HE

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT ANTONIO TIZZANO

föredraget den 11 november 2004 [1]

1. Genom beslut av den 29 augusti 2002, som inkom till domstolen den 23 januari 2003, har Bundesfinanzhof ställt fyra frågor till domstolen angående tolkningen av rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (nedan kallat sjätte mervärdesskattedirektivet). [2]

2. I huvudsak vill den hänskjutande domstolen få svar på huruvida och i vilken mån en person som tillsammans med sin maka uppfört eller förvärvat en byggnad för bostadsändamål har rätt att minska den mervärdesskatt han är skyldig att betala med ett belopp motsvarande den mervärdesskatt som är hänförlig till förvärvet eller uppförandet av den del av den aktuella byggnaden som personen i fråga använder i sin yrkesverksamhet.

1 — Originalspråk: italienska.

2 — EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28.

I — Tillämpliga bestämmelser

A — *De gemenskapsrättsliga bestämmelserna*

3. I målet aktualiseras ett flertal bestämmelser i det sjätte mervärdesskattedirektivet vari definieras vad som avses med skattskyldig person i fråga om mervärdesskatt (artikel 4), avdragsrätt (artikel 17) samt hur denna rätt skall utnyttjas (artiklarna 18 och 22).

4. Enligt artikel 4 gäller följande:

"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. Vad sedan gäller avdragsrätten föreskrivs följande i artikel 17.2:

"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; [3]

..."

6. I artikel 18 slutligen föreskrivs följande i fråga om hur avdragsrätten skall utnyttjas:

"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,

..."

3 — Artikel 17.2 i sjätte direktivet har ändrats genom rådets direktiv 91/680/EEG 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). Till följd av denna ändring, som saknar betydelse för lösningen av detta mål, men som formellt och för fullständighetens skull ändå förtjänar att nämnas här, har den aktuella bestämmelsen nu följande lydelse: "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 ...".

7. I artikel 22.3 föreskrivs följande:

"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." [4]

4 — Av formella skäl, återigen, skall här erinras om att artikel 22.3 i sjätte direktivet har ändrats genom ovannämnda direktiv 91/680/EEG och därför nu har följande lydelse:
"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.
..."

B — *De nationella bestämmelserna*

8. De relevanta nationella bestämmelserna i detta mål är 14 och 15 §§ i Umsatzsteuergesetz (mervärdesskattelag, nedan kallad UStG) i den lydelse som var tillämplig åren 1991–1993.

9. 14 § med rubriken "Utfärdande av fakturor" har följande lydelse:

"1) När den skattskyldige tillhandahåller varor eller tjänster som är skattepliktiga i den mening som avses i 1 § första stycket punkterna 1 och 3 har han rätt att, och är, i den utsträckning som dessa prestationer utförs till förmån för en annan skattskyldig som är näringsidkare, skyldig, att på begäran av den senare utfärda fakturor som tydligt utvisar aktuellt mervärdesskattebelopp. Fakturorna skall innehålla följande uppgifter:

1. namn och adress på den person som tillhandahåller varorna eller tjänsterna;

2. namn och adress på den person som mottar varorna eller tjänsterna;

3. kvantiteten och den sedvanliga kommersiella benämningen på de tillhandahållna varorna eller de tillhandahållna tjänsternas natur och omfattning;

4. datum för tillhandahållande av varorna och tjänsterna;

5. varornas eller tjänsternas pris (10 §), och

6. den mervärdesskatt som belöper på priset (punkt 5).

..."[5]

10. I 15 § med rubriken "Avdrag för ingående mervärdesskatt" preciseras följande:

"Den skattskyldige har rätt att göra avdrag för ingående mervärdesskatt med:

1. den skatt som angivits separat på fakturan i den mening som avses i 14 § och som utställts av andra skattskyldiga för varor och tjänster som tillhandahållits den skattskyldiges företag ...".[6]

II — Bakgrund och förfarandet

11. Tvisten i målet vid den nationella domstolen uppstod efter det att Finanzamt Bergisch Gladbach (nedan kallad Finanzamt) beslutat att HE (nedan även kallad klaganden) inte hade rätt att minska den mervärdesskatt han var skyldig att betala med den mervärdesskatt som var hänförlig till uppförandet av den del av HE:s hus, vilket förvärvats tillsammans med hustrun, som han avsåg att använda som kontor i sin yrkesverksamhet.

5 — Inofficiell översättning.

6 — Inofficiell översättning.

