DOMSTOLENS DOM (fjärde avdelningen)

den 6 mars 2008 *

I mål C-98/07,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 234 EG, framställd av Højesteret (Danmark) genom beslut av den 19 februari 2007, som inkom till domstolen den 21 februari 2007, i målet

Nordania Finans A/S,

BG Factoring A/S

mot

Skatteministeriet,

meddelar

DOMSTOLEN (fjärde avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden K. Lenaerts samt domarna G. Arestis, R. Silva de Lapuerta, E. Juhász och J. Malenovský (referent),

generaladvokat: Y. Bot,
justitiesekreterare: handläggaren C. Strömholm,

* Rättegångsspråk: danska.

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 6 december 2007,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

— Nordania Finans A/S och BG Factoring A/S, genom H.S. Hansen och T.K. Kristjánsson, advokater,

— Danmarks regering, genom B. Weis Fogh, i egenskap av ombud, biträdd av K. Lundgaard Hansen, advokat,

— Europeiska gemenskapernas kommission, genom D. Triantafyllou och S. Schønberg, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 13 december 2007 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 19.2 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28) (nedan kallat sjätte direktivet).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Nordania Finans A/S (nedan kallat Nordania Finans) och BG Factoring A/S (nedan kallat BG Factoring), som trätt i stället för BG Erhvervsfinans A/S (nedan kallat Erhvervsfinans), vilka alla tre är bolag bildade enligt dansk rätt, å ena sidan, och Skatteministeriet, å andra sidan, angående den partiella avdragsrätten för mervärdesskatt som Erhvervsfinans kunde göra gällande med avseende på sina allmänna kostnader.

Tillämpliga bestämmelser

De gemenskapsrättsliga bestämmelserna

3 Tolfte skälet i sjätte direktivet har följande lydelse:

”Avdragsreglerna bör harmoniseras till den del de påverkar de faktiska belopp som uppbärs. Den avdragsgilla andelen bör beräknas på liknande sätt i alla medlemsstater.”

4 I artikel 17.5 i sjätte direktivet föreskrivs följande:

”När varor och tjänster är avsedda att användas av en skattskyldig person såväl för transaktioner som omfattas av punkterna 2 och 3 och med avseende på vilka mervärdeskatten är avdragsgill, som för transaktioner med avseende på vilka mervärdeskatten inte är avdragsgill, skall bara den andel av mervärdeskatten vara avdragsgill som kan hänföras till de förstnämnda transaktionerna.

Denna andel skall bestämmas i enlighet med artikel 19 för alla transaktioner som genomförs av den skattskyldiga personen.

…”

5 Artikel 19 i sjätte direktivet, med rubriken ”Beräkning av avdragsgill andel” har följande lydelse:

”1. Den avdragsgilla andelen enligt artikel 17.5 första stycket skall bestå av ett allmänt bråk där

— täljaren är det sammanlagda beloppet, exklusive mervärdesskatt, av den omsättning per år som kan hänföras till transaktioner för vilka mervärdesskatt är avdragsgill enligt artikel 17.2 och 17.3,

— nämnaren är det sammanlagda beloppet, exklusive mervärdesskatt, av den omsättning per år som kan hänföras till transaktioner som ingår i täljaren och till transaktioner för vilka mervärdeskatt inte är avdragsgill. Medlemsstaterna får i nämnaren också inräkna beloppet av andra subventioner än de som anges i artikel 11.B.1 a.[*]

Andelen skall bestämmas varje år och omräknas till ett procenttal, avrundat uppåt till nästa heltal. [*I den franska versionen av sjätte direktivet hänvisas till artikel 11.A.1 a. *Övers. anm.*]

2. Med avvikelse från bestämmelserna i punkt 1, skall från beräkningen av den avdragsgilla andelen undantas den omsättning som kan hänföras till tillhandahållande av anläggningstillgångar som används av den skattskyldiga personen i hans rörelse. Vidare undantas vad som kan hänföras till kringtjänster antingen i samband med fastighets- och finansiella transaktioner eller transaktioner som anges i artikel 13 B d. Då medlemsstater utnyttjar valmöjligheten enligt artikel 20.5 att inte kräva jämkning med avseende på anläggningstillgångar, kan de låta köpeskillingen vid avyttring av anläggningstillgångar ingå i den avdragsgilla andelen.

…”

6 I artikel 20 i sjätte direktivet, vari det föreskrivs vissa bestämmelser om jämkning av avdrag, föreskrivs följande:

”1. Det ursprungliga avdraget skall jämkas enligt de förfaranden som fastställs av medlemsstaterna, …

…

2. När det gäller anläggningstillgångar, skall jämkningen fördelas över fem år inklusive det år då varorna förvärvades eller tillverkades. …

…

3. Vid tillhandahållande under jämkningsperioden skall anläggningstillgångar betraktas som om de fortfarande användes i den skattskyldiga personens rörelse till utgången av jämkningsperioden. …

…

4. Vid tillämpning av bestämmelserna i punkterna 2 och 3 får medlemsstaterna

— definiera begreppet anläggningstillgångar,

…

5. Om verkan i praktiken av att tillämpa punkterna 2 och 3 i någon medlemsstat skulle vara ringa, får den medlemsstaten med förbehåll för sådant samråd som föreskrivs i artikel 29 avstå från att tillämpa dessa punkter med beaktande av behovet att undvika snedvridning av konkurrensen, skatteeffekten i stort i medlemsstaten i fråga och behovet av en effektiv administration.

…”

Den nationella lagstiftningen

7 Sjätte direktivet har införlivats genom mervärdesskattelagen (momsloven). 38 § första stycket i nämnda lag, i dess lydelse av den 18 maj 1994, har följande lydelse:

”För varor och tjänster som i en registrerad verksamhet används såväl för transaktioner för vilka mervärdesskatt är avdragsgill enligt 37 § som för andra transaktioner i verksamheten, får avdrag göras för den andel av mervärdesskatten som står i proportion till den omsättning som kan hänföras till den registreringspliktiga delen av verksamheten. Vid beräkningen av omsättningen skall den del av omsättningen undantas som kan hänföras till tillhandahållande av anläggningstillgångar som har använts i verksamheten. Som anläggningstillgångar betraktas maskiner, inventarier och andra rörelsetillgångar, vars försäljningspris exklusive mervärdesskatt enligt denna lag överstiger 50 000 DDK [från och med år 1996: 75 000 DDK] …”

Tvisten vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

8 Nordania Finans och BG Factoring är två bolag som tillhör samma koncern och som utgör resultatet av en omstrukturering av koncernen efter det att Erhvervsfinans upplöstes år 2001.

9 Under åren 1995–1998 bedrev Erhvervsfinans en leasingverksamhet avseende bilar, vilken omfattades av mervärdesskatteplikt. År 1998 omfattade denna verksamhet 4 500 fordon. Erhvervsfinans tillhandahöll även finansiella tjänster som var undantagna från mervärdesskatteplikt. Bolaget hade följaktligen att beräkna en andel för att

fastställa det belopp på vilket den partiella avdragsrätten för mervärdesskatt kunde göras gällande med avseende på dess allmänna kostnader.

10 Vid denna beräkning beaktade Erhvervsfinans omsättningen hänförlig till försäljningen av fordon vid leasingavtalens slut. Bolaget ansåg nämligen att dessa fordon inte utgjorde ”anläggningstillgångar som används av den skattskyldiga personen i hans rörelse” i den mening som avses i artikel 19.2 i sjätte direktivet.

11 De lokala danska skattemyndigheterna godtog inte denna uppfattning i beslut av den 17 november 1999. De ansåg att nämnda fordon utgjorde sådana anläggningstillgångar och att omsättningen hänförlig till försäljningen av dessa fordon således inte kunde beaktas vid beräkningen av nämnda andel.

12 Erhvervsfinans överklagade beslutet till Landsskatteret som genom beslut av den 27 april 2001 biföll överklagandet.

13 Skatteministeriet överklagande nämnda beslut till Østre Landsret som fann att fordonen utgjorde anläggningstillgångar och därför ändrade Landsskatterets beslut genom dom av den 16 december 2003.

14 Nordania Finans och BG Factoring, som under mellantiden trätt i stället för Erhvervsfinans, överklagade domen till Højesteret den 9 februari 2004.

15 Det var i samband härmed som Højesteret beslutade att vilandeförklara målet och ställa följande fråga till domstolen:

”Skall begreppet ’anläggningstillgångar som används av den skattskyldiga personen i hans rörelse’ i artikel 19.2 i [sjätte direktivet] tolkas så att det omfattar tillgångar som ett leasingföretag förvärvar i syfte att dels hyra ut dem, dels sälja dem vidare när leasingavtalen har löpt ut?”

Prövning av tolkningsfrågan

16 Den nationella domstolen har ställt frågan för att få klarhet i huruvida artikel 19.2 i sjätte direktivet skall tolkas så att begreppet ”anläggningstillgångar som används av den skattskyldiga personen i hans rörelse” omfattar fordon som ett leasingföretag förvärvar i syfte att, såsom i målet vid den nationella domstolen, hyra ut dem och därefter sälja dem vid leasingavtalens utgång.

17 Det skall inledningsvis erinras om att det vid fastställandet av en gemenskapsrättslig bestämmelses räckvidd är nödvändigt att ta hänsyn till såväl dess lydelse som till dess sammanhang och ändamål (dom av den 15 oktober 1992 i mål C-162/91, Tenuta il Bosco, REG 1992, s. I-5279, punkt 11, av den 16 januari 2003 i mål C-315/00, Maierhofer, REG 2003, s. I-563, punkt 27, och av den 8 december 2005 i mål C-280/04, Jyske Finans, REG 2005, s. I-10683, punkt 34). Det följer dessutom såväl av kravet på en enhetlig tillämpning av gemenskapsrätten som av likhetsprincipen att en gemenskapsbestämmelse som inte innehåller någon uttrycklig hänvisning till medlemsstaternas rättsordningar för att bestämma dess betydelse och räckvidd normalt skall ges en självständig och enhetlig tolkning inom hela gemenskapen, med beaktande av bestämmelsens sammanhang och det med bestämmelserna i fråga eftersträvade målet (se, bland annat, dom av den 15 juli 2004 i mål C-321/02, Harbs, REG 2004,

s. I-7101, punkt 28, och av den 18 oktober 2007 i mål C-195/06, Österreichischer Rundfunk, REG 2007, s. I-8817, punkt 24).

18 Domstolen konstaterar att artikel 19.2 i sjätte direktivet inte innehåller någon uttrycklig hänvisning till medlemsstaternas rättsordningar för att bestämma dess betydelse och räckvidd. Den konstaterar även att det inte framgår med säkerhet av bestämmelsens lydelse i sig att den omfattar sådana tillgångar som dem som är aktuella i målet vid den nationella domstolen. Under sådana omständigheter skall bestämmelsens sammanhang och ändamål beaktas.

19 Vad gäller dess sammanhang är artikel 19 i sjätte direktivet en del av direktivets avdelning XI som rör avdragssystemet. Den avdragsrätt som föreskrivs i artikel 17.2 i nämnda direktiv och som rör den ingående skatten på varor eller tjänster som en skattskyldig person använt för sina beskattade transaktioner har till syfte att helt säkerställa att den mervärdesskatt som näringsidkaren skall betala eller har betalat inom ramen för hela sin ekonomiska verksamhet inte till någon del belastar honom själv. Det gemensamma systemet för mervärdesskatt garanterar följaktligen en fullständig neutralitet beträffande skattebördan för all ekonomisk verksamhet, på villkor att nämnda verksamhet i princip är mervärdesskattepliktig i sig (se, för ett liknande resonemang, bland annat dom av den 8 februari 2007 i mål C-435/05, Investrand, REG 2007, s. I-1315, punkt 22 och där angiven rättspraxis).

20 När en skattskyldig person genomför såväl beskattade transaktioner, med avseende på vilka mervärdesskatten är avdragsgill, som undantagna transaktioner med avseende på vilka mervärdesskatten inte är avdragsgill, skall enligt artikel 17.5 i sjätte direktivet bara den andel av mervärdesskatten vara avdragsgill som kan hänföras till de beskattade transaktionerna. Denna andel skall beräknas enligt den metod som föreskrivs i artikel 19 i sjätte direktivet. Såsom generaladvokaten har angett i punkt 65 i sitt förslag till avgörande har dessa bestämmelser till syfte att göra det möjligt för

en skattskyldig person som förvärvar varor eller tjänster som skall användas inom ramen såväl för beskattad verksamhet som för verksamhet undantagen från skatteplikt att helt dra av den del av mervärdesskatten som belastat förvärvet av dessa varor eller dessa tjänster och som kan antas motsvara den del i vilken de används för den beskattade verksamheten.

21 Det är i detta sammanhang som det i artikel 19.1 i sjätte direktivet föreskrivs att den avdragsgilla andelen skall bestå av ett allmänt bråk där täljaren är den omsättning som kan hänföras till beskattade transaktioner och nämnaren är den sammanlagda omsättningen, inräknat, i förekommande fall, vissa subventioner, medan det i artikel 19.2 i samma direktiv föreskrivs, såsom avvikelse, att bland annat den omsättning som kan hänföras till tillhandahållande av anläggningstillgångar som används av den skattskyldiga personen i hans rörelse eller till kringtjänster i samband med fastighetstransaktioner och finansiella transaktioner skall undantas.

22 Syftet med nämnda artikel 19.2 framgår av redogörelsen för skälen i det förslag till sjätte direktivet som Europeiska gemenskapernas kommission lade fram för Europeiska gemenskapernas råd den 29 juni 1973 (se Europeiska gemenskapernas bulletin, tillägg 11/73, s. 20), enligt vilken ”[d]e förhållanden som avses i denna punkt skall undantas från beräkningen av andelen, för att hindra att de skall kunna snedvrida den verkliga betydelsen därav i den mån som dessa förhållanden inte återspeglar den skattskyldiga personens ekonomiska verksamhet. Detta är fallet med försäljning av anläggningstillgångar och med fastighets- och finansiella transaktioner som endast utgör kringtjänster, det vill säga som endast har en underordnad eller tillfällig betydelse i förhållande till företagets totala omsättning. Dessa transaktioner undantas för övrigt endast om de inte omfattas av den skattskyldiga personens normala ekonomiska verksamhet.”

23 Domstolen har i detta hänseende redan fastslagit att det förhållandet att kringtjänster i samband med finansiella transaktioner inte inkluderas i nämnaren i det bråk som används vid beräkningen av den andel som är avdragsgill, i enlighet med artikel 19 i sjätte direktivet, är avsett att tillförsäkra att den absoluta neutralitet som

det gemensamma systemet för mervärdesskatt garanterar iakttas. Beräkningen av avdraget skulle förvanskas om avkastningen av den skattskyldiges finansiella transaktioner, som har samband med en verksamhet som grundar skatteplikt, skulle inkluderas i ovannämnda nämnare även då det, för att en sådan avkastning skall erhållas, inte förutsätts att varor eller tjänster för vilka mervärdesskatt skall erläggas utnyttjas eller det åtminstone endast förutsätts en mycket begränsad användning av dessa (dom av den 11 juli 1996 i mål C-306/94, Régie dauphinoise, REG 1996, s. I-3695, punkt 21).

24 Genom att anta bestämmelserna i artikel 19.2 i sjätte direktivet har således gemenskapslagstiftaren haft för avsikt att från beräkningen av den avdragsgilla andelen undanta den omsättning som kan hänföras till försäljning av tillgångar, när denna försäljning är främmande i förhållande till den normala rörelsen och följaktligen inte kräver att varorna eller tjänsterna har en sådan ”blandad användning”, som står i proportion till den omsättning som den ger upphov till. Såsom generaladvokaten har betonat i punkt 68 i sitt förslag till avgörande skulle denna omsättning, om den tas med vid beräkningen av den avdragsgilla andelen, således snedvrida denna, i det avseendet att den inte längre återspeglar uppdelningen av användningen av de varor eller tjänster med en ”blandad användning” för den beskattade verksamheten och en från skatteplikt undantagen verksamhet.

25 Under sådana omständigheter omfattar inte begreppet ”anläggningstillgångar som används av den skattskyldiga personen i hans rörelse”, i den mening som avses i artikel 19.2 i sjätte direktivet, sådana tillgångar vars försäljning utgör en del av den berörda skattskyldiga personens normala ekonomiska verksamhet. För den berörda personen innebär nämligen förvärvet och därefter försäljningen av sådana tillgångar en normal användning av varor och tjänster med ”blandad användning”. Eftersom denna försäljning omfattas av den skattskyldiga personens normala och beskattade verksamhet, skall följaktligen den omsättning som kan hänföras till försäljningen beaktas vid beräkningen av den avdragsgilla andelen för att den i möjligaste mån skall motsvara den del av användningen för denna verksamhet av varor och tjänster som har en blandad användning, för att inte åsidosätta den målsättningen att det gemensamma systemet för mervärdesskatt skall vara neutralt.

26 Om, såsom i förevarande fall, försäljningen vid leasingavtalens utgång av de fordon som utgjorde föremål för dessa avtal utgör en del av den berörda skattskyldiga personens normala verksamhet, och denne genomför försäljningarna yrkesmässigt och

systematiskt, vore det således oförenligt med nämnda målsättning avseende neutralitet om den skattskyldiga personen inte kan göra avdrag för den del av mervärdesskatten som belastat de allmänna kostnaderna för att genomföra försäljningen och följaktligen den normala, beskattade ekonomiska verksamheten. Härav följer att den omsättning som kan hänföras till en sådan försäljning inte kan anses avse ”anläggningstillgångar som används av den skattskyldiga personen i hans rörelse” i den mening som avses i artikel 19.2 i sjätte direktivet.

27 Denna slutsats påverkas inte av den omständigheten att domstolen, i fråga om rådets andra direktiv 67/228/EEG av den 11 april 1967 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Struktur och villkor för tillämpningen av ett gemensamt system för mervärdesskatt (EGT 71, 1967, s. 1303) (nedan kallat andra direktivet), har fastslagit att begreppet ”anläggningstillgångar” i den mening som avses i artikel 17 första stycket tredje strecksatsen i nämnda direktiv omfattar tillgångar som används i en ekonomisk verksamhet och som kännetecknas av att de har en sådan varaktighet och ett sådant värde att anskaffningskostnaderna normalt inte bokförs som löpande utgifter utan avskrivs över flera räkenskapsår (dom av den 1 februari 1977 i mål 51/76, Verbond van Nederlandse Ondernemingen, REG 1977, s. 113, punkt 12).

28 I det ovannämnda målet Verbond van Nederlandse Ondernemingen sökte den nationella domstolen klarhet i huruvida, med avseende på gällande nederländska bestämmelser, kontorsmaterial med ett lågt värde kunde anses utgöra anläggningstillgångar som enligt artikel 17 i andra direktivet kunde undantas från den avdragsrätt för mervärdesskatt som föreskrevs i direktivet. Även om det antas att fordon som ett företag förvärvar för att bedriva sin ekonomiska verksamhet kan utgöra anläggningstillgångar i den mening som följer av den tolkning av artikel 17 i andra direktivet som gjorts i detta avseende, kan det emellertid inte av bara de kriterier som fastslås i domen i nämnda mål dras slutsatsen att dessa fordon skall kvalificeras på detta sätt såvitt avser tillämpningen av artikel 19.2 i sjätte direktivet.

29 Det skulle nämligen vara direkt oförenligt med målsättningen att det gemensamma systemet för mervärdesskatt skall vara neutralt att vid beräkningen av den avdragsgilla andelen generellt bortse från tillgångar som används för en ekonomisk verksamhet, och som visserligen kännetecknas av att de har en sådan varaktighet och ett sådant värde att anskaffningskostnaderna normalt inte bokförs som löpande utgifter utan avskrivs över flera räkenskapsår, utan att beakta att försäljningen av dessa tillgångar vid leasingavtalens utgång utgör en integrerad del av den skattskyldiga personens normala verksamhet.

30 Definitionen av sådana anläggningstillgångar som avses i artikel 19.2 i sjätte direktivet, vari de särskilda bestämmelserna om beräkningen av den avdragsgilla andelen återfinns, sammanfaller därför inte nödvändigtvis med den definition som fastslagits med avseende på tillämpningen av de allmänna bestämmelserna om avdrag i andra direktivet.

31 Domstolens tolkning i domen i det ovannämnda målet Verbond van Nederlandse Ondernemingen är följaktligen inte relevant för svaret på tolkningsfrågan.

32 Den omständigheten att artikel 20.4 i sjätte direktivet låter medlemsstaterna definiera begreppet anläggningstillgångar har inte heller någon betydelse.

33 Det framgår nämligen tydligt av bestämmelsens lydelse att medlemsstaternas rättighet enligt denna bestämmelse endast gäller vid tillämpning av bestämmelserna i punkterna 2 och 3 i nämnda artikel 20, som rör jämkning av avdrag.

34 Denna rättighet kan vidare inte tillerkännas medlemsstaterna för tillämpningen av de bestämmelser om beräkning av den avdragsgilla andelen som föreskrivs i artikel 19.2 i sjätte direktivet utan att därvid åsidosätta gemenskapslagstiftarens vilja enligt tolfte skälet i direktivet, enligt vilket den avdragsgilla andelen bör beräknas på liknande sätt i alla medlemsstater.

35 Under dessa omständigheter har bestämmelserna om jämkning av avdrag i artikel 20 i sjätte direktivet och den särskilda bestämmelsen i artikel 19.2 sista meningen i direktivet, enligt vilken köpeskillingen vid avyttring av sådana anläggningstillgångar som avses i artikel 20.5 i direktivet inom ramen för bestämmelserna om jämkning kan ingå i den avdragsgilla andelen, inte någon betydelse för tolkningen av begreppet anläggningstillgångar som skall undantas från beräkningen av den avdragsgilla andelen enligt den första meningen i artikel 19.2 i sjätte direktivet. Detta begrepp skall nämligen ges en självständig och enhetlig definition inom hela gemenskapen.

36 Av vad som anförts följer att tolkningsfrågan skall besvaras på följande sätt. Artikel 19.2 i sjätte direktivet skall tolkas så att begreppet ”anläggningstillgångar som används av den skattskyldiga personen i hans rörelse” inte omfattar fordon som ett leasingföretag förvärvar i syfte att, såsom i målet vid den nationella domstolen, hyra ut dem och därefter sälja dem vid leasingavtalens utgång, då försäljningen av fordonen vid slutet av nämnda avtal utgör en integrerad del av företagets normala ekonomiska verksamhet.

Rättegångskostnader

37 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (fjärde avdelningen) följande:

Artikel 19.2 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 tolkas så att begreppet ”anläggningstillgångar som används av den skattskyldiga personen i hans rörelse” inte omfattar fordon som ett leasingföretag förvärvar i syfte att, såsom i målet vid den nationella domstolen, hyra ut dem och därefter sälja dem vid leasingavtalens utgång, då försäljningen av fordonen vid slutet av nämnda avtal utgör en integrerad del av företagets normala ekonomiska verksamhet.

Underskrifter