FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT GEORGES COSMAS

föredraget den 28 mars 1996 *

Bundesfinanzhof har hänskjutit en rad frågor till domstolen för förhandsavgörande beträffande tolkningen av bestämmelser i rådets sjätte direktiv av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund [1] (nedan kallat sjätte direktivet). De tre första frågorna rör tillämpningsområdet för mervärdesskattesystemet, särskilt tolkningen av begreppet "ekonomisk verksamhet" såsom detta definieras i artikel 4.2 i sjätte direktivet. Med sin sista fråga vill den hänskjutande domstolen få klarhet i den exakta betydelsen av artikel 11 A.1 c i sjätte direktivet, i vilken beskattningsunderlaget för vissa tillhandahållanden som skall behandlas som tillhandahållanden av tjänster mot vederlag enligt artikel 6.2 a i samma direktiv fastställs (och därför faller inom tillämpningsområdet för det gemensamma mervärdesskattesystemet).

I — Faktiska omständigheter — Tolkningsfrågorna

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

2. I sin deklaration avseende omsättningen för år 1984 uppgav hon ett belopp om 7 270,77 DM som ingående skatt samtidigt som hon uppgav att hon under detta år hade använt husbilen uteslutande för privat bruk. I deklarationerna för de båda därpå följande åren uppgav hon följande inkomster från uthyrningen av fordonet:

— 1985: sammanlagt 2 535 DM, varav 2 205 DM utgjorde vederlag för uthyrning till maken,

* Originalspråk: grekiska.

1 — EGT nr L 145, s. 1.

— 1986: sammanlagt 1 728 DM, varav 868 DM utgjorde vederlag för uthyrning till maken.

3. Beslutet att begära förhandsavgörande innehåller dessutom följande uppgifter rörande de villkor under vilka fordonet hade köpts och använts [2]:

Renate Enklers make bidrog till kostnaderna för inköp och underhåll av fordonet med 42 321 DM för år 1984, 8 270 DM för år 1985 och med 8 751 DM för år 1986. Under de perioder som han hyrde fordonet, betalade han ett schablonbelopp på 90 DM per dag.

Husbilen, som var registrerad på Renate Enkler, användes för första gången av makarna vid en gemensam resa under vilken de kunde konstatera att det var problem med fordonets vattentäthet. De begärde därefter att säljaren skulle avhjälpa detta fel. Medan säljaren försökte reparera felet använde makarna fordonet privat. Efter reparationen hyrdes fordonet ut vid två tillfällen till andra personer, varvid det skadades till följd av en olycka.

Den hänskjutande domstolen gjorde på grundval av Renate Enklers uppgifter följande sammanställning av uppgifterna rörande fordonets användning:

sammanlagd användning: 250 dagar med en körsträcka på 25 781 km,

privat användning: 79 dagar med en körsträcka på 13 100 km,

makens användning: 40 dagar med en körsträcka på 5 239 km,

uthyrning till tredje man: 18 dagar med en körsträcka på 3 236 km,

körsträckor för reparation: 113 dagar med en körsträcka på 4 206 km.

2 — Den omständigheten att Renate Enkler i sina skriftliga inlagor till domstolen (dock utan att ifrågasätta relevansen i tolkningsfrågorna) har bestritt riktigheten av Bundesfinanzhofs skildring av villkoren för köpet och nyttjandet av det tvistiga fordonet har ingen betydelse för förevarande förfarande. Såsom domstolen vid upprepade tillfällen har fastslagit, ges denna genom artikel 177 i fördraget inte någon befogenhet att bedöma faktiska omständigheter i målet vid den nationella domstolen eller, i än mindre grad, avgöra en tvist mellan parterna i detta hänseende. Det ankommer nämligen på den nationella domstolen att avgöra frågor som har samband med bedömningen av de faktiska omständigheterna. EG-domstolen kan därför, då den besvarar en fråga i en begäran om förhandsavgörande, endast utgå från de faktiska omständigheter som finns angivna i själva beslutet om begäran om förhandsavgörande (jämför till exempel dom av den 23 januari 1975, Van der Hulst (51/74, Rec. s. 79, punkt 12), av den 15 november 1979, Denkavit (36/79, Rec. s. 3439, punkt 12), av den 29 april 1982, Pabst & Richarz (17/81, Rec. s. 1331, punkt 12), av den 3 juli 1985, Binon (243/83, Rec. s. 2015, punkt 24), av den 31 maj 1988, Goerrig (74/87, Rec. s. 2771, punkt 10), och av den 2 juni 1994 (AC-ATEL Electronics Vertriebs (C-30/93, Rec. s. I-2305, punkterna 16 och 17)).

4. Den hänskjutande domstolen har dessutom tillagt följande:

a) Husbilen täcktes av en obligatorisk trafikförsäkring för privat bruk. Endast då fordonet ställdes till förfogande för tredje man, tecknade Renate Enkler en obligatorisk trafikförsäkring för hyrfordon. Hennes make fick dock efter överenskommelse med försäkringsgivaren bruka fordonet utan att en kompletterande försäkring behövde tecknas utöver försäkringen för privat bruk.

b) Renate Enkler gjorde inte någon reklam för husbilsuthyrningen i dagspressen.

c) När fordonet inte var uthyrt stod det uppställt i ett parkeringshus nära makarna Enklers bostad.

5. År 1986 uppgav Renate Enkler att hon (uppenbarligen från den tidpunkt då hon lämnade denna uppgift) skulle använda fordonet uteslutande för privat bruk. Beräkningsgrunden för den omsättningsskatt hon skulle erlägga uppgick enligt henne till 19 000 DM. Hon gjorde också gällande att hon i egenskap av småföretagare enligt § 19.3 i den tyska omsättningsskattelagen från år 1980 (Umsatzsteuergesetz, nedan kallad UStG) hade rätt till ett skatteavdrag på 80 procent av den omsättningsskatt som skulle erläggas.