12. Det framgår av beslutet om hänskjutande att makarna HE i slutet av år 1990 förvärvade mark och att äganderätten till denna fördelades så att mannen ägde en fjärdedel och hustrun tre fjärdedelar.

13. Senare gav makarna HE olika företag i uppdrag att uppföra en byggnad för bostadsändamål på den aktuella marken. Enligt vad HE uppgivit under den muntliga förhandlingen fördelades äganderätten till byggnaden på samma sätt som i fråga om marken, det vill säga att mannen ägde en fjärdedel och hustrun tre fjärdedelar.

14. Samtliga fakturor som utfärdades av byggföretagen ställdes till "makarna HE".

15. Av beslutet om hänskjutande framgår dessutom att HE utöver, sin huvudsakliga verksamhet såsom arbetstagare, också vid sidan av arbetade som författare av facklitteratur och att han för detta arbete utnyttjade ett rum i familjens bostadshus. Eftersom rummet upptog tolv procent av husets totala yta minskade HE i sin mervärdesskattedeklaration för åren 1991–1993 den mervärdesskatt han var skyldig att betala med ett belopp motsvarande tolv procent av den mervärdesskatt som belöpte på uppförandet av huset.

16. Finanzamt nekade honom emellertid rätt att göra detta avdrag eftersom beställaren och mottagaren av byggtjänsten enligt Finanzamt inte var HE själv utan den samägande gemenskap som utgjordes av HE och dennes hustru, till vilka fakturorna utställts. Enligt Finanzamt utförde inte denna samägande gemenskap någon näringsverksamhet och hade följaktligen inte heller rätt att göra något avdrag.

17. HE överklagade beslutet till Finanzgericht.

18. Till skillnad från Finanzamt, biföll Finanzgericht delvis överklagandet och bedömde det vara utan betydelse till vem fakturorna utställts och fastställde att HE var den verklige mottagaren av byggtjänsten i fråga om kontoret. Finanzgericht gav därför klaganden rätt att göra avdrag för den del av mervärdesskatten som var hänförlig till denna prestation. Emellertid ägde HE byggnaden och därmed även det däri inrymda kontoret endast till en fjärdedel. Följaktligen kunde inte avdragsbeloppet beräknas till tolv procent av den mervärdesskatt som skulle betalas för uppförandet av huset, vilket HE hade yrkat, utan endast till en fjärdedel av dessa tolv procent.

19. Domen överklagades såväl av Finanzamt som av HE till Bundesfinanzhof, som därmed hade att välja mellan två varandra helt motsatta lösningar.

20. I avsaknad av olika uppgifter i samband med beställningen och sedermera vid utställandet av fakturorna, kunde nämligen enligt Finanzamt endast den samägande gemenskap som utgjordes av makarna tillsammans anses som mottagare av den prestation som bestod i uppförandet av huset, i den mening som avses i artikel 15 UstG. En ensam samägare kunde således inte göra avdrag, inte heller delvis, för den mervärdesskatt som belöpte på uppförandet av huset.

21. HE:s uppfattning var däremot att han, i motsats till vad som följde av domen i första instans, hade rätt att göra avdrag för hela den mervärdesskatt som var hänförlig till uppförandet av kontoret, det vill säga motsvarande tolv procent av den totala mervärdesskatten. Enligt HE nyttjade nämligen bara han själv kontorsdelen av huset och borde därför anses som ensam beställare av denna del.

22. Bundesfinanzhof ansåg för sin del att svaret på den aktuella frågan stod att finna i nationell rätt. Enligt rättspraxis från samma domstol gällde nämligen följande:

— för det fall flera personer tagit på sig en skuld och dessa personer är förenade i en samägande gemenskap som i skatterättsligt hänseende inte utgör något självständigt rättssubjekt (person- eller kapitalsammanslutning), skall respektive delägare var och en för sig anses mottagare av prestationen till den del som motsvarar vederbörandes ägarandel, om inte annat avtalats [7],

— vid den period då de faktiska omständigheterna i målet ägde rum, fanns det inte någon uttrycklig begränsning i fråga om skatteavdrag för byggnation och inredning av "ett utrymme som, trots att det är en yta som tillhör bostaden, är avskilt från återstoden av boendeytan och som helt eller nästan helt används i företagssyfte och/eller i yrkesmässigt syfte" [8],

— i händelse av förvärv av en egendom med samäganderätt och egendomen används av en av samägarna i dennes näringsverksamhet ankommer det på företagaren att göra avdrag för ingående mervärdesskatt med en andel motsvarande hans ägarandel [9],

7 — Se domar från Bundesfinanzhof av den 1 februari 2002 V R 79/99, BFHE 194, s. 488, BFH/NV 2001, s. 989, och av den 7 november 2000 V R 49/99, BFHE 194, 270, BFH/NV 2001, 402; samt den senaste domen av den 16 maj 2002 VR 15/00, BFH/NV 2002, s. 1346.

