kan slutsatsen även dras att denna spridning skall genomföras över tillgångens hela livslängd. Enligt fast rättspraxis

17 — Se *Le Petit Robert Dictionnaire de la langue française*, Dictionnaires Le Robert, Paris. 1996, s. 595.

18 — Se, vad avser uttrycket "hela kostnaden" i de andra språkversionerna av sjätte direktivet, "Betrag der Ausgaben" på tyska, "uitgaven" på nederländska, "the full cost" på engelska, "udgifter" på danska och "spese sostenute" på italienska.

har denna bestämmelse nämligen till syfte att säkerställa likabehandling av den skattskyldige och slutkonsumenten.[19] Det gäller att hindra att en skattskyldig, som har kunnat göra avdrag för mervärdesskatten på köpet av en vara som skall hänföras till hans rörelse, kan undandra sig betalningen av mervärdesskatt, när han ur sin rörelses tillgångar tar ut denna vara för privat bruk och därmed utnyttjar oberättigade fördelar i förhållande till en vanlig konsument som köper varan och härvid betalar mervärdesskatt.[20]

72. Spridningen över tillgångens hela livslängd uppvisar på så sätt den fördelen att den gör det möjligt att anpassa med hänsyn till eventuella ändringar i den del av tillgången som den skattskyldige har dragit av för privat bruk. Beskattningsunderlaget enligt artikel 11 A.1 c i sjätte direktivet har av domstolen i domen i det ovannämnda målet Enkler således tolkats så att det omfattar sådana till själva tillgången hänförliga kostnader som till exempel avskrivningar som följer av tillgångens värdeminskning,[21] såsom den hänskjutande domstolen har erinrat om.

73. Den i förevarande mål ställda frågan avser huruvida denna tolkning av artikel 11 A.1 c i sjätte direktivet är den enda tolkning som är förenlig med gemenskapsrätten. Det är med andra ord fråga om att bedöma huruvida medlemsstaterna vid genomförandet av denna bestämmelse förfogar över ett visst utrymme för skönsmässig bedömning, enligt vilket de har rätt att sprida den återbetalning av mervärdesskatten som hänför sig till användningen av tillgången för privat bruk över en kortare period, som är densamma som perioden för jämkning av avdrag för mervärdesskatt.

74. Enligt min mening förfogar medlemsstaterna över ett sådant utrymme för skönsmässig bedömning.

75. Det är ostridigt att det i artikel 11 A.1 c, i motsats till andra bestämmelser i sjätte direktivet[22], inte hänvisas till nationell rätt för att fastställa dess innebörd och räckvidd. Begreppet "[d]en skattskyldiges hela kostnad för att tillhandahålla tjänsterna" är således ett självständigt begrepp i gemenskapsrätten, som inte kan överlåtas till varje medlemsstats skönsmässiga bedömning.[23]

19 — Domen i det ovannämnda målet Enkler, punkt 35.

20 — Idem, punkt 33.

21 — Punkt 36. I detta mål ställdes frågan till domstolen hur beskattningsunderlaget för beräkningen av mervärdesskatt skulle fastställas för användning för privat bruk under vissa perioder av året av en husbil som i sin helhet ingick i rörelsens tillgångar. Domstolen fastställde att det fanns anledning att beakta en del av kostnaderna, såsom den definierat dem i punkt 36, motsvarande förhållandet mellan hela den period då tillgången faktiskt använts och den period då denna faktiskt använts för andra ändamål än rörelsen (punkt 37).

22 — Se i detta avseende artikel 4.3 b i sjätte direktivet i fråga om begreppet "mark för bebyggelse", och artikel 13 A.1 c i samma direktiv vad avser begreppet "medicinska eller paramedicinska yrkesutövare".

23 — Se, för ett liknande resonemang, dom av den 1 februari 1977 i mål 51/76, Verbond van Nederlands Ondernemingen (REG 1977, s. 113), punkterna 10 och 11.

76. Sjätte direktivet innehåller likväl inte alla de anvisningar som gör det möjligt att inom hela Europeiska unionen fastställa ett enhetligt innehåll av detta begrepp. Varken lydelsen av detta begrepp eller det system i vilket det ingår gör det enligt min mening möjligt att med säkerhet fastställa att fördelningen av kostnaderna för att förvärva eller uppföra den ifrågavarande tillgången med nödvändighet skall genomföras över dennas hela livslängd. Under alla förhållanden föreskrivs det inte i sjätte direktivet på vilken grund avskrivningen av tillgångens värdeminskning skall beräknas.