6. Skattemyndigheten hade först fastställt den omsättningsskatt som Renate Enkler skulle betala för de omtvistade åren (1984—1986) på grundval av hennes deklarationer. Genom ändringsbeslut av den 3 april 1989 ändrade skattemyndigheten emellertid sina tidigare beslut på så sätt att den vid beräkningen av den skatt som Renate Enkler skulle betala endast tog hänsyn till de belopp som motsvarade den omsättningsskatt som hon hade fakturerat dem som hade hyrt hennes bil. Skattemyndigheten utgick därvid från att Renate Enkler enligt § 14.3 UStG hade en skatteskuld på detta belopp, eftersom hon, såsom nämnts ovan, hade fakturerat dem som hyrt bilen för denna skatt, trots att hon inte var att anse som företagare.

7. Renate Enkler hade ingen framgång med sitt överklagande av ändringsbeslutet. Resultatet blev detsamma med den talan som hon väckte vid den behöriga skattedomstolen (Finanzgericht), som fastslog att hon inte hade handlat i egenskap av företagare då hon hyrde ut sitt fordon. Såsom framgår av beslutet om att begära förhandsavgörande ansåg Finanzgericht att för att en person skall anses som företagare krävs att denne har en verksamhet i avsikt att vinna intäkter, vilket måste kunna bestämmas med hjälp av

kriterier som kan kontrolleras på ett objektivt sätt. Vid prövningen av om dessa kriterier var uppfyllda i det förevarande fallet konstaterade Finanzgericht att Renate Enkler inte hade bedrivit uthyrningen av husbilar i egenskap av företagare, med beaktande av

a) 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,

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

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

d) att husbilen väsentligen hade finansierats och underhållits av hennes make,

e) att husbilen var trafikförsäkrad som hyrfordon endast under de perioder då den ställdes till förfogande för uthyrning, och

f) att den behölls av Renate Enkler, trots att den visade sig vara starkt förlustbringande.

8. Renate Enkler har genom "Revision" överklagat Finanzgerichts avgörande till Bundesfinanzhof, som anser att de tillämpliga nationella föreskrifterna (§ 1.1.1 och § 2.1 i UStG) måste tolkas med beaktande av motsvarande bestämmelser i sjätte direktivet (artikel 2.1 och artikel 4.1 respektive 4.2) och har beslutat att begära att domstolen meddelar ett förhandsavgörande angående följande 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.1 c i sjätte direktivet 77/388/EEG) för tillhandahållande av tjänster i den mening som avses i artikel 6.2 i sjätte direktivet?"

II — Relevanta bestämmelser i sjätte direktivet

9. Tillämpningsområdet för det genom sjätte direktivet införda gemensamma systemet för mervärdesskatt anges i artikel 2 i direktivet, där det heter:

"Mervärdesskatt skall betalas för

1. leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium av en skattskyldig person i denna egenskap,

2. införsel av varor."

10. I artikel 4 i samma direktiv, som ingår i avdelning IV "Skattskyldiga personer", föreskrivs 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. [3]

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.

3. Medlemsstaterna skall även anse såsom skattskyldig var och en som tillfälligtvis utför en transaktion som avser sådana verksamheter som avses i punkt 2 ...

4. ...

5. ..."

3 — Denna fotnotshänvisning berör endast den grekiska texten.

11. Artikel 6.2 i sjätte direktivet lyder slutligen:

"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 mervärdesskatt på dessa varor är helt eller delvis avdragsgill.

b) ...",

medan beskattningsunderlaget enligt artikel 11 A.1 c

"[n]är det gäller sådana tillhandahållanden som avses i artikel 6.2 [är d]en skattskyldiges hela kostnad för att tillhandahålla tjänsterna".

III — Besvarande av frågorna i begäran om förhandsavgörande

A — Den första frågan

12. Med den första frågan i begäran om förhandsavgörande vill den nationella domstolen framför allt få klarhet i om man vid besvarandet av frågan i vilken utsträckning uthyrning av materiella tillgångar är att anse som "ekonomisk verksamhet" som innebär att den som självständigt bedriver sådan verksamhet är skyldig att betala mervärdesskatt skall stödja sig på artikel 4.2 första meningen i sjätte direktivet (enligt vilken "ekonomisk verksamhet" i det nämnda avseendet även utgörs av tillhandahållande av tjänster) eller på den andra meningen i artikel 4.2 (enligt vilken även "utnyttjande av materiella tillgångar ... i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav" skall betraktas som "ekonomisk verksamhet").

13. Såsom framgår av beslutet om att begära förhandsavgörande utgår Bundesfinanzhof i sin första fråga från att enligt den ovan nämnda första meningen även tillhandahållande av tjänster faller under begreppet "ekonomisk verksamhet" utan att några andra kriterier behöver vara uppfyllda, medan enligt den andra meningen en "ekonomisk verksamhet" endast föreligger om det — bortsett från konstaterandet att det är fråga om utnyttjande av materiella tillgångar — kan fastslås att detta utnyttjande sker i ett visst syfte, nämligen att "fortlöpande vinna intäkter därav". Till grund för Bundesfinanzhofs uppfattning ligger uppenbarligen två överväganden:

a) Enligt artikel 4.1 i sjätte direktivet omfattas den som bedriver någon form av "ekonomisk verksamhet" av mervärdesskatteskyldigheten, oberoende av syftet eller resultatet av denna verksamhet.

b) Artikel 4.2 andra meningen kan i sin tyska lydelse, enligt vilken utnyttjande av materiella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav *likaså* (auch) skall betraktas som "ekonomisk verksamhet", ge upphov till antagandet att denna bestämmelse utgör ett undantag från regeln (som finns inte endast i artikel 4.1 utan även i 4.2 första meningen), enligt vilken syftet med en viss verksamhet inte har någon betydelse för huruvida den skall kvalificeras som "ekonomisk verksamhet".