8 — För en definition av begreppet hemkontor, se skrivelse från Finansministeriet av den 16 juni 1998, IV B 2 –S 2145- 59/98, Rn 7, BStBl. I 1998, s. 863.

9 — Se dom från BFH av den 1 oktober 1998 V R 31/98, BFHE 187, s. 78, BFH/NV 1999, s. 575.

— att fakturorna utställts på det vis som är fallet med makarna HE hindrar inte att avdrag görs för ingående mervärdesskatt.[10]

23. Bundesgerichtshof var emellertid osäker på om denna lösning stod i överensstämmelse med sjätte mervärdesskattedirektivet och ställde därför med stöd av artikel 234 EG följande tolkningsfrågor till domstolen:

"1) Skall den som förvärvar eller låter uppföra en byggnad för bostadsändamål anses agera som en skattskyldig 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?

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

2) För det fall en samägande gemenskap eller ett äkta par som inte själv utövar näringsverksamhet gör en gemensam beställning av en investeringsvara, skall det då anses att det berörda köpet gjorts av en icke-skattskyldig som inte har rätt att göra avdrag för ingående mervärdesskatt på varan, eller är det de enskilda personerna inom den samägande gemenskapen eller de enskilda makarna som skall anses vara mottagare av de utförda prestationerna?

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

3) För det fall ett äkta par 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 direktiv 77/388/EEG rätt att göra avdrag för ingående mervärdesskatt

10 — Se dom från BFH i BFH/NV 2002, s. 1346, och i BFHE 194, s. 270, BFH/NV 2001, s. 402.

beträffande den del som hänför sig till hans näringsverksamhets nyttjande av varan i sin helhet (med förbehåll för de krav på fakturans utformning som anges i den fjärde frågan)?

4) För att den maken/samägaren skall få utöva sin rätt att göra avdrag i enlighet med artikel 18 i direktiv 77/388/EEG, 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?"

24. I det förfarande som härigenom anhängiggjordes vid domstolen inkom klaganden, Finanzamt och kommissionen med skriftliga yttranden. Klaganden och kommissionen hördes dessutom av domstolen vid den muntliga förhandlingen den 23 september 2004.

III — Rättslig bedömning

25. Som framgår ovan har den nationella domstolen ställt fyra tolkningsfrågor angående två makars förvärv eller uppförande av en byggnad för bostadsändamål som delvis används som kontor av en av makarna i dennes yrkesverksamhet.

Parternas inställningar

26. Finanzamt, som huvudsakligen har besvarat tolkningsfrågorna med hänvisning till nationella skatterättsliga bestämmelser, har anfört att i fråga om förvärv eller uppförande av en byggnad av flera personer som förenas i en samägande gemenskap, som inte utgör ett självständigt rättssubjekt, har en av samägarna rätt att göra avdrag för ingående mervärdesskatt endast om i) denna person vid avtalsslutet preciserat vilken del av egendomen som vederbörande avsett för den egna verksamheten och ii) om en faktura härvid utfärdats som utvisar vilken del av priset och skatten som denne skattskyldige skall betala. Det är nämligen endast på detta sätt som det kan framgå om och i vilken utsträckning den enskilde samägaren är mottagare av den skattepliktiga prestationen.

27. Klaganden och kommissionen är däremot av annan uppfattning och har, av skäl

som jag återkommer till under den rättsliga bedömningen nedan, anfört följande lösningsförslag:

— en person som förvärvar en fastighet och uppför en byggnad för bostadsändamål därpå agerar såsom skattskyldig om han använder ett rum i huset som kontor för den egna yrkesverksamheten och avser att kontoret skall vara egendom i verksamheten,

— när flera personer är förenade i en samägande gemenskap som inte utgör ett självständigt subjekt vilket självt inte utövar någon näringsverksamhet förvärvar en investeringsvara, skall de enskilda samägarna anses vara mottagare i fråga om den skattepliktiga prestationen,

— om två makar förvärvar en investeringsvara med samäganderätt och denna vara används endast av den ena maken i dennes yrkesverksamhet, har vederbörande rätt att göra avdrag för den mervärdesskatt som är hänförlig till den del av egendomen som används i denna yrkesverksamhet.

