DOMSTOLENS DOM (femte avdelningen)

den 8 maj 2003 *

I mål C-269/00,

angående en begäran enligt artikel 234 EG, från Bundesfinanzhof (Tyskland), att domstolen skall meddela ett förhandsavgörande i det vid den nationella domstolen anhängiga målet mellan

Wolfgang Seeling

och

Finanzamt Starnberg,

angående tolkningen av artiklarna 6.2 första stycket a, 13 B b och 17.2 a 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. 2),

* Rättegångsspråk: tyska.

meddelar

DOMSTOLEN (femte avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden M. Wathelet samt domarna C.W.A. Timmermans, D.A.O. Edward, P. Jann och S. von Bahr (referent),

generaladvokat: F.G. Jacobs,
justitiesekreterare: avdelningsdirektören H.A. Rühl,

med beaktande av de skriftliga yttranden som har inkommit från:

— Wolfgang Seeling, genom H.G. Zaisch, Steuerberater,

— Tysklands regering, genom W.-D. Plessing och T. Jürgensen, båda i egenskap av ombud,

— Europeiska gemenskapernas kommission, genom E. Traversa och K. Gross, båda i egenskap av ombud, biträdda av A. Böhlke, Rechtsanwalt,

med hänsyn till förhandlingsrapporten,

efter att muntliga yttranden har avgivits vid förhandlingen den 7 februari 2002 av: Wolfgang Seeling, företrädd av H.G. Zaisch, Tysklands regering, företrädd av B. Muttelsee-Schön, i egenskap av ombud, och kommissionen, företrädd av K. Gross, biträdd av A. Böhlke,

och efter att den 16 maj 2002 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Bundesfinanzhof har, genom beslut av den 25 maj 2000 som inkom till domstolens kansli den 3 juli samma år, i enlighet med artikel 234 EG ställt en fråga om tolkningen av artiklarna 6.2 första stycket a, 13 B b och 17.2 a 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. 2) (nedan kallat sjätte direktivet).

2 Frågan har uppkommit i en tvist mellan Wolfgang Seeling och Finanzamt Starnberg (nedan kallad Finanzamt) angående Wolfgang Seelings rätt att göra avdrag för hela den ingående mervärdesskatten på uppförandet av en byggnad som i sin helhet ingår i Wolfgang Seelings rörelses tillgångar, men som han delvis använder för privat bruk.

Tillämpliga bestämmelser

Gemenskapsrättsliga bestämmelser

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 skattskyldig person i denna egenskap".

4 Enligt artikel 6.2 första stycket a i sjätte direktivet skall "[a]nvändning av varor som ingår i en rörelses tillgångar för den skattskyldiges eget eller personalens privata bruk, eller mer generellt sådan användning för andra ändamål än hans rörelse, om mervärdesskatten på dessa varor är helt eller delvis avdragsgill" behandlas som tillhandahållande av tjänster mot vederlag.

5 I artikel 11 A 1 c i sjätte direktivet föreskrivs att "[n]är det gäller sådana tillhandahållanden som avses i artikel 6.2 [utgörs beskattningsunderlaget av den] skattskyldiges hela kostnad för att tillhandahålla tjänsterna".

6 Enligt artikel 13 B b första stycket i sjätte direktivet skall medlemsstaterna undanta följande verksamheter från skatteplikt:

"Utarrendering och uthyrning av fast egendom dock icke för

1. tillhandahållande av logi, såsom detta definieras i medlemsstaternas lagstiftning, inom hotellbranschen eller branscher med liknande funktion, däribland tillhandahållande av logi i semesterbyar eller på område som iordningställts för användning som campingplatser,

2. uthyrning av lokaler och platser för parkering av fordon,

3. uthyrning av varaktigt installerad utrustning och maskiner,

4. uthyrning av boxar."

7 I artikel 13 C i sjätte direktivet föreskrivs följande:

"Medlemsstaterna får medge skattskyldiga en rätt till valfrihet för beskattning i följande fall:

a) Utarrendering och uthyrning av fast egendom.

b) ...

Medlemsstaterna får inskränka denna rätt till valfrihet och skall närmare bestämma om dess användning."

8 I artikel 17.2 a i sjätte direktivet föreskrivs följande:

"I den mån varorna och tjänsterna används i samband med den skattskyldiga personens skattepliktiga transaktioner, skall han ha rätt att dra av följande från den skatt som han är skyldig att betala:

a) Mervärdesskatt som skall betalas eller har betalats med avseende på varor eller tjänster som har tillhandahållits eller kommer att tillhandahållas honom av någon annan skattskyldig person."