14. Denna uppfattning är emellertid inte riktig. Det kan erinras om att medlemsstaterna enligt artikel 4.3 i sjätte direktivet kan (övers. anm.: i den svenska versionen används ordet "skall") anse såsom skattskyldig var och en som *tillfälligtvis* utför en transaktion som avses i punkt 2. Bestämmelsen leder ofrånkomligen till följande resultat: Även om en viss verksamhet uppvisar sådana

kännetecken som någon av de i artikel 4.2 nämnda verksamheterna har, kan den inte betraktas som "ekonomisk verksamhet" — som med nödvändighet är underkastad det gemensamma mervärdesskattesystemet — om den bedrivs tillfälligtvis, det vill säga utan ett visst mått av kontinuitet och stadga. En sådan verksamhet kan endast betecknas som "ekonomisk verksamhet" då den behöriga medlemsstaten använder sig av den i den nämnda bestämmelsen angivna möjligheten och antar särskilda regler i ämnet. Därmed framstår artikel 4.2 andra meningen emellertid snarare som en närmare utformning av artikel 4.2 första meningen än som ett undantag från den där förekommande regeln. [4] Det är i detta sammanhang betecknande att utnyttjandet av en materiell tillgång i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav i den tyska (liksom även i den engelska, den grekiska, den finska, den portugisiska och den svenska) versionen av den ifrågavarande andra meningen *likaså* (auch, also, επίσης, myös, igualmente) skall betraktas som ekonomisk verksamhet, medan utnyttjandet av en materiell tillgång under de ovan angivna omständigheterna enligt de andra språkversionerna av denna andra mening *särskilt* eller *bland annat* anses såsom en ekonomisk verksamhet. [5]

15. Med hänsyn till vad som har anförts ovan skall vid bedömningen av om en verksamhet som består i uthyrning av materiella tillgångar är att anse som "ekonomisk verksamhet" i varje enskilt fall undersökas om denna verksamhet bedrivs med ett visst mått av kontinuitet och stadga. Då uthyrning av en materiell tillgång uppenbarligen utgör en form av utnyttjande (säkerligen den vanligaste) av den uthyrda tillgången [6], måste ifrågavarande undersökning inriktas på att fastställa om det särskilda kännetecken är uppfyllt som ger den enligt artikel 4.2 andra meningen bedrivna verksamheten dess kontinuitet och stadga. Det som skall undersökas är alltså om denna verksamhet bedrivs i syfte att "fortlöpande vinna intäkter därav".

16. Den första frågan i Bundesfinanzhofs begäran om förhandsavgörande skall därmed besvaras på följande sätt:

Uthyrning av en materiell tillgång utgör en form av utnyttjande av denna tillgång. För att avgöra om detta utnyttjande skall kunna betraktas som en "ekonomisk verksamhet" som medför att den som bedriver sådan verksamhet omfattas av det gemensamma mervärdesskattesystemet, måste i enlighet med artikel 4.2 andra meningen i sjätte direktivet 77/388/EEG undersökas om denna verksamhet bedrivs i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav.

4 — Se punkt 12 i generaladvokaten W. Van Gervens förslag till avgörande i mål C-186/89, där dom meddelades den 4 december 1990, Van Tiem (Rec. s. I-4363), och generaladvokaten Sir Gordon Slynns förslag till avgörande i mål 268/83, där dom meddelades den 14 februari 1985, Rompelman (Rec. s. 655), där exakt samma uppfattning kommer till uttryck.

5 — I den danska versionen används "blandt andet", i den franska "notamment", i den italienska "in particolare", i den nederländska "onder andere" och i den spanska "en especial".

6 — Se i detta avseende den i fotnot 4 nämnda domen i målet Rompelman (särskilt formuleringen i punkt 20) samt generaladvokaten Sir Gordon Slynns förslag till avgörande i detta mål. Se även domen i målet Van Tiem (punkt 18), också den omnämnd i fotnot 4, samt punkt 10 i generaladvokaten W. Van Gervens förslag till avgörande i detta mål.

B — Den andra och den tredje frågan

17. Det föreslagna svaret på den första frågan är även avgörande för det svar som skall ges på den andra frågan. Såsom framgår av vad som har anförts ovan kan inte varje verksamhet som bedrivs självständigt och som består i utnyttjande av en materiell tillgång (eller såsom det heter i beslutet om att begära förhandsavgörande "tillhandahållande av en tillgång för utnyttjande mot vederlag") betraktas som "ekonomisk verksamhet" i den mening som avses i sjätte direktivet, utan endast om den bedrivs i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav. Detta är alltså det nödvändiga (men också tillräckliga) kriteriet på att en verksamhet som uppvisar de nämnda kännetecknen omfattas av tillämpningsområdet för det gemensamma mervärdesskattesystemet, och inte det i den andra frågan angivna kriteriet att ifrågavarande verksamhet kan särskiljas från en motsvarande "privat" verksamhet.

18. Säkerligen kan den rent faktiska frågan om en viss verksamhet bedrivs i det angivna syftet (eller om en viss tillgång har förvärvats för att användas i det nämnda syftet [7]) inte avgöras uteslutande med utgångspunkt från en eventuell avsiktsförklaring från den skattskyldige. Den myndighet eller domstol som har att avgöra tvisten måste ta hänsyn till alla faktiska omständigheter på ett sådant sätt att konstaterandet att en viss verksamhet bedrivs i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav i så stor utsträckning som möjligt stöds på kriterier som kan kontrolleras eller verifieras objektivt. [8] Bland de objektiva kriterier med utgångspunkt från vilka ifrågavarande undersökning bör företas intar karaktären hos tillgången en särställning [9], men också villkoren för utnyttjandet betraktade som en helhet. Det är således uppenbart att om tillgången uteslutande är ägnad att utnyttjas ekonomiskt, är detta objektiva kriterium i regel tillräckligt för att visa att ägaren utnyttjar densamma i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav. Om däremot en tillgång till sin natur gör det möjligt för ägaren att utnyttja densamma privat, måste samtliga villkor för dess utnyttjande undersökas ingående för att det skall kunna konstateras att ägaren trots dess karaktär verkligen utnyttjar tillgången i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav. [10] Inom ramen för denna undersökning utgör den i den andra frågan i begäran om förhandsavgörande nämnda jämförelsen mellan, å ena sidan, de villkor under vilka vederbörande utnyttjar tillgången och, å andra sidan, hur motsvarande verksamhet i vanliga fall utövas mycket väl en sådan metod som gör det möjligt att bedöma om det i förevarande fall avgörande kriteriet är uppfyllt, nämligen,