28. På den sista punkten ovan skiljer sig delvis klagandens och kommissionens uppfattningar. Enligt kommissionen är det nämligen en förutsättning för rätten att göra avdrag för den mervärdesskatt som är hänförlig till den del av egendomen som används i yrkesverksamhet att den make som utför den mervärdesskattepliktiga verksamheten enligt de nationella bestämmelserna har rätt att förfoga över hela investeringsvaran såsom ägare. Om detta inte är förhållandet enligt de nationella bestämmelserna, anför kommissionen vidare, har den ifrågavarande maken endast rätt att göra avdrag för ett belopp motsvarande vederbörandes samägandedel.

29. Klaganden och kommissionen anser dock båda att avdragsrätten inte kan nekas den make som utför den skattepliktiga verksamheten, på den grunden att denne endast kan uppvisa en på båda makarna tillsammans utställd faktura som saknar uppgift om hur stor del av priset och skatten som motsvarar vederbörandes del i den samägande gemenskapen.

Mottagare av en prestation vid uppförande eller förvärv med samäganderätt av en vara (andra tolkningsfrågan)

30. För att svara den hänskjutande domstolen är det enligt min uppfattning lämpligt att börja med den andra tolkningsfrågan och

således först och främst fastställa huruvida, för det fall att flera personer som förenas i en samägande gemenskap som inte i sig utövar någon näringsverksamhet beställer en investeringsvara, mottagaren är den samägande gemenskapen som sådan eller de enskilda samägarna.

31. Som framgått ovan har Bundesfinanzhof genom egen rättspraxis klarlagt att var och en av samägarna anses vara mottagare av prestationen till en del motsvarande respektive ägarandel såvida de inte avtalat annat (ovan punkt 22).

32. Enligt min mening innebär inte denna lösning ett åsidosättande av sjätte mervärdesskattedirektivet eller av det gemensamma system för mervärdesskatt som inrättas genom detta direktiv.

33. Som bekant följer nämligen av detta system att mervärdesskatt skall betalas vid varje skattepliktig prestation endast efter avdrag för det skattebelopp som är hänförligt till kostnaderna för de olika delarna av varans eller tjänstens pris. Systemet för avdragsrätt är i sin tur utformat så att endast skattskyldiga personer har rätt att dra av den skatt som redan betalats för varor och tjänster från den mervärdesskatt som skall betalas.

34. I detta avseende är också artikel 4.1 i sjätte mervärdesskattedirektivet av betydelse. I denna bestämmelse föreskrivs att 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".

35. Vidare föreskrivs i artikel 17.1 i sjätte mervärdesskattedirektivet att "[a]vdragsrätten inträder samtidigt som skattskyldigheten för avdragsbeloppet". I artikel 17.2 föreskrivs att den skattskyldige personen skall ha rätt att dra av från den skatt som han är skyldig att betala "... mervärdeskatt 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", "[i] den mån varorna och tjänsterna används i samband med den skattskyldiga personens skattepliktiga transaktioner".

36. Av de angivna kännetecknen kan man sluta sig till att "avdragssystemet syftar till att helt befria företagaren från belastningen av den mervärdesskatt som han är skyldig att betala eller har betalat inom ramen för sin ekonomiska verksamhet". Det gemensamma systemet för mervärdesskatt säkerställer följaktligen att "all ekonomisk verksamhet beskattas på ett fullständigt neutralt sätt, oberoende av verksamhetens mål eller resul-

tat, förutsatt att verksamheten i sig själv är föremål för mervärdesskatt.". [11]

37. Efter att ha klarlagt ovanstående verkar det vara berättigat för kommissionen att härav dra slutsatsen att den gemenskap som utgörs av makarna HE inte kan anses som en skattskyldig person i fråga om mervärdesskatt och som mottagare av den tjänst som består i uppförandet av den aktuella byggnaden.

38. Såsom även den hänskjutande domstolen har konstaterat är denna samägande gemenskap faktiskt inte något rättssubjekt och eftersom den inte i sig utövar någon självständig ekonomisk verksamhet är den heller inte en skattskyldig person i den mening som avses i artikel 4.1 i sjätte mervärdesskattedirektivet. Följden härav, vad avser mervärdesskatt, är att den samägande gemenskapen inte har någon självständig betydelse och inte träder in mellan dem som tillhandahåller byggtjänsten och de båda makarna, som därför skall anses vara de verkliga mottagarna av den nämnda tjänsten.

39. Denna lösning är dessutom förenlig med den ovan angivna mervärdesskatterättsliga neutralitetsprincipen, vilket även klaganden med rätta har anfört. I den mån man anser att mottagaren av prestationen är den samägande gemenskapen, som inte är något rättssubjekt och inte heller en skattskyldig person och som således inte kan göra något avdrag, omöjliggör man nämligen även för den enskilde samägaren som utövar ekonomisk verksamhet att göra avdrag och således att få utjämna den mervärdesskatt som betalats inom ramen för vederbörandes verksamhet.

40. Av ovan angivna skäl anser jag att när flera personer som är förenade i en samägande gemenskap som inte är något rättsubjekt och som inte i sig utövar någon självständig ekonomisk verksamhet beställer en vara, skall mottagaren av prestationen i den mening som avses i sjätte mervärdesskattedirektivet anses vara de enskilda samägarna och inte den samägande gemenskapen som sådan.

Skattskyldig privatperson som låter uppföra eller förvärvar en byggnad för bostadsändamål och delvis använder denna i yrkesverksamhet (första tolkningsfrågan)

41. Med den första tolkningsfrågan vill den hänskjutande domstolen få svar på om en privatperson som låter uppföra eller förvär-

11 — Dom av den 14 februari 1985 i mål 268/83, Rompelman (REG 1985, s. 655; svensk specialutgåva, volym 8, s. 83), punkt 19.

var en byggnad för bostadsändamål agerar i egenskap av skattskyldig när han önskar använda en del av byggnaden som kontor i sin bisyssla som näringsidkare.

42. I detta avseende vill jag återigen hänvisa till att med skattskyldig person avses enligt artikel 4.1 i sjätte mervärdesskattedirektivet "varje person som självständigt någonstans bedriver ... ekonomisk verksamhet ... oberoende av syfte eller resultat" och att avdragsrätten är utformad på så sätt att endast en skattskyldig person som uppfyller dessa förutsättningar "skall ha rätt att dra av den mervärdesskatt som redan har betalats för varor och tjänster från den mervärdesskatt som han är skyldig att betala". [12]

43. Liksom kommissionen vill jag vidare erinra om att domstolen i målet Lennartz har klargjort att "en privatperson som förvärvar varor för bruk i en ekonomisk verksamhet i den mening som avses i artikel 4 gör det i egenskap av skattskyldig person" och att frågan huruvida en skattskyldig person i ett enskilt fall har förvärvat varor för att använda dessa i sin ekonomiska verksamhet "skall bedömas med hänsyn till alla omständigheter i fallet, däribland vilket slags varor som berörs och den tid som förflutit mellan förvärvet av varorna och användningen av dessa i den skattskyldiga personens ekonomiska verksamhet". [13]

44. Av begäran om förhandsavgörande framgår att klaganden under den aktuella perioden (åren 1991–1993), såsom sidoverksamhet, utförde arbete som författare av facklitteratur och att han, och endast han, för utövandet av denna verksamhet, som utan tvekan är en självständig ekonomisk verksamhet, efter eget gottfinnande använt en del av den byggnad som förvärvats tillsammans med hustrun. [14] Med hänsyn till ovan angiven rättspraxis och mot bakgrund av vad den hänskjutande domstolen har fastställt beträffande de faktiska omständigheterna, förefaller det följaktligen som om HE agerat i egenskap av skattskyldig, i den mening som avses i artikel 4.1 i sjätte mervärdesskattedirektivet, när han förvärvade byggnaden.

45. Detta förhållande förändras inte av det faktum att klaganden endast använde en del av byggnaden för den ifrågavarande verksamheten.

46. Kommissionen och klaganden har nämligen med rätta erinrat om att domstolen klarlagt att när en skattskyldig "förvärvar en investeringsvara för såväl yrkesmässigt som privat bruk", vederbörande kan välja mellan

12 — Domen i det ovannämnda målet Rompelman, punkt 16.

13 — Dom av den 11 juli 1991 i mål C-97/90, Lennartz (REG 1991, s. I-3795; svensk specialutgåva, volym 9, s. I-299), punkterna 14 och 21.

14 — Se beslutet om hänskjutande, del I och del II, punkt 2 a.

att i) behandla varan "som tillgångar i rörelsen, för vilka mervärdesskatten i princip är helt avdragsgill" eller ii) "låta varan uteslutande ingå bland sina privata tillgångar och således helt undanta varan från mervärdesskattesystemet" eller iii) låta varan ingå i verksamheten endast till den del den är avsedd för yrkesverksam användning (vilket HE gjort i det aktuella målet). [15]

47. Valet att använda en egendom endast delvis för den egna yrkesverksamheten medför således inte att den person som förvärvat egendomen förlorar sin egenskap av skattskyldig. Tvärtom är det fråga om en möjlighet som erkänts inom ramen för det system som upprättats genom det sjätte mervärdesskattedirektivet med syfte att tillse att vederbörande i enlighet med neutralitetsprincipen "inte behöver betala mervärdesskatt annat än för varor och tjänster som han använt för sin privata konsumtion och inte i den verksamhet som medför skattskyldighet". [16]

48. Av ovan angivna skäl anser jag följaktligen att en person vilken såsom bisyssla utövar självständig ekonomisk verksamhet i den mening som avses i artikel 4 i sjätte mervärdesskattedirektivet, agerar i egenskap av skattskyldig när vederbörande låter uppföra eller förvärvar en byggnad om en del av denna avses för och används i utövandet av verksamheten.

Avdragsrättens omfattning (tredje tolkningsfrågan)

49. Med den tredje tolkningsfrågan vill den hänskjutande domstolen få svar på huruvida en samägare, när en egendom inköpts med samäganderätt av två makar och denna egendom delvis används av en av samägarna i dennes näringsverksamhet, skall göra avdrag motsvarande: i) den skatt som är hänförlig till uppförandet av del av byggnaden som vederbörande använder i sin näringsverksamhet (tredje tolkningsfrågan, lösningsalternativ b); eller ii) en del, motsvarande samägarens ägarandel, av den mervärdesskatt som är hänförlig till uppförandet av den aktuella delen av byggnaden (tredje tolkningsfrågan, lösningsalternativ a).

50. Såvitt jag kan se skulle Bundesfinanzhof, om den tillämpade sin egen rättspraxis, använda sig av den sistnämnda lösningen och således tillerkänna samägaren rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt motsvarande vederbörandes andel i den samägande gemenskapen. Det står klart att följden av detta skulle bli ett fastställande av domen i första instans, vari Finanzgericht fastställde att avdragsbeloppet inte skulle

15 — Se dom av den 8 mars 2001 i mål C-415/98, Bakcsi (REG 2001, s. I-1831), punkterna 25 och 26. Se även domen i det ovannämnda målet Lennartz, punkt 26, och dom av den 4 oktober 1995 i mål C-291/92, Armbrecht (REG 1995, s. I-2775), punkt 20.

16 — Se domen i det ovannämnda målet Armbrecht, punkt 20.

utgöra tolv procent av den mervärdesskatt som hänförde sig till uppförandet av huset (det vill säga all den mervärdesskatt som hänförde sig till byggandet av kontoret), utan endast till en fjärdedel av dessa tolv procent.

51. I detta avseende vill jag återigen erinra om att enligt domstolens rättspraxis en skattskyldig, "som förvärvar en investeringsvara för såväl yrkesmässigt som privat bruk", kan välja mellan att i) behandla varan "som tillgångar i rörelsen, för vilka mervärdesskatten i princip är helt avdragsgill" eller ii) "låta varan uteslutande ingå bland sina privata tillgångar och således helt undanta varan från mervärdesskattesystemet" eller iii) liksom HE gjort i det aktuella målet låta varan ingå i verksamheten endast till en del. I ett sådant fall kan det anses att rätten till avdrag som föreskrivs i artikel 17.2 a i sjätte mervärdesskattedirektivet är tillämplig endast med avseende på den del av varan vilken är avsedd för näringsverksamheten med hänsyn till fördelningen av användningen av varan privat respektive i yrkesverksamheten. [17]

52. Om den sistnämnda lösningen, som gäller ett fall vari egendomen med blandad användning tillhör endast den skattskyldige, är tillämplig också på förevarande fall i vilket den skattskyldige endast är samägare, verkar det lämpligt att anse att denne, såsom Bundesfinanzhof angivit, har rätt att göra avdrag motsvarande ägarandelen i den del av egendomen som används för verksamheten.