77. Det finns således anledning att kontrollera att fastställandet av det omtvistade beskattningsunderlaget för mervärdesskatt, på grundval av perioden för jämkningen av avdrag, är förenlig med syftet med artikel 6.2 i sjätte direktivet och med detta direktiv.

78. När det gäller den första frågan syftar — såsom har framgått — artikel 6.2 till att säkerställa likabehandling av den skattskyldige, som har tagit ut en vara ur rörelsen efter att ha erhållit avdrag för hela den mervärdesskatt som betalats på kostnaderna för att förvärva eller tillverka denna vara, och en slutkonsument som skall bära denna skatt vid förvärv eller tillverkning av en identisk vara.

79. Att fastställa beskattningsunderlaget för mervärdesskatten på användningen för privat bruk på grundval av perioden för jämkning av avdrag för mervärdesskatt, för att vid eventuell försäljning vid utgången av denna period hindra att det föreligger ett icke beskattat slutgiltigt nyttjande, är förenligt med detta syfte.

80. Jag anser inte att domen i det ovannämnda målet Seeling innebär att denna bedömning ifrågasätts.

81. Det är riktigt att domstolen i ovannämnda mål ställts inför den tyska regeringens argument avseende risken för ett icke beskattat slutgiltigt nyttjande vid eventuell försäljning av byggnaden med undantag från mervärdesskatteplikt efter utgången av perioden för jämkning av avdrag. Det har även visat sig att domstolen angav att den omständigheten att denna jämkningsperiod endast delvis kunde korrigera avdraget för ingående mervärdesskatt berodde på ett medvetet val från gemenskapslagstiftarens sida, och att denna period för fasta anläggningstillgångar hade utsträckts ända till tjugo år för att hänsyn skulle tas till sådana tillgångars ekonomiska livslängd. [24]

82. Dock skall räckvidden av detta svar enligt min mening bedömas med hänsyn till det sammanhang i vilket det gavs.

24 — Domen i det ovannämnda målet Seeling, punkterna 54 och 55.

83. Vid tidpunkten för de faktiska omständigheterna i det ovannämnda målet Seeling föreskrevs det i den tyska lagstiftningen att beskattningsunderlaget för mervärdesskatten på användning för privat bruk av en byggnad som i sin helhet ingår i rörelsens tillgångar skulle beräknas på grundval av tillgångens värdeminskning. Den tyska regeringen ifrågasatte den rättspraxis enligt vilken en skattskyldig som väljer att i sin helhet hänföra en byggnad till sin rörelse och som därefter använder en del av denna byggnad för privat bruk har rätt att dra av den ingående mervärdesskatten på de totala kostnaderna för att förvärva eller uppföra denna byggnad.

84. Den tyska regeringen grundade detta ifrågasättande på artikel 13 B b i sjätte direktivet, enligt vilken uthyrning av fast egendom i princip är undantagen från skatteplikt, så att den inte ger möjlighet att erhålla avdrag för ingående mervärdesskatt. Den tyska regeringen hävdade att i den mån som artikel 6.2 första stycket a i sjätte direktivet likställer användningen av en av rörelsens tillgångar för privat bruk med ett tillhandahållande av tjänster och denna användning, med hänsyn till slutgiltigt nyttjande, mest liknar en uthyrning, var undantagsfallen enligt artikel 13 B b i nämnda direktiv analogiskt tillämpliga.

85. Till stöd för denna bedömning gjorde den tyska regeringen gällande att fördelen med att det inte föreligger något avdrag för den ingående mervärdesskatten är att ett icke beskattat slutgiltigt nyttjande förhindras vid försäljning av byggnaden utan påförande av mervärdesskatt efter utgången av jämkningsperioden på tio år.