7 — Enligt domstolens rättspraxis är även förvärvandet av en tillgång i syfte att använda den för ekonomisk verksamhet att anse som "ekonomisk verksamhet" i den mening som avses i artikel 4.1 i sjätte direktivet (se den ovan i fotnot 4 omnämnda domen i målet Rompelman, punkt 22, samt dom av den 11 juli 1991, Lennartz (C-97/90, Rec. s. I-3795, punkt 13), och av den 29 februari 1996, Inzo (C-110/94, REG s. I-857, punkt 15)).

8 — Se i detta avseende den i fotnot 4 omnämnda domen i målet Rompelman (punkt 24) samt den i föregående fotnot omnämnda domen i målet Lennartz (fotnot 20).

9 — Se i detta avseende den i fotnot 4 omnämnda domen i målet Rompelman (punkt 24) och den i fotnot 7 omnämnda domen i målet Lennartz (punkt 20). Enligt den sistnämnda domen skall även den tidsrymd som ligger mellan förvärvandet av tillgången och dess användning för den skattskyldiges ekonomiska verksamheter räknas till de kriterier som skall beaktas vid undersökningen om vissa tillgångar har förvärvats i syfte att användas i en ekonomisk verksamhet.

10 — Jämför punkt 42 i generaladvokaten F. G. Jacobs förslag till avgörande i det i fotnot 7 ovan nämnda målet Lennartz.

såsom har angetts i föregående punkt, att ifrågavarande verksamhet bedrivs i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav.

19. Med sin tredje fråga i begäran om förhandsavgörande vill Bundesfinanzhof få klarhet i om uthyrning av en husbil är att anse som ekonomisk verksamhet i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav, när

a) fordonet under en period av mer än två år endast vid två tillfällen och under några få dagar har hyrts ut till två främmande hyrestagare,

b) fordonet under samma period har hyrts ut ungefär sex veckor till uthyrarens make, och

c) de sammanlagda intäkterna av uthyrningen av fordonet har uppgått till 4 300 DM.

20. Naturligtvis har domstolen, som i detta mål om förhandsavgörande endast är behörig att tolka relevanta gemenskapsrättsliga föreskrifter, ingen kompetens att även samtidigt tillämpa bestämmelserna i sjätte direktivet, vilka den skall uttolka, på det vid den hänskjutande domstolen konkreta anhängiga målet. [11] Därför skall den tredje frågan i begäran om förhandsavgörande, genom vilken fråga domstolen i huvudsak ombeds att göra just detta, inte besvaras, särskilt som frågan om en viss verksamhet bedrivs i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav, såsom redan har nämnts, endast kan besvaras efter en bedömning av samtliga faktiska omständigheter i målet betraktade som en helhet. [12] För att underlätta den nationella domstolens arbete bör dock domstolen då den besvarar den andra frågan i begäran om förhandsavgörande påpeka att de i den tredje frågan angivna faktiska omständigheterna på grund av sin objektiva karaktär hör till de omständigheter som *i förbindelse med andra omständigheter* (till exempel underlåtenhet att göra reklam) kan beaktas vid undersökningen av om ifrågavarande verksamhet utgör "ekonomisk verksamhet" i den mening som avses i sjätte direktivet. Domstolen måste dock samtidigt påpeka att det förhållandet att det föreligger en begränsad kundkrets eller små respektive obetydliga intäkter *i sig* inte leder till slutsatsen att det inte finns något syfte att fortlöpande vinna intäkter därav. Dessa omständigheter behöver endast tyda på att detta syfte förelåg men inte kunde realiseras, vilket dock inte har någon betydelse när det gäller tillämpningen av de här relevanta bestämmelserna. Såsom klart framgår av artikel 4.1 i sjätte direktivet tas vid definitionen av begreppet "ekonomisk verksamhet" ingen hänsyn till resultatet av verksamheten.

11 — Vad gäller den rättspraxis som har samband med denna fråga se till exempel dom av den 9 juli 1969, Völk (5/69, Rec. s. 295, punkt 2), av den 12 juli 1973, Getreide-Import (11/73, Rec. s. 919, punkterna 2 och 3), av den 15 december 1976, Simmenthal (35/76, Rec. s. 1871, punkt 8), av den 18 december 1986, VAG France (10/86, Rec. s. 4071, punkt 7), av den 8 februari 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe (C-320/88, Rec. s. I-285, punkt 10 f.) och av den 8 juli 1992, Knoch (C-102/91, Rec. s. I-4341, punkt 18 f.).

12 — Se särskilt punkt 11 i den i föregående fotnot nämnda domen i målet Shipping and Forwarding Enterprise Safe.

21. På grund av vad som har anförts ovan föreslår jag att den tredje frågan i begäran om förhandsavgörande inte besvaras och att den andra frågan besvaras enligt följande:

Vid bedömningen av om en självständig verksamhet som utgörs av uthyrning av en materiell tillgång är att anse som "ekonomisk verksamhet" i den mening som avses i artikel 4.2 i sjätte direktivet 77/388/EEG är det som uteslutande och ensamt är avgörande om denna verksamhet bedrivs i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav. Det rör sig härvid om en rent faktisk fråga som skall undersökas med utgångspunkt från huvudsakligen objektiva kännetecken, som exempelvis kan hänföra sig till karaktären hos den uthyrda tillgången eller till villkoren för utnyttjandet betraktade som en helhet. I övrigt utgör resultatet av verksamheten (kundkretsen, intäkternas storlek) inte några kriterier som tagna för sig kan ge något stöd för ifrågavarande bedömning. De kan dock beaktas tillsammans med andra kriterier vid bedömningen på denna avgörande punkt.

C — Den fjärde frågan

22. Enligt ordalydelsen av beslutet att begära förhandsavgörande ställs den fjärde frågan "om fråga 3 besvaras jakande". Enligt min uppfattning bör dock den sista frågan i begäran om förhandsavgörande besvaras under alla omständigheter. Eftersom — såsom just har konstaterats — frågan huruvida en viss verksamhet bedrivs i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav skall undersökas av den nationella domstolen under hänsynstagande till samtliga omständigheter i den tvist som är anhängig där, är det inte på förhand uteslutet att Bundesfinanzhof i tvisten mellan Renate Enkler och Finanzamt är ställd inför det antagande som den fjärde frågan i begäran om förhandsavgörande grundar sig på, nämligen att Renate Enklers verksamhet bedrevs i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav. [13]

23. Den fjärde frågan i begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 11 A.1 c i sjätte direktivet. Tolkningen av denna bestämmelse måste utan tvivel ske i förbindelse med artikel 6.2 på vars regler den är uppbyggd.

24. I artikel 6.1 i sjätte direktivet definieras innehållet i begreppet "tillhandahållande av tjänster", för vilket tillhandahållande, om det sker mot vederlag av en skattskyldig person i denna egenskap, mervärdesskatt skall betalas enligt artikel 2.1 i direktivet. I artikel 6.1

13 — Jämför domen av den 27 oktober 1993 i målet Enderby (C-127/92, Rec. s. I-5535), enligt vilken (se särskilt punkt 12) domstolen, då den befattar sig med en fråga i en begäran om förhandsavgörande som inte uppenbarligen är utan samband med de faktiska omständigheterna eller föremålet för tvisten vid den nationella domstolen, skall besvara frågan utan att själv behöva ställa frågan om det antagande på vilken frågan grundar sig är grundat. Enligt samma dom är det, om det skulle visa sig vara nödvändigt, den nationella domstolens sak att undersöka om detta antagande är grundat.

definieras detta begrepp negativt: Med "tillhandahållande av tjänster" i nämnd mening avses varje transaktion som inte utgör leverans av varor i den betydelse som avses i artikel 5 i sjätte direktivet.

25. I artikel 6.2 a och 6.2 b föreskrivs att två typer av transaktioner som annars inte hade varit skattepliktiga skall behandlas som tillhandahållande av tjänster mot vederlag och följaktligen omfattas av mervärdesskatteskyldigheten. [14] I artikel 6.2 a (den enda bestämmelsen som är av intresse i det föreliggande fallet) föreskrivs närmare bestämt att 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, skall behandlas som tillhandahållande av tjänster mot vederlag.

26. I artikel 11 A.1 c i sjätte direktivet, till vilken det uttryckligen hänvisas i den fjärde frågan i begäran om förhandsavgörande, definieras beskattningsunderlaget för mervärdesskatten när det gäller sådana tillhandahållanden som enligt artikel 6.2 skall behandlas som tillhandahållande av tjänster mot vederlag. Beskattningsunderlaget är i detta speciella fall "[d]en skattskyldiges hela kostnad för att tillhandahålla tjänsterna".

27. Den tolkningsfråga som sysselsätter Bundesfinanzhof är följande: Om en person är skyldig att betala mervärdesskatt på grund av att han självständigt bedriver ekonomisk verksamhet som består i uthyrning av en materiell tillgång till tredje man, omfattar då beskattningsunderlaget för den mervärdesskatt som enligt artikel 6.2 a i sjätte direktivet skall utgå på den skattskyldiges användning av denna tillgång för eget bruk endast den kostnad som uppkommer under den tid då denna vara rent faktiskt har använts för eget bruk eller skall även den kostnad som uppkommer under den period då denna tillgång inte används av den skattskyldige för eget bruk men hela tiden står till dennes förfogande för ett sådant bruk anses innefattas i "den skattskyldiges hela kostnad för att tillhandahålla tjänsterna" i den mening som avses i artikel 11 A.1 c i sjätte direktivet, vilken ingår i det ovan nämnda beskattningsunderlaget?

28. För att lösa den fråga som den nationella domstolen har ställt måste de båda följande parametrarna undersökas, som för övrigt har nära samband med varandra:

a) Det syfte som gemenskapslagstiftaren har när denne föreskriver att användningen av en vara för de ändamål som anges i artikel 6.2 a i sjätte direktivet skall behandlas som tillhandahållande av tjänster mot vederlag, och

b) det exakta innehållet av det i denna bestämmelse förekommande begreppet "användning av varor".

14 — Enligt artikel 6.2 andra stycket i sjätte direktivet "får [medlemsstaterna] göra undantag från bestämmelserna i denna punkt, om sådana undantag inte leder till snedvridning av konkurrensen". Förbundsrepubliken Tyskland har uppenbarligen inte använt sig av denna möjlighet.

29. Syftet med bestämmelsen framgår entydigt av dess avslutande del, enligt vilken den ovan angivna likabehandlingen inträder om "mervärdesskatt" på den vara som används för andra ändamål än den skattskyldiges rörelse "är helt eller delvis avdragsgill". Härav följer entydigt att den genom artikel 6.2 införda rättsliga fiktionen skall förhindra att transaktioner i samband med vilka en bestämd vara används för andra ändamål än för vilka det enligt artikel 17.2 i sjätte direktivet öppnas en rätt till avdrag av den mervärdesskatt som belastar förvärvet av varan skall undgå uttag av mervärdesskatt. [15] Domstolen har nämligen i domen i målet Kühne [16] uttalat att det av systematiken i sjätte direktivet framgår att ett syfte med artikel 6.2 a är "att förhindra att en vara som ingår i en rörelses tillgångar och som används för privata ändamål beskattas", medan den vid tolkningen av artikel 5.6 i sjätte direktivet (enligt vilken ett uttag som en skattskyldig person gör för andra ändamål än rörelsen skall behandlas som leverans mot vederlag, om mervärdesskatten på ifrågavarande vara har varit avdragsgill), vilken artikel bärs upp av samma överväganden, i domen i målet De Jong [17] fastslog följande: "Artikel 5.6 i sjätte direktivet skall säkerställa att en skattskyldig person som gör ett uttag av en vara från sin rörelse och en vanlig konsument som köper motsvarande vara behandlas lika. Därför är det enligt denna bestämmelse inte tillåtet att en skattskyldig person som vid köp av en vara för sin rörelse kunde dra av mervärdesskatten undgår att betala mervärdesskatt om han gör ett uttag av denna vara från sin rörelse för privat bruk och att han därigenom kommer i åtnjutande av en orättfärdig fördel gentemot en vanlig konsument, som vid förvärv av varan betalar mervärdesskatt."

30. Vilken är då den exakta betydelsen av begreppet "användning av varor"? Den i punkt 29 citerade domen i målet Kühne skulle kunna ge intrycket av att domstolen ger detta begrepp en särskilt vid tolkning. I detta mål hade den nationella domstolen begärt ett klargörande av om beskattningsunderlaget i den mening som avses i artikel 11 A.1 c i sjätte direktivet för den skatt som skall tas ut på en transaktion som utgörs av användning av en vara som ingår i en rörelses tillgångar för privat bruk omfattar alla den skattskyldiges kostnader (således även de kostnader som inte ger rätt till avdrag) eller "endast de vederlag för de leveranser och tillhandahållanden av tjänster som ger rätt till avdrag för mervärdesskatt". Domstolen besvarade denna fråga på följande sätt: [18] "Det är härvidlag tillräckligt att konstatera att det skulle överensstämma med det gemensamma mervärdesskattesystemet att vid beskattningen av en privat användning av en vara som ingår i en rörelses tillgångar, som inte medfört rätt till avdrag av mervärdesskatten, inte låta avskrivningen ingå i beskattningen men väl kostnaderna för

15 — Enligt artikel 17.2 i sjätte direktivet har den som förvärvar ett investeringsobjekt principiellt rätt att fullt ut dra av den mervärdesskatt som belastade detta vid förvärvet om han använder tillgången uteslutande i samband med sina skattepliktiga yrkesmässiga transaktioner, men även om han använder den dels i samband med sådana transaktioner, dels för privata ändamål (se i detta sammanhang den i fotnot 7 omnämnda domen i målet Lennartz, punkt 26, och dom av den 4 oktober 1995, Armbrecht, C-291/92, REG s. I-2775, punkt 20).

16 — Dom av den 27 juni 1989 (50/88, Rec. s. 1925, punkt 8). Se även dom av den 25 maj 1993, Mohsche (C-193/91, Rec. s. I-2615, punkt 8).

17 — Dom av den 6 maj 1992 (C-20/91, Rec. s. I-2847, punkt 15).

18 — Punkt 29 i domen i målet Kühne.

underhåll och nyttjande av varan, beträffande vilka den skattskyldige har rätt till avdrag för ingående skatt. Med en sådan lösning skulle nämligen såväl en dubbelbeskattning av varan själv som en beskattning av den slutliga användningen undvikas." Efter allt detta vore det inte konstigt att anta att alla "kostnader för underhåll och nyttjande av varan" som har gett rätt till avdrag för ingående skatt är mervärdesskattepliktiga, även om de hänför sig till varans användning för ändamål som inte har något samband med rörelsen och att hänsyn därför bör tas till dessa kostnader vid bestämningen av beskattningsunderlaget för mervärdesskatt som belöper sig på varans användning för privat bruk. För att rätt kunna bedöma betydelsen av den ovan citerade punkten i domen, bör hänsyn tas till att det centrala problemet i målet Kühne inte var om nyssnämnda kostnader skulle ingå i beskattningen, utan frågan i vilken utsträckning avskrivningen av en vara som ingår i en rörelses tillgångar som har använts för ändamål utan samband med rörelsen skulle ingå i mervärdesbeskattningen, om förvärvet av varan inte hade gett rätt till avdrag för ingående skatt. Från denna utgångspunkt synes "tyngdpunkten" i den ovan citerade punkten i domen snarare ligga i att framhäva betydelsen av den rätt till avdrag för mervärdesskatt på förvärvet av tillgången som öppnas såsom villkor för beskattningen av användningen för privata ändamål. [19]

31. Vad som är säkert är i alla fall att domstolen i den (redan i fotnot 16 omnämnda) senare meddelade domen i målet Mohsche med all önskvärd tydlighet har uttalat sig för en snäv tolkning av begreppet "användning av varor". Domen meddelades — i likhet med förevarande fall — med anledning av en begäran om förhandsavgörande från Bundesfinanzhof. Den första frågan syftade till att få klarlagt huruvida — inom ramen för beskattningen av användningen för privata ändamål av en vara som ingår i en rörelses tillgångar, vilken användning medförde rätt till avdrag för den skatt som hänförde sig till förvärvet av varan — hänsyn skulle tas förutom till användningen av varan, även till de kostnader som hade uppkommit för den skattskyldige för underhåll och utnyttjande av varan, om dessa kostnader inte skulle ha gett rätt till avdrag för den skattskyldiges ingående skatt.

32. I sitt svar på denna fråga utgår domstolen (punkt 11) från att begreppet "användning av varor" — då det av den omtvistade bestämmelsen inte framgår hur den skall förstås — "taget för sig ... antingen kan uppfattas snävt, på så sätt att det endast är den egentliga användningen av varan som åsyftas, eller i vid mening, på så sätt att också tillhandahållandet av tjänster och övriga kostnader i samband med användningen omfattas". Domstolen tillbakavisar dock den vida tolkningen av begreppet, eftersom den inte är förenlig med bestämmelsens syfte och ändamål. I domen uttalas i detta avseende följande: "Till skillnad från vanliga tjänster som principiellt är skattepliktiga, oberoende av om de varor eller tjänster som används för deras tillhandahållande ger rätt till avdrag för ingående skatt, är den privata användningen av en vara nämligen endast undantagsvis skattepliktig" (punkt 13). I enlighet därmed drar domstolen slutsatsen att "[b]egreppet

19 — Beträffande denna uppfattning se punkt 20 i generaladvokaten F. G. Jacobs förslag till avgörande i det ovan i fotnot 16 angivna målet Mohsche.