53. Det finns två skäl för denna lösning. För det första verkar den koherent med den ovannämnda neutralitetsprincipen. Samägaren behöver bara betala mervärdesskatt för uppförandet eller förvärvet av den del av egendomen som används i yrkesverksamhet till en del motsvarande hans ägarandel. Vederbörande behöver således, i ljuset av nämnda princip, endast betala mervärdesskatt motsvarande ägarandelen för denna del av egendomen.

54. I det aktuella målet har HE förklarat att han innehar en andel, en fjärdedel, av byggnaden med samäganderätt och att detta förhållande avser även den del av byggnaden som denne använder i yrkesverksamhet (kontoret). Man får således förutsätta att HE endast betalat en del motsvarande ägarandelen, det vill säga en fjärdedel, av den mervärdesskatt som är hänförlig till uppförandet av kontoret och att hustrun betalat de återstående tre fjärdedelarna. Samtidigt bör HE ha betalat en andel motsvarande ägarandelen (fortfarande en fjärdedel) för uppförandet av den återstående delen av huset, som används för boendeändamål.

17 — Se domarna i de ovannämnda målen Bakcsi, punkterna 25 och 26, Lennartz, punkt 26, och Armbrecht, punkterna 20 och 21.

55. Under dessa förutsättningar har klagan-den enligt min mening därför, i enlighet med neutralitetsprincipen, inte rätt att göra avdrag för all den mervärdesskatt som betalats (av honom och av hustrun) för kontoret, utan endast för en fjärdedel av denna. I annat fall skulle HE göra avdrag för mer mervärdesskatt än vad han i själva verket betalat för kontoret och skulle på så sätt faktiskt få tillbaka av en del av den mervärdesskatt han betalat, inte på grund av att han driver en självständig ekonomisk verksamhet, utan i egenskap av konsument och privatperson, för den återstående delen av byggnaden vilken avsetts för privatboende.

56. För det andra verkar lösningen stå i överensstämmelse med likhetsprincipen. Det är nämligen så att om, enligt ovannämnda rättspraxis, en person som har full äganderätt till en egendom med blandad användning och som avser att använda en del av egendomen i sin verksamhet, hade rätt att göra avdrag för den mervärdesskatt som belöpte på förvärvet (eller uppförandet) av egendomen i proportion till den del som används i verksamheten, skulle det utgöra diskriminering att tillämpa samma lösning också i andra olikartade fall, i vilka, liksom i det aktuella målet, den skattskyldige endast är samägare i den aktuella egendomen.

57. Man skulle också, liksom kommissionen, kunna göra gällande att avdragsrättens omfattning är beroende av de nationella bestämmelserna för samägande respektive makars egendomsförhållanden och att den ovan föreslagna lösningen således inte bör tillämpas försåvitt den enskilde samägaren med stöd av dessa nationella bestämmelser fritt kan disponera över hela den använda egendomen. Jag är emellertid rädd att, om detta vore fallet, direktivets syfte, vilket är just att upprätta ett "gemensamt system för mervärdeskatt", skulle kunna äventyras. På så vis skulle avdragsrättens omfattning nämligen kunna skifta från medlemsstat till medlemsstat beroende på de nationella civilrättsliga bestämmelserna.

58. Mot bakgrund av föregående överväganden föreslår jag att den tredje tolkningsfrågan skall besvaras på så sätt att en skattskyldig person som tillsammans med sin make/maka förvärvar en egendom med samäganderätt och som använder en del av den för sin självständiga yrkesverksamhet har rätt att, minska, i den mening som avses i artikel 17.2 a i sjätte mervärdesskattedirektivet, den mervärdesskatt han skall betala med en andel, motsvarande vederbörandes ägarandel, av den mervärdesskatt som betalats för förvärvet eller uppförandet av den del av egendomen som används i yrkesverksamhet.

Uppgifterna på fakturan (fjärde tolkningsfrågan)

59. Den hänskjutande domstolen har ställt den fjärde tolkningsfrågan för att få klarhet i om artiklarna 18 och 22 i sjätte mervärdesskattedirektivet innebär att en skattskyldig som låter uppföra, eller med samäganderätt

tillsammans med sin make/maka förvärvar, en investeringsvara och som använder densamma till en del för sin självständiga yrkesverksamhet har rätt att göra avdrag endast om han innehar en faktura 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.