86. I domen i det ovannämnda målet Seeling godtog inte domstolen den tyska regeringens argument, som grundats på tillämpningen av artikel 13 B b i sjätte direktivet. Domstolen fastställde att en skattskyldigs användning för privat bruk av en bostad i en byggnad som denne i sin helhet har hänfört till sin rörelse inte omfattas av denna bestämmelse, eftersom den inte utgör en verklig uthyrning i den mening som avses i denna.[25]

87. Det är i detta sammanhang som domstolen angav att om den omständigheten att den skattskyldige har rätt att i sin helhet hänföra en byggnad till sin rörelse och följaktligen göra avdrag för den ingående mervärdesskatt som skall betalas på samtliga kostnader för uppförandet kan få till följd att det slutgiltiga nyttjandet inte beskattas, eftersom jämkningsperioden enligt artikel 20.2 i sjätte direktivet endast delvis kan korrigera det avdrag för ingående mervärdesskatt som görs vid tidpunkten för byggnadens uppförande, är detta en följd av ett medvetet val från gemenskapslagstiftarens sida och kan inte framtvinga en extensiv tolkning av artikel 13 B b i detta direktiv.

88. I likhet med den tyska regeringen och Förenade kungarikets regering anser jag inte

25 — Ibidem, punkterna 49–52.

att domstolen i domen i det ovannämnda målet Seeling avsett att ifrågasätta betydelsen av syftet med artikel 6.2 i sjätte direktivet.

89. Jag uppfattar denna dom som en bekräftelse på den fasta rättspraxis enligt vilken en skattskyldig som låter en hel byggnad ingå i sin rörelses tillgångar och som därefter använder en del av denna byggnad för privat bruk dels har rätt att göra avdrag för den ingående mervärdesskatten på samtliga kostnader för uppförandet av denna byggnad, dels som en konsekvens av denna rätt har en skyldighet att betala mervärdesskatt på de kostnader som denna användning har medfört.

90. Även om domstolen i denna dom har fastställt gränserna för detta systems möjlighet att säkerställa en fullständig jämställdhet mellan en skattskyldig och en slutkonsument, har den enligt min mening inte ifrågasatt principen att det ankommer på den nationella lagstiftaren att i möjligaste mån hindra att det slutgiltiga nyttjandet inte beskattas.

91. Mot bakgrund av dessa omständigheter kan det enligt min mening inte ifrågasättas att den tyska regeringens avsikt att hindra ett icke beskattat slutgiltigt nyttjande vid överlåtelse av tillgången, vilken överlåtelse är undantagen från mervärdesskatteplikt, efter utgången av perioden för jämkning av avdrag är förenlig med syftet med artikel 6.2 i sjätte direktivet.

92. Mot denna bedömning kan det invändas att den tyska regeringen genom att förkorta perioden för återbetalning av mervärdesskatt till perioden för jämkning av avdrag även har skapat en risk för ett icke beskattat slutgiltigt nyttjande. Den tyska regeringen har nämligen angett att om den berörda personen fortsätter att för privat bruk använda byggnaden vid utgången av tioårsperioden, ingår kostnaderna för att förvärva eller uppföra denna inte längre i beskattningsunderlaget. Användningen för privat bruk kommer således endast att beskattas på grundval av de löpande utgifterna för byggnaden.

93. Att på så sätt undanta kostnaderna för att förvärva eller uppföra byggnaden från beskattningsunderlaget förefaller vara väl motiverat, eftersom avdraget för den ingående mervärdesskatten har återbetalats i sin helhet. Denna återbetalning har dock beräknats på den del av byggnaden som under tioårsperioden använts för privat bruk. Om den skattskyldige vid utgången av denna period för sitt privata bruk använder en större del av byggnaden finns det anledning att anse att användningen för privat bruk av denna ytterligare del inte skall beskattas. I detta skede är detta fortfarande en öppen fråga.

94. Jag tror likväl inte att denna eventuella brist i systemet är sådan att det kan

ifrågasättas huruvida den omtvistade tyska lagstiftningen är förenlig med syftet i artikel 6.2 i sjätte direktivet.

95. Fastställandet av beskattningsunderlaget för mervärdesskatten på grundval av perioden för jämkning av avdrag uppvisar enligt min mening en annan fördel till förmån för en större jämställdhet mellan den skattskyldige och slutkonsumenten. Denna fördel avser det ökade mervärdesskattebeloppet som den skattskyldige betalar årligen för användningen för privat bruk. Denna ökning bidrar till att minska den bristande jämställdheten i de aktuella situationerna som orsakats av den likviditetsfördel som den skattskyldige ges genom fördelningen av skulden, i förhållande till slutkonsumenten som måste bära hela kostnaden för mervärdesskatt redan vid förvärvet eller uppförandet av tillgången.

96. Slutligen anser jag att fastställandet av beskattningsunderlaget för mervärdesskatt på grundval av perioden för jämkning av avdrag inom vissa gränser fortfarande är rimligt med hänsyn till syftet med sjätte direktivet.

97. Syftet med direktivet, såsom framgår av dess rubrik, är att på ett enhetligt sätt bestämma en beräkningsgrund för mervärdesskatten enligt gemenskapens regler.[26] Räckvidden av detta syfte har dock uttryckts på ett försiktigt sätt i nionde skälet i sjätte direktivet, i dess ursprungliga lydelse, enligt vilket detta syftar till att uppnå "jämförbara" resultat i alla medlemsstater. Med hänsyn till det utrymme för skönsmässig bedömning som medlemsstaterna ges genom artikel 20 i sjätte direktivet anser jag att den omtvistade tyska lagstiftningen uppfyller detta villkor.

98. Hänvisningen till artikel 20 är enligt min mening relevant inom ramen för denna bedömning av följande skäl. På samma sätt som artikel 20 skall artiklarna 6.2 och 11 A.1 c i sjätte direktivet tillämpas på en situation, i vilken en tillgång som ger rätt till ett avdrag för mervärdesskatt som betalats på kostnaderna för att förvärva eller uppföra denna därefter hänförs till en användning som inte ger rätt till ett sådant avdrag. Det är fråga om kompletterande bestämmelser i sjätte direktivet, som behandlar situationer i vilka en tillgång är föremål för en kombinerad användning, det vill säga en användning för yrkesmässiga ändamål och för privat bruk.

99. Dessutom har de system som föreskrivs i dessa olika bestämmelser jämförbara ekonomiska effekter.[27] Det är i de två fallen

26 — Dom av den 8 juni 2000 i mål C-400/98, Breitsohl (REG 2000, s. I-4321), punkt 48.

27 — Domen i det ovannämnda målet Uudenkaupungin kaupunki, punkt 30.

fråga om att återbetala den mervärdesskatt för vilken den skattskyldige har erhållit avdrag och som slutligen skall belasta honom.

100. Det måste konstateras att medlemsstaterna genom artikel 20 i sjätte direktivet tillerkänns ett relativt omfattande utrymme för skönsmässig bedömning vid fastställandet av perioden för jämkning av avdrag vad avser fast egendom, eftersom de kan föreskriva en tidsperiod som varierar från fem till tjugo år.

101. Med hänsyn till de existerande sambanden mellan systemet för artikel 20 i sjätte direktivet och systemet för artikel 6.2 i detta direktiv strider fastställandet av beskattningsunderlaget för användningen för privat bruk av en byggnad, som i sin helhet ingår i rörelsens tillgångar, på grundval av perioden för jämkning av avdrag enligt min mening inte mot det syfte att harmonisera beskattningsunderlaget som eftersträvas med sjätte direktivet.

102. Visserligen är den av kommissionen förordade lösningen, enligt vilken medlemsstaterna skall anmodas att fastställa regler om avskrivning över byggnadernas hela livslängd på grundval av objektiva och allmänt erkända kriterier, kanske sådan att den kan leda till ett mer enhetligt underlag.

103. Även om en sådan lösning kan synas vara önskvärd kan den, enligt min mening, med nuvarande innehåll i sjätte direktivet dock inte motivera ifrågasättandet av bedömningen att den omtvistade tyska lagstiftningen inte överskrider det utrymme för skönsmässig bedömning som lämnats medlemsstaterna vid fastställandet av beskattningsunderlaget enligt artikel 11 A.1 c i detta direktiv.

104. Dessutom har frågan huruvida den av kommissionen föreslagna lösningen lämpligen kan leda till en större harmonisering vid förhandlingen allvarligt ifrågasatts av Förenade kungariket, som har gjort gällande att det inte finns några gemensamma regler om avskrivning. Vid en undersökning av de internationella redovisningsstandarderna som år 2002 antagits av Europaparlamentet och Europeiska unionens råd [28] för att underlätta jämförelsen av redovisningar som offentliggörs av noterade företag, konstaterar jag att olika avskrivningsmetoder kan användas för att systematiskt fördela avskrivningsbara tillgångar över deras användningstid. [29]

28 — Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002 av den 19 juli 2002 om tillämpning av internationella redovisningsstandarder (EGT L 243, s. 1).