'användning av en vara' skall tolkas snävt. Det omfattar endast användningen av själva varan. Därför omfattas inte bikostnader i samband med denna användning av artikel 6.2 a i sjätte direktivet" (punkt 14).

33. Med hänsyn till nödvändigheten av att såsom ett resultat av domen i målet Mohsche tolka begreppet "användning av varor" snävt, såsom detta kommer till uttryck i bestämmelsen, enligt vilken användningen av en vara som ingår i rörelsens tillgångar för andra ändamål än rörelsen skall behandlas som tillhandahållande av tjänster mot vederlag, måste naturligtvis även begreppet "den skattskyldiges hela kostnad för att tillhandahålla tjänsterna" tolkas snävt. Dessa kostnader utgör enligt artikel 11 A.1 c i sjätte direktivet grunden för beräkningen av den mervärdesskatt som tas ut på detta fiktiva "tillhandahållande av tjänst". Följaktligen kan i dessa kostnader endast ingå sådana kostnader som har uppstått genom användningen av varan själv, däremot inte sådana kostnader som endast har ett *samband* med dess användning, såsom exempelvis kostnaderna för underhåll och nyttjande av varan. [20]

34. Jag vill dock med en gång påpeka att den fråga i begäran om förhandsavgörande som skall undersökas här egentligen inte är frågan om vilken *natur* de kostnader har som kan ingå i beräkningsgrunden för den mervärdesskatt som tas ut på användningen för privat bruk av en vara som ingår i en rörelses tillgångar, utan snarare till vilka *tidsperioder* man skall ta hänsyn vid beräkningen av dessa kostnader. Bundesfinanzhof synes nämligen utgå från att de kostnader som man skall ta hänsyn till vid beräkningen av beskattningsunderlaget för den mervärdesskatt som skulle tas ut på användningen av fordonet för privata ändamål, om Renate Enkler för övrigt hade använt detta fordon i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav (det fall som, såsom redan nämnts i punkt 22 ovan, ligger till grund för den fjärde frågan i begäran om förhandsavgörande), uteslutande (se sidan 13 i den franska översättningen av begäran om förhandsavgörande) utgörs av avskrivningsandelar för värdeminskning av fordonet, det vill säga kostnader som typiskt sett kan anses ha uppstått "endast [genom] användningen av själva varan" i den mening som avses i domen i målet Mohsche. Klargörandet av vilken natur de kostnader skall ha som kan ingå i beräkningsgrunden är enligt min mening det bästa sättet för att belysa bakgrunden till den tolkningsfråga som utgör kärnan i den fjärde frågan i begäran om förhandsavgörande: Skall man vid beräkningen av de i begäran om förhandsavgörande angivna avskrivningarna ta hänsyn till den tid under vilken varan inte har använts för andra ändamål än för rörelsen men har stått till den skattskyldiges förfogande på ett sådant sätt att en sådan användning hela tiden har varit möjlig?

35. Enligt min mening måste denna fråga besvaras jakande. Såsom jag redan har beto-

20 — Enligt de i domen i målet Mohsche (punkt 4) beskrivna omständigheterna utgjorde garagehyra, fordonsskatt, försäkring och parkeringsavgifter kostnaderna för underhåll eller nyttjande, vilkas inbegripande i beskattningsunderlaget för den mervärdesskatt som hade tagits ut på användningen av en rörelsetillgång (i detta fall ett motorfordon) för privata ändamål hade lett till den vid den nationella domstolen anhängiga rättegången.

nat (se ovan punkt 29) är syftet med att behandla användning för privat bruk av en vara som ingår i en rörelses tillgångar som ett tillhandahållande av tjänster mot vederlag, att den som har kunnat dra av den ingående mervärdesskatten vid förvärvet av varan (med tanke på att varan förvärvades för dennes ekonomiska verksamhet respektive *också* för denna verksamhet) skall komma i samma läge som någon som använder en vara av detta slag som har förvärvats uteslutande för privat bruk. Syftet med denna likabehandling skulle dock inte helt och hållet uppnås om konstaterandet att en vara som ingår i en rörelses tillgångar används för privat bruk skulle innebära att det med nödvändighet krävdes en ständig och oavbruten användning. Visserligen krävs det för att tillfredsställa vissa privata behov att de varor som har förvärvats i detta syfte används kontinuerligt. Ofta kan dock det privata behovet för vilket en vara har förvärvats tillfredsställas vid endast en tillfällig användning. I detta fall är det som är av avgörande betydelse om konsumenten alltid har *möjlighet* att använda varan så snart han anser det vara nödvändigt eller önskar det. För övrigt är den som förvärvar en vara uteslutande för privat bruk skyldig att betala skatt utan rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt, oberoende av om hans privata behov skall tillfredsställas genom ett ständigt eller tillfälligt bruk av den förvärvade varan.

36. För att säkerställa att den skattskyldige behandlas på samma sätt som den nyssnämnda slutlige konsumenten skall därför inte endast den tid då varan faktiskt har använts anses som en vara som ingår i en rörelses tillgångar som används för privat bruk utan också den tid då tillgången har stått till den skattskyldiges förfogande på ett sådant sätt att denne hela tiden har möjlighet att utnyttja densamma för sitt privata behov. [21] Denna lösning (som enligt min mening utan vidare är förenlig med det i domen i målet Mohsche uttalade kravet på att tolka begreppet "användning av varor" snävt, eftersom den här föreslagna tolkningen endast är inriktad på varan själv) leder med nödvändighet till att även de kostnader som uppkommer under den tid då varan som ingår i rörelsens tillgångar är tillgänglig för att tillfredsställa behov som inte har samband med rörelsen i ovan nämnd mening skall ingå i beräkningen av beskattningsunderlaget för den mervärdesskatt som skall tas ut på användningen av en rörelsetillgång för privata ändamål. Till dessa kostnader kan även avskrivningarna för förslitning av varan under nämnda tider av "tillgänglighet" räknas, däremot inte (med hänsyn till den lösning som valdes i domen i målet Mohsche) kostnader avseende tjänster som tillhandahölls under dessa perioder och endast har samband med varan.

