DOMSTOLENS DOM (fjärde avdelningen)
den 26 september 1996 *

I mål C-230/94,

angående en begäran enligt artikel 177 i EG-fördraget, från Bundesfinanzhof, att domstolen skall meddela ett förhandsavgörande i det vid den nationella domstolen anhängiga målet mellan

Renate Enkler

och

Finanzamt Homburg,

angående tolkningen av artiklarna 4.1 och 4.2, 6.2 a och 11 A.1 c i rådets sjätte direktiv av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdeskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT nr L 145, s. 1),

meddelar

DOMSTOLEN (fjärde avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden C. N. Kakouris, samt domarna P. J. G. Kapteyn och H. Ragnemalm (referent),

generaladvokat: G. Cosmas,
justitiesekreterare: avdelningsdirektören H. A. Rühl,

* Rättegångsspråk: tyska.

med beaktande av de skriftliga yttranden som har inkommit från:

— Renate Enkler, genom skatterådgivaren Hans-Jürgen Enkler, Kirkel,

— den tyska regeringen, genom Ernst Röder, Ministerialrat vid förbundsekonomiministeriet, i egenskap av ombud,

— Förenade konungariket Storbritannien och Nordirlands regering, genom John E. Collins, Assistant Treasury Solicitor, i egenskap av ombud,

— Europeiska gemenskapernas kommission, genom Jürgen Grunwald, rättstjänsten, i egenskap av ombud,

med hänsyn till förhandlingsrapporten,

efter att muntliga yttranden har avgivits vid sammanträdet den 15 februari 1996 av: Renate Enkler, företrädd av Hans-Jürgen Enkler, Finanzamt Homburg, företrätt av Hans-Werner Klein, Regierungsoberrat, i egenskap av ombud, och kommissionen, företrädd av Jürgen Grunwald,

och efter att den 28 mars 1996 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Genom beslut av den 5 maj 1994, som inkom till domstolen den 11 augusti samma år, har Bundesfinanzhof med stöd av artikel 177 i EG-fördraget ställt fyra frågor för förhandsavgörande angående tolkningen av artiklarna 4.1 och 4.2, 6.2 a och

11 A.1 c i rådets sjätte direktiv av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdeskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT nr L 145, s. 1, nedan kallat "sjätte direktivet").

2 Dessa frågor har uppkommit i en tvist mellan Renate Enkler och Finanzamt Homburg avseende den förstnämndas egenskap av företagare samt beräkningen av beskattningsunderlaget för en husbil som hon äger.

3 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 person som handlar i egenskap av skattskyldig.

4 I artikel 4 i sjätte direktivet föreskrivs att

"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 6 föreskrivs för övrigt att

"1. Med 'tillhandahållande av tjänster' avses varje transaktion som inte utgör leverans av varor i den betydelse som avses i artikel 5.

...

2. Följande skall behandlas som tillhandahållande av tjänster mot vederlag:

a) Användning av varor som ingår i en rörelses tillgångar för den skattskyldiges eget eller personalens privata bruk, eller mer generellt sådan användning för andra ändamål än hans rörelse, om mervärdeskatten på dessa varor är helt eller delvis avdragsgill.

..."

6 I fråga om de tillhandahållanden som avses i artikel 6.2 föreskrivs det i artikel 11 att beskattningsunderlaget skall vara den skattskyldiges hela kostnad för att tillhandahålla tjänsterna.

7 Renate Enkler är anställd som kontorsbiträde vid sin makes skatterådgivningsbyrå. Den 15 september 1984 uppgav hon för sin hemkommun och till skattemyndigheten i Homburg (Finanzamt Homburg) att hennes yrkesverksamhet bestod i uthyrning av husbilar. Den 28 september 1984 köpte hon en husbil för 46 249 DM jämte omsättningsskatt på 6 474,89 DM.

8 I sin deklaration avseende omsättningen för år 1984 gjorde Renate Enkler ett avdrag som uppgick till 7 270,77 DM, trots att hon hade använt husbilen för helt och hållet privata ändamål.

9 I sin deklaration för år 1985 gjorde hon gällande en omsättning uppgående till 2 535 DM, varav 2 205 DM motsvarade inkomster från uthyrning av husbilen till hennes make.

10 I sin deklaration för år 1986 uppgav hon slutligen en omsättning på 1 728 DM varav 868 DM återigen härrörde från inkomster från uthyrning av husbilen till maken.

11 För att hyra bilen hade Renate Enklers make betalat en avgift om 90 DM per dag till sin maka. Dessutom hade han bidragit till köpet och underhållet av husbilen genom att till henne betala 42 321 DM år 1984, 8 270 DM år 1985 och 8 751 DM år 1986.

12 Under dessa tre räkenskapsår hyrde Renate Enkler vid två tillfällen ut fordonet till tredje man. Enligt hennes egna uppgifter har husbilen använts enligt följande:

sammanlagd användning 250 dagar, körsträcka	25 781 km,
privat användning 79 dagar, körsträcka	13 100 km,
makens användning 40 dagar, körsträcka	5 239 km,
uthyrning till tredje man 18 dagar, körsträcka	3 236 km,
körsträckor för reparation 113 dagar, körsträcka	4 206 km.

13 Det framgår dessutom av beslutet om begäran om förhandsavgörande att husbilen var trafikförsäkrad för privat bruk. Endast då fordonet ställdes till förfogande för tredje man slöt Renate Enkler en obligatorisk trafikförsäkring för hyrfordon, varvid hon överlämnade försäkringsbrevet till kunderna. Tack vare en överenskommelse med försäkringsbolaget kunde Renate Enklers make använda fordonet utan att det var nödvändigt att teckna en kompletterande försäkring.

14 Slutligen har det framgått att Renate Enkler inte gjorde någon reklam i dagspressen för uthyrning av husbilen. När fordonet inte var uthyrt stod det uppställt i ett parkeringshus nära makarna Enklers bostad.

15 År 1986 uppgav Renate Enkler att hon skulle använda fordonet uteslutande för privat bruk. Hon fastställde sitt beskattningsunderlag till 19 000 DM och ansåg sig i egenskap av småföretagare ha rätt till ett skatteavdrag på 80 procent.

16 I ändringsbeslut av den 3 april 1989 för åren 1984 till 1986 beaktade Finanzamt Homburg, vid beräkningen av den skatt som vederbörande var skyldig att betala, endast det belopp som motsvarade den omsättningsskatt som Renate Enkler separat hade fakturerat dem som hyrt hennes bil. Finanzamt utgick därvid från att Renate Enkler hade en skatteskuld på detta belopp, eftersom hon hade fakturerat dem som hyrt bilen för denna skatt trots att hon inte var att anse som företagare.

17 Den talan som Renate Enkler väckte ogillades av Finanzgericht som i synnerhet fastslog att hon inte utövade företagsverksamhet när hon hyrde ut husbilen. Denna domstol angav för övrigt att varaktig verksamhet, som krävdes för att någon skulle anses som företagare, förutsatte en avsikt att vinna intäkter, vilken skulle bestämmas med hjälp av kriterier som kunde kontrolleras på ett objektivt sätt. Enligt Finanzgericht liknade Renate Enklers verksamhet en verksamhet av privat slag, med beaktande av

— att hon endast hade förvärvat ett enda fordon som var ägnat att användas på fritiden, och att hon till största delen hade utnyttjat detta privat,

— att hon huvudsakligen hade ägnat sig åt annan verksamhet än uthyrning,

— att hon varken hade tillgång till något kontor eller till någon anläggning där fordonet kunde ställas upp och underhållas,

— att husbilen väsentligen hade finansierats och underhållits av hennes make,

— att fordonet var trafikförsäkrat som hyrfordon endast under de perioder då det faktiskt användes i affärssyfte, och

— att fordonet behölls av sin ägare, trots att det visade sig vara starkt förlustbringande.

18 Renate Enkler har genom "Revision" överklagat till Bundesfinanzhof. Då den domstolen ansåg att de relevanta tyska bestämmelserna på området skulle tolkas med beaktande av motsvarande bestämmelser i sjätte direktivet beslutade den att förklara målet vilande till dess att EG-domstolen meddelat ett förhandsavgörande angående följande fyra frågor:

"1. Skall uthyrning av materiella tillgångar betraktas

a) som en verksamhet av en person som tillhandahåller tjänster i den mening som avses i artikel 4.2 första meningen i sjätte direktivet (77/388/EEG), eller

b) endast som en transaktion som omfattar utnyttjande av en materiell tillgång i syfte att fortlöpande vinna intäkter i den mening som avses i artikel 4.2 andra meningen i sjätte direktivet (77/388/EEG)?

2. Är varje tillhandahållande av en tillgång för utnyttjande mot vederlag att anse som ekonomisk verksamhet i den mening som avses i artikel 4.2 andra meningen i sjätte direktivet (77/388/EEG) eller förutsätter antagandet om att det är fråga om ekonomisk verksamhet att denna kan särskiljas från privat verksamhet?

Skall särskiljandet från en eventuell privat verksamhet ske

— enligt bestämda kriterier (såsom, exempelvis, den ekonomiska betydelsen, den tid under vilken tillhandahållandet av tillgången för utnyttjande har skett, storleken på vederlaget), eller

— genom jämförelse med typiska former för motsvarande ekonomisk verksamhet (i detta fall yrkesmässig uthyrning av husbilar)?

3. Är uthyrning av en husbil att anse som ekonomisk verksamhet i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav, när fordonet, under en period på mer än två år, endast under några få dagar har hyrts ut till två främmande hyrestagare och sammanlagt under ungefär sex veckor till uthyrarens make mot ett sammanlagt vederlag om cirka 4 300 DM?

4. Om den tredje frågan besvaras jakande: Skall även det belopp som avser kostnader under den tid då uthyrningsföremålet står till uthyrarens privata förfogande (så kallade stilleståndstider) ingå i beskattningsunderlaget (artikel 11 A.1c i sjätte direktivet 77/388/EEG) för tillhandahållande av tjänster i den mening som avses i artikel 6.2 i sjätte direktivet?"

Den första frågan

19 Med sin första fråga begär den nationella domstolen i huvudsak att domstolen skall ange om uthyrning av en materiell tillgång skall anses som "ekonomisk verksamhet" i den mening som avses i artikel 4.2 första meningen i sjätte direktivet eller endast i den mening som avses i andra meningen i samma bestämmelse.

20 Det skall först påpekas att det framgår av en jämförelse av artikel 4.2 med artikel 4.3 i sjätte direktivet att uttrycket ekonomisk verksamhet, som förekommer både i den första och den andra meningen i artikel 4.2, inte avser verksamhet som utövas tillfälligt.

21 Det skall därefter anges att uthyrning av en materiell tillgång skall anses som "utnyttjande" av denna tillgång i den mening som avses i artikel 4.2 andra meningen i sjätte direktivet (se dom av den 14 februari 1985, Rompelman, 268/83, Rec. s. 655).

22 Följaktligen blir svaret på den första frågan att uthyrning av en materiell tillgång utgör ett utnyttjande av denna tillgång som skall anses som "ekonomisk verksamhet" i den mening som avses i artikel 4.2 i sjätte direktivet, om uthyrningen sker i syfte att fortlöpande vinna intäkter.

Den andra och den tredje frågan

23 Med sin andra och tredje fråga begär den nationella domstolen i huvudsak att få veta under vilka omständigheter uthyrning av en materiell tillgång som en husbil skall anses bedrivas i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav i den mening som avses i artikel 4.2 andra meningen i sjätte direktivet.

24 I detta avseende skall det påpekas att det åligger den som begär befrielse från mervärdesskatt att visa att han uppfyller villkoren för detta och i synnerhet att han uppfyller kriterierna för att anses som skattskyldig. Följaktligen utgör artikel 4 i sjätte direktivet inte något hinder för att skatteförvaltningen begär att den uppgivna avsikten bekräftas av objektiva fakta (se den ovan nämnda domen i målet Rompelman, punkt 24). Av detta följer att den myndighet eller domstol som har att ta ställning i frågan skall bedöma alla de omständigheter som utmärker ett visst fall för att avgöra om verksamheten i fråga, i detta fall utnyttjande av en tillgång genom uthyrning, bedrivs i syfte att fortlöpande vinna intäkter.

25 Det finns härvidlag anledning understryka att, såsom framgår av artikel 4.1 i sjätte direktivet, syftet med eller resultatet av verksamheten i sig är utan betydelse för att avgöra tillämpningsområdet för sjätte direktivet.

26 I dom av den 11 juli 1991, Lennartz (C-97/90, Rec. s. I-3795), slog domstolen fast att den avsedda tillgångens karaktär är en av de omständigheter som skattemyndigheterna skall lägga till grund för sin prövning av om en skattskyldig har anskaffat tillgångar för sin ekonomiska verksamhet.

27 Detta kriterium skall även göra det möjligt att avgöra om en enskild har använt en tillgång på ett sätt som medför att hans verksamhet skall anses som en "ekonomisk verksamhet" i den mening som avses i sjätte direktivet. Om en tillgång uteslutande är ägnad att utnyttjas ekonomiskt, är detta i allmänhet tillräckligt för att visa att ägaren utnyttjar den för ekonomisk verksamhet och följaktligen i syfte att fortlöpande vinna intäkter. Om en tillgång emellertid på grund av sin karaktär kan utnyttjas för såväl ekonomiska som privata ändamål, finns det anledning att utifrån samtliga omständigheter rörande dess nyttjande avgöra om den verkligen utnyttjas för att fortlöpande vinna intäkter.

28 I det senare fallet kan jämförelsen mellan, å ena sidan, hur vederbörande faktiskt utnyttjar tillgången och, å andra sidan, hur motsvarande ekonomiska verksamhet i vanliga fall utövas vara en metod som gör det möjligt att bedöma om den berörda verksamheten bedrivs i syfte att fortlöpande vinna intäkter.

29 Även om kriterier avseende resultaten av den berörda verksamheten inte i sig själva kan göra det möjligt att avgöra om verksamheten bedrivs i syfte att fortlöpande vinna intäkter, så kan sådana omständigheter som den faktiska tid under vilken tillgången hyrs ut, antalet kunder och intäkternas belopp, tillsammans med övriga omständigheter i det enskilda fallet, tas i beaktande vid denna bedömning.

30 Med hänsyn till det ovan anförda skall den andra och den tredje frågan besvaras på så sätt att det ankommer på den nationella domstolen att bedöma alla omständigheter i det enskilda fallet för att avgöra om uthyrning av en materiell tillgång som

en husbil sker i syfte att fortlöpande vinna intäkter i den mening som avses i artikel 4.2 andra meningen i sjätte direktivet.

Den fjärde frågan

31 Med sin fjärde fråga begär den nationella domstolen besked om huruvida artikel 11 A.1 c i sjätte direktivet skall tolkas så, att det beskattningsunderlag som är tillämpligt på tillhandahållande av tjänster i enlighet med artikel 6.2 i samma direktiv anses omfatta kostnader som uppstått under den tid då tillgången står till den skattskyldiges förfogande på ett sätt som innebär att denne när som helst kan utnyttja tillgången för andra ändamål än dem som har samband med rörelsen.

32 För det första föreskrivs det i artikel 17.1 i sjätte direktivet att "[a]vdragsrätten inträder samtidigt som skattskyldigheten för avdragsbeloppet" och genom 17.2 föreskrivs att den skattskyldige i den mån varorna och tjänsterna används i samband med dennes skattepliktiga transaktioner "skall ha rätt att dra av följande från den skatt som han är skyldig att betala: ... [m]ervärdeskatt som skall betalas eller har betalats med avseende på varor ... som har tillhandahållits eller kommer att tillhandahållas honom av någon annan skattskyldig person".

33 För att hindra att en skattskyldig som har kunnat dra av mervärdesskatten vid köp av en tillgång som hör till dennes rörelse undgår att betala mervärdesskatt när han tar ut denna tillgång från sin rörelses tillgångar för privata ändamål och på så sätt åtnjuter orättmätiga fördelar i förhållande till vanliga konsumenter som betalar mervärdesskatt när de anskaffar tillgången, likställs för det andra i artikel 6.2 i sjätte direktivet "[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 mervärdeskatten på dessa varor är helt eller delvis avdragsgill" med tillhandahållande av tjänster mot vederlag

(se, avseende artikel 5.6 i sjätte direktivet, som vilar på samma princip, dom av den 6 maj 1992, De Jong, C-20/91, Rec. s. I-2847, punkt 15).

34 I dom av den 25 maj 1993, Mohsche (C-193/91, Rec. s. I-2615, punkterna 13 och 14), uttalade domstolen att privat utnyttjande av en tillgång kan beskattas endast i undantagsfall och att uttrycket "användning av varor" som återfinns i artikel 6.2 a i sjätte direktivet följaktligen skall ges en snäv tolkning och endast anses omfatta utnyttjandet av själva tillgången. Följaktligen faller tredje mans tillhandahållande av tjänster för underhåll eller utnyttjande av tillgången, som inte för den skattskyldige medför någon möjlighet till avdrag för ingående skatt, inte inom denna bestämmelses tillämpningsområde.

35 Såsom redan har angivits i punkt 33 ovan är syftet med artikel 6.2 i sjätte direktivet att säkerställa att den skattskyldige och den slutlige konsumenten behandlas lika. Den sistnämnde kan alltid disponera en tillgång när han så önskar. Vid bestämmandet enligt artikel 11 A.1 c av beskattningsunderlaget för en transaktion som enligt artikel 6.2 skall behandlas som tillhandahållande av tjänst skall man således beakta även de perioder under vilka en tillgång står till den skattskyldiges förfogande på ett sådant sätt att denne hela tiden har möjlighet att faktiskt utnyttja densamma för sitt privata behov.

36 Först och främst begränsas beaktandet av dessa perioder vid bestämmandet av beskattningsunderlaget för mervärdesskatten av skyldigheten att endast beakta kostnader som har samband med själva tillgången, såsom avskrivningar med hänsyn till tillgångens värdeminskning eller kostnader som den skattskyldige haft och som givit denne rätt till avdrag för mervärdesskatt.

37 Vidare skall beskattningsunderlaget inte omfatta alla kostnader av det slaget. De perioder som det är fråga om utmärks av det förhållandet att tillgången i fråga inte enbart är tillgänglig för den skattskyldiges privata bruk, utan även och samtidigt för dennes rörelse. Följaktligen skall man beakta en del av kostnaderna som är

proportionell till förhållandet mellan, å ena sidan, den sammanlagda tid under vilken tillgången faktiskt sett har utnyttjats och, å andra sidan, den tid under vilken tillgången har utnyttjats för ändamål som inte har något samband med rörelsen.

38 Följaktligen blir svaret på den fjärde frågan att artikel 11 A.1 c i sjätte direktivet skall tolkas så, att det beskattningsunderlag som är tillämpligt på tillhandahållande av tjänster i enlighet med artikel 6.2 a i samma direktiv skall anses omfatta kostnader som uppstått under den tid då tillgången står till den skattskyldiges förfogande på ett sätt som innebär att denne när som helst kan utnyttja tillgången för ändamål som inte har något samband med rörelsen och som har samband med själva tillgången eller som medför att den skattskyldige har rätt till avdrag för mervärdesskatt. Den del av dessa kostnader som skall ingå i beskattningsunderlaget skall vara proportionell till förhållandet mellan, å ena sidan, den sammanlagda tid under vilken tillgången faktiskt sett har utnyttjats och, å andra sidan, den tid under vilken tillgången har utnyttjats för ändamål som inte har något samband med rörelsen.

Rättegångskostnader

39 De kostnader som har förorsakats den tyska respektive den brittiska regeringen och Europeiska gemenskapernas kommission, vilka har inkommit med yttrande till domstolen, är inte ersättningsgilla. 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.

På dessa grunder beslutar

DOMSTOLEN (fjärde avdelningen)

— angående de frågor som genom beslut av den 5 maj 1994 förts vidare av Bundesfinanzhof — följande dom:

1) Uthyrning av en materiell tillgång utgör ett utnyttjande av denna tillgång som skall anses som "ekonomisk verksamhet" i den mening som avses i artikel 4.2 i rådets sjätte direktiv av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdeskatt: enhetlig beräkningsgrund, om uthyrningen sker i syfte att fortlöpande vinna intäkter.

2) Det ankommer på den nationella domstolen att bedöma alla omständigheter i det enskilda fallet för att avgöra om uthyrning av en materiell tillgång som en husbil sker i syfte att fortlöpande vinna intäkter i den mening som avses i artikel 4.2 andra meningen i direktiv 77/388/EEG.

3) Artikel 11 A.1 c i sjätte direktivet 77/388 skall tolkas så, att det beskattningsunderlag som är tillämpligt på tillhandahållande av tjänster i enlighet med artikel 6.2 a i samma direktiv skall anses omfatta kostnader som uppstått under den tid då tillgången står till den skattskyldiges förfogande på ett sätt som innebär att denne när som helst kan utnyttja tillgången för ändamål som inte har något samband med rörelsen och som har samband med själva tillgången eller som medför att den skattskyldige har rätt till avdrag för mervärdesskatt. Den del av dessa kostnader som skall ingå i beskattningsunderlaget skall vara proportionell till förhållandet mellan, å ena sidan, den sammanlagda tid under vilken tillgången faktiskt sett har utnyttjats och, å andra sidan, den tid under vilken tillgången har utnyttjats för ändamål som inte har något samband med rörelsen.

Kakouris Kapteyn Ragnemalm

Avkunnad vid offentligt sammanträde i Luxemburg den 26 september 1996.

R. Grass C. N. Kakouris

Justitiesekreterare Ordförande på fjärde avdelningen