29 — Se exempelvis artiklarna 47 och 62 i den internationella redovisningsstandarden 16 Materiella anläggningstillgångar, som finns i bilaga till kommissionens förordning (EG) nr 1725/2003 av den 29 september 2003 om antagande av vissa redovisningsstandarder i enlighet med Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002 (EGT L 261, s. 1).

105. På grundval av denna bedömning finns det även anledning att ta ställning till frågan huruvida kostnaderna för att förvärva den mark på vilken byggnaden är uppförd skall tas med eller inte i beskattningsunderlaget, om dessa kostnader varit mervärdesskattepliktiga och den skattskyldige har erhållit avdrag för denna skatt.

106. I likhet med den tyska regeringen och Förenade kungarikets regering samt kommissionen anser jag att dessa kostnader i ett sådant fall skall inbegripas i beskattningsunderlaget för mervärdesskatten på användningen för privat bruk.

107. Dels finner jag i ordalydelsen av artikel 11 A.1 c i sjätte direktivet inget avgörande skäl för att dessa kostnader inte skall omfattas. Begreppet "[d]en skattskyldiges hela kostnad för att tillhandahålla tjänsterna" skall från bokstavlig synpunkt täcka alla kostnader för att detta tillhandahållande skall kunna säkerställas. Kostnaderna för att förvärva den mark på vilken den ifrågavarande byggnaden har uppförts kan a priori anses utgöra en av dessa kostnader.

108. Dels är det uppenbart att det strider mot syftet med artikel 6.2 i sjätte direktivet, som såsom har framgått syftar till att säkerställa likabehandling av den skattskyldige och slutkonsumenten, att inte inbegripa dessa kostnader i beskattningsunderlaget. I den mån som slutkonsumenten bär kostnaden för mervärdesskatten på sina kostnader vid förvärvet av marken strider det mot nämnda syfte att inte låta den skattskyldige bära denna skatt.

109. Inom ramen för detta förfarande har det inte klart fastställts huruvida sökandens förvärv av den mark på vilken byggnaden har uppförts har varit mervärdesskattepliktigt och huruvida sökanden har erhållit avdrag för denna skatt. Svaret på denna fråga beror på en bedömning av de faktiska omständigheter som omfattas av den nationella domstolens behörighet.

110. Med hänsyn till samtliga dessa omständigheter föreslår jag att frågan skall besvaras enligt följande. Artikel 11 A.1 c i sjätte direktivet skall tolkas så att den inte utgör hinder för en nationell lagstiftning, enligt vilken beskattningsunderlaget för mervärdesskatt på användning för privat bruk av en del av en byggnad som den skattskyldige i dess helhet har låtit ingå i sin rörelses tillgångar, årligen fastställs till en sådan del av kostnaderna för att förvärva eller uppföra byggnaden som fastställs på grundval av perioden för jämkning av avdrag för mervärdesskatt, i enlighet med artikel 20 i sjätte direktivet. Detta beskattningsunderlag skall i förekommande fall inbegripa kostnaden för att förvärva den mark på vilken byggnaden är uppförd.

V — Förslag till avgörande

111. Mot bakgrund av det ovan anförda föreslår jag att domstolen skall besvara frågan från Finanzgericht München på följande sätt:

Artikel 11 A.1 c 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, skall tolkas så att den inte utgör hinder för en nationell lagstiftning, enligt vilken beskattningsunderlaget för mervärdesskatt på användning för privat bruk av en del av en byggnad, som den skattskyldige i dess helhet har låtit ingå i sin rörelses tillgångar, årligen fastställs till en del av kostnaderna för att förvärva eller uppföra byggnaden och denna del fastställs på grundval av perioden för jämkning av avdrag för mervärdesskatt, i enlighet med artikel 20 i sjätte direktivet 77/388, i dess ändrade lydelse. Detta beskattningsunderlag skall inbegripa kostnaden för att förvärva den mark på vilken byggnaden är uppförd, om detta förvärv varit mervärdesskattepliktigt och den skattskyldige har erhållit avdrag för denna skatt.