37. Den omständigheten att varan som ingår i rörelsens tillgångar är tillgänglig att användas av den skattskyldige för privat bruk utesluter naturligtvis inte att denna "tillgänglighetstid" i förekommande fall avslutas genom användning av varan för företagets behov.

21 — Såsom tid då en vara som ingår i en rörelses tillgångar står till den skattskyldiga personens förfogande för ändamål som inte har något samband med hans rörelse skall alltså inte anses den tid då varan inte brukas för ekonomisk verksamhet, men då den skattskyldiga personen inte heller, av vilka skäl det vara må, kan använda varan för privata ändamål efter eget önskemål eller endast med svårighet kan göra detta.

Med hänsyn därtill skall — såsom den brittiska regeringen i sina skriftliga inlagor och Finanzamt under sammanträdet mycket träffande har påpekat — beskattningsunderlaget för den mervärdesskatt som skall utgå för det privata utnyttjandet av rörelsetillgången inte innefatta alla kostnader som har uppkommit under den tid då varan har varit "tillgänglig", utan, i enlighet med en lämplig fördelning, endast den del av ifrågavarande kostnader som motsvarar förhållandet mellan, å ena sidan, den sammanlagda tid under vilken varan har använts för såväl privat bruk som för rörelsens behov och, å andra sidan, den tid under vilken varan faktiskt används för ändamål som inte har något samband med rörelsen. Därmed är syftet med den rättsliga fiktionen i artikel 6.2 a uppnått, dock utan att gå utöver detsamma. Att tillfredsställa privata behov med hjälp av en vara som ingår i en rörelses tillgångar omfattas av mervärdesskatteplikt för att säkerställa att den normale konsumenten och den skattskyldige behandlas lika, dock utan att bortse från att varan under de perioder då den är tillgänglig att användas av den senare för hans privata bruk även kan användas för att utöva ekonomisk verksamhet.

38. Jag föreslår därför att den fjärde frågan i begäran om förhandsavgörande besvaras på följande sätt:

Vid beräkningen av beskattningsunderlaget för mervärdesskatt på transaktioner som enligt artikel 6.2 a i sjätte direktivet 77/388/EEG skall behandlas som tillhandahållande av tjänster skall enligt artikel 11 A.1 c i detta direktiv hänsyn inte endast tas till sådana kostnader som har uppkommit under den tid då varan som ingår i rörelsens tillgångar faktiskt har använts för andra ändamål än för rörelsen utan även till sådana kostnader som hänför sig till den tid då varan har varit tillgänglig för den skattskyldige på ett sådant sätt att det hela tiden har varit möjligt att använda den för ändamål som inte har något samband med rörelsen. Den del av de sistnämnda kostnaderna som slutligen skall ingå i beskattningsunderlaget beräknas som en andel och motsvarar förhållandet mellan den sammanlagda tid under vilken tillgången faktiskt har utnyttjats och den tid under vilken tillgången har utnyttjats för ändamål som inte har något samband med rörelsen.

IV — Förslag till avgörande

39. Med hänsyn till vad som har anförts ovan föreslår jag att de frågor som har ställts av Bundesfinanzhof i begäran om förhandsavgörande besvaras enligt följande:

1) Uthyrning av en materiell tillgång utgör en form av utnyttjande av denna tillgång. För att avgöra om detta utnyttjande skall kunna betraktas som en "ekonomisk verksamhet" som medför att den som bedriver sådan verksamhet omfattas av det gemensamma mervärdesskattesystemet, måste det i enlighet

med artikel 4.2 andra meningen i sjätte direktivet 77/388/EEG undersökas om denna verksamhet bedrivs i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav.

2) Vid bedömningen av om en självständig verksamhet som utgörs av uthyrning av en materiell tillgång är att anse som "ekonomisk verksamhet" i den mening som avses i artikel 4.2 i sjätte direktivet 77/388/EEG är det som uteslutande och ensamt är avgörande om denna verksamhet bedrivs i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav. Det rör sig härvid om en rent faktisk fråga som skall undersökas med utgångspunkt från huvudsakligen objektiva kännetecken som exempelvis kan hänföra sig till den uthyrda tillgångens karaktär eller till villkoren för utnyttjandet betraktade som en helhet. I övrigt utgör resultatet av verksamheten (kundkretsen, intäkternas storlek) inte några kriterier som tagna för sig kan ge något stöd för ifrågavarande bedömning. De kan dock beaktas tillsammans med andra kriterier vid bedömningen på denna punkt.

3) Vid beräkningen av beskattningsunderlaget för mervärdesskatten på transaktioner som enligt artikel 6.2 a i sjätte direktivet 77/388/EEG skall behandlas som tillhandahållande av tjänster skall enligt artikel 11 A.1 c i detta direktiv hänsyn inte endast tas till sådana kostnader som har uppkommit under den tid då varan som ingår i rörelsens tillgångar faktiskt har använts för andra ändamål än för rörelsen utan även till sådana kostnader som hänför sig till den tid då varan har varit tillgänglig för den skattskyldige på ett sådant sätt att det hela tiden har varit möjligt att använda den för ändamål som inte har något samband med rörelsen. Den del av de sistnämnda kostnaderna som slutligen skall ingå i beskattningsunderlaget beräknas som en andel och motsvarar förhållandet mellan den sammanlagda tid under vilken tillgången faktiskt har utnyttjats och den tid under vilken tillgången har utnyttjats för ändamål som inte har något samband med rörelsen.