60. I själva verket anser Bundesfinanzhof, i enlighet med egen rättspraxis, att en faktura, såsom klagandens och dennes hustrus, vilken utställts på "makarna HE", inte hindrar att klaganden gör avdrag för den mervärdesskatt som vederbörande själv betalat. [18] Bundesfinanzhof frågar sig emellertid om de aktuella bestämmelserna i sjätte mervärdesskattedirektivet kan utgöra ett hinder mot avdragsrätt.

61. I detta avseende vill jag erinra om att följande gäller enligt artikel 18.1 a i sjätte mervärdesskattedirektivet: "[f]ör att utnyttja sin avdragsrätt skall den skattskyldiga personen inneha en faktura, upprättad i enlighet med artikel 22.3...". I artikel 22.3 b föreskrivs att "[f]akturan skall tydligt ange priset exklusive skatt och däremot svarande skatt vid varje skattesats liksom också alla eventuella undantag" och i artikel 22.3 c att "[m]edlemsstaterna skall fastställa kriterier för att bedöma huruvida en handling kan anses motsvara en faktura". [19]

62. I dessa bestämmelser slås således endast fast tre minimikrav (priset exklusive skatt, däremot svarande skatt vid varje skattesats och alla eventuella undantag) som alltid måste uppfyllas för att en faktura skall ge rätt till avdrag, vilket också kommissionen med rätta konstaterat. Av bestämmelserna följer däremot inga ytterligare förutsättningar vad beträffar förvärv med samägande-rätt och i synnerhet inte såvitt avser angivande på fakturan av till vilken del priset och motsvarande skatt hänför sig till de enskilda samägarna.

63. Härav följer, vilket den hänskjutande domstolen också anfört, att om det inte ställts upp något sådant krav i de nationella bestämmelserna, finns det enligt min uppfattning ingen anledning att betrakta en faktura som motsvarar de ovan angivna kraven såsom otillräcklig eller att neka en skattskyldig som använder en del av den förvärvade egendomen i sin yrkesverksamhet den rätt till avdrag som tillerkänns honom enligt artikel 17.2 a.

18 — Se beslutet om hänskjutande, del II, punkt 3.

19 — Se fotnot 3.

64. Av ovan angivna skäl föreslår jag således att den fjärde tolkningsfrågan besvaras på så sätt att det, enligt artiklarna 18.1 och 22.3 i sjätte mervärdesskattedirektivet, för att få utnyttja avdragsrätten enligt artikel 17.2 a i samma direktiv inte krävs att en skattskyldig, som tillsammans med sin make/maka låter uppföra eller förvärvar en egendom med samäganderätt och använder densamma till en del för självständig yrkesverksamhet, kan uppvisa att han innehar en faktura som utställts enbart till honom och som anger till vilken del priset och motsvarande skatt hänför sig till honom.

IV — Förslag till avgörande

65. Mot bakgrund av det ovanstående föreslår jag följaktligen att domstolen besvarar Bundesfinanzhofs tolkningsfrågor på följande sätt:

"1) En person som utövar en självständig ekonomisk verksamhet i den mening som avses i artikel 4 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, skall anses agera som en skattskyldig när han låter uppföra eller förvärvar en byggnad för bostadsändamål, om han avser att använda och använder en del av byggnaden för nämnda verksamhet.

2) När flera personer förenade i en samägande gemenskap som inte är ett rättssubjekt och som inte utövar någon självständig ekonomisk verksamhet beställer en vara, är det de enskilda samägarna som är mottagare av prestationen, i den mening som avses i direktivet, och inte den samägande gemenskapen.

3) En skattskyldig som tillsammans med sin make/maka förvärvar en egendom med samäganderätt och som använder en del av densamma i den egna självständiga yrkesverksamheten har rätt att minska den mervärdesskatt som han är skyldig att betala, i den mening som avses i artikel 17.2 a i sjätte mervärdesskattedirektivet, med en andel, motsvarande hans ägarandel, av den mervärdesskatt som är hänförlig till förvärvet av den del av egendomen som han använder i sin yrkesverksamhet.

4) För att kunna utnyttja den i artikel 17.2 a stadgade avdragsrätten krävs det inte enligt artiklarna 18.1 och 22.3 i sjätte mervärdesskattedirektivet att en skattskyldig som tillsammans med sin make/maka låter uppföra eller som med samäganderätt förvärvar en egendom, vilken han sedan till en del utnyttjar i sin självständiga yrkesverksamhet, kan uppvisa att han innehar en faktura som utställts enbart till honom och som anger till vilken del priset och motsvarande skatt hänför sig till honom."