9 I artikel 20.2 i sjätte direktivet (vilken rör jämkning av avdrag), i dess lydelse enligt rådets direktiv 95/7/EG av den 10 april 1995 (EGT L 102, s. 18), föreskrivs följande:

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

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

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

Den nationella lagstiftningen

10 Av 1 § första stycket 2 b i Umsatzsteuergesetz (lag om omsättningsskatt, BGBl. 1993 I, s. 565), i dess lydelse för beskattningsåret 1995 (nedan kallad UStG), framgår att mervärdesskatt skall betalas vid användning för personligt bruk. Användning för personligt bruk anses föreligga när en näringsidkare inom ramen för sin rörelse utför tjänster som inte avser varuleveranser för andra ändamål än rörelsens verksamhet.

11 I enlighet med 4 § punkt 12 första meningen a UStG är utarrendering och uthyrning av fast egendom befriade från skatteplikt.

12 I 9 § första stycket UStG föreskrivs att en näringsidkare kan välja att låta en transaktion som undantas från skatteplikt i 4 § punkt 12 vara skattepliktig om

transaktionen vidtas till förmån för en annan näringsidkares rörelse. Enligt 9 § 2 UStG kan en näringsidkare endast avstå från att tillämpa undantaget från skatteplikt om hyresgästen använder eller har för avsikt att använda den fasta egendomen för transaktioner som inte utesluter avdrag för ingående mervärdesskatt.

13 Enligt 15 § andra stycket punkt 1 UStG kan avdrag inte göras för mervärdesskatt på leveranser och på tillhandahållande av tjänster som är hänförliga till genomförandet av de transaktioner som undantagits från skatteplikt.

14 Av begäran om förhandsavgörande framgår att användning av fast egendom som tillhör en rörelse för andra ändamål än rörelsens verksamhet enligt Bundesfinanzhofs rättspraxis är befriad från skatteplikt, varför avdrag för mervärdesskatt enligt 15 § andra stycket punkt 1 UStG är uteslutet när det är fråga om uthyrning av fast egendom i den mening som avses i 4 § punkt 12 första meningen a UStG och uthyrningen sker till tredje person mot vederlag. Vid användning för privat bruk är det inte tillåtet att avstå från att tillämpa undantaget från skatteplikt enligt 9 § UStG eftersom denna bestämmelse förutsätter att det är fråga om en transaktion till förmån för en annan näringsidkares rörelse.

Tvisten vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

15 Wolfgang Seeling är innehavare av en trädplanterings- och trädgårdsodlingsrörelse som är skattepliktig enligt lag. Han lät år 1995 uppföra en byggnad som i sin helhet kom att ingå i rörelsen. Sedan färdigställandet har Wolfgang Seeling emellertid använt byggnaden delvis i rörelsen, delvis som privatbostad.

16 I sin mervärdesskattedeklaration för år 1995 begärde Wolfgang Seeling avdrag för hela den ingående mervärdesskatten på byggnadens uppförande. Användningen för privat bruk av en bostad i byggnaden deklarerades som skattepliktigt uttag.

17 Finanzamt bedömde emellertid att användningen för privat bruk av en del av byggnaden var undantagen från skatteplikt och tillät därför inte att avdrag gjordes för den härför hänförliga mervärdesskatten.

18 Finanzgericht (Tyskland) gjorde samma bedömning som Finanzamt och ogillade Wolfgang Seelings överklagande av Finanzamts beslut.

19 Wolfgang Seeling överklagade Finanzgerichts dom genom att väcka revisionstalan vid Bundesfinanzhof. Wolfgang Seeling gjorde gällande att användningen för privat bruk av en del av byggnaden är skattepliktig enligt gemenskapsrätten och att det därför är möjligt att göra avdrag för ingående mervärdesskatt avseende denna del av byggnaden.

20 Bundesfinanzhof erinrade om att artikel 6.2 första stycket a i sjätte direktivet, enligt EG-domstolens rättspraxis (dom av den 16 oktober 1997 i mål C-258/95, Fillibeck, REG 1997, s. I-5577, punkt 25), syftar till att säkerställa att skattskyldiga personer och slutkonsumenter behandlas lika. Bundesfinanzhof var dock osäker på hur långt denna likabehandling sträcker sig och mera specifikt huruvida den delvisa användningen av rörelsens tillgångar för den skattskyldiga personens privata bruk kan anses utgöra skattefri "utarrendering" eller

"uthyrning av fast egendom" i den mening som avses i artikel 13 B b i sjätte direktivet. Något slutgiltigt svar gavs enligt Bundesfinanzhof inte på denna fråga i dom av den 4 oktober 1995 i mål C-291/92, Armbrecht (REG 1995, s. I-2775).

21 Med hänsyn till dessa omständigheter beslutade Bundesfinanzhof att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfråga till domstolen:

"Får en medlemsstat undanta användning för privat bruk av en bostad i en byggnad som i sin helhet ingår i rörelsens tillgångar — när användningen enligt artikel 6.2 första stycket a i direktiv 77/388/EEG skall behandlas som tillhandahållande av tjänst mot vederlag — från skatteplikt (i enlighet med artikel 13 B b i direktiv 77/388/EEG, dock utan en rätt till valfrihet för beskattning), vilket innebär att det enligt artikel 17.2 a i direktiv 77/388/EEG är uteslutet att göra avdrag för den mervärdesskatt som har betalats i samband med uppförandet av byggnaden i fråga?"

Svaret på tolkningsfrågan

22 Den nationella domstolen har ställt frågan för att få klarhet i huruvida artiklarna 6.2 första stycket a och 13 B b i sjätte direktivet skall tolkas så, att de utgör hinder för nationell lagstiftning enligt vilken en skattskyldigs användning för privat bruk av en del av en byggnad, som i sin helhet ingår i den skattskyldiges rörelses tillgångar, skall likställas med tillhandahållande av en tjänst som är undantagen från skatteplikt, såsom utarrendering eller uthyrning av fast egendom i den mening som avses i artikel 13 B b.

Synpunkter som inkommit till domstolen

23 Wolfgang Seeling har gjort gällande att bestämmelsen om likställande i artikel 6.2 första stycket a i sjätte direktivet inte innebär att den skattskyldige skall likställas med en hyres- eller arrendetagare.

24 Artikel 6.2 första stycket a i sjätte direktivet syftar enligt honom endast till att förhindra att en skattskyldig slutgiltigt gynnas av ett avdrag för ingående mervärdesskatt på rörelsetillgången i fråga. Skatteunderlaget utgörs enligt denna bestämmelse endast av kostnader som omfattas av den ingående mervärdesskatten (se den ovannämnda domen i målet Armbrecht). Enligt Wolfgang Seeling skall avdrag för ingående mervärdesskatt inte omöjliggöras, utan endast kompenseras, med andra ord neutraliseras.

25 Wolfgang Seeling anser att skattemässig neutralitet vid användning för privat bruk av en rörelsetillgång endast kan uppnås genom att näringsidkaren först tillåts göra avdrag för hela den ingående mervärdesskatten och därefter beskattas, i egenskap av privatperson, för den privata användningen under hela nyttjandeperioden i enlighet med artikel 6.2 första stycket a i sjätte direktivet.

26 Den tyska regeringen anser att artikel 6.2 i sjätte direktivet utvidgar tillämpningsområdet för artikel 13 i samma direktiv. Det följer nämligen av bestämmelserna om likställande i artikel 6.2 första stycket a i sjätte direktivet att samtliga bestämmelser i detta direktiv som är tillämpliga på tillhandahållande av tjänster i princip skall tillämpas på därmed likställda situationer.

27 I förevarande fall är villkoren för likställande i enlighet med artikel 6.2 första stycket a i sjätte direktivet uppfyllda enligt den tyska regeringen. Den skattskyldiga personen har låtit byggnaden i sin helhet ingå i rörelsens tillgångar, samtidigt som han utnyttjar en del av byggnaden som privatbostad. Den del av den ingående mervärdesskatten som är hänförlig till den del av byggnaden som används i rörelsen är dessutom avdragsgill.

28 Den tyska regeringen har anfört att likställandet innebär att artikel 13 B b i sjätte direktivet är tillämplig eftersom det är den lämpligaste analoga bestämmelsen. Eftersom användning för privat bruk av en rörelsetillgång enligt artikel 6.2 första stycket a i direktivet skall likställas med tillhandahållande av tjänst och eftersom användningen, sett utifrån det slutgiltiga nyttjandet, mest påminner om uthyrning skall det undantag från skatteplikt som avses i artikel 13 B b i nämnda direktiv anses vara tillämpligt.

29 Regeringen har tillagt att syftet med artikel 6.2 första stycket a i sjätte direktivet, det vill säga att säkerställa att en rörelsetillgång som används för privat bruk inte undgår beskattning (se dom av den 27 juni 1989 i mål 50/88, Kühne, REG 1989, s. 1925, punkt 8), också talar för att artikel 13 B b i nämnda direktiv skall tillämpas vid privat användning. Sett utifrån det slutgiltiga nyttjandet är det egalt om den skattskyldiga personen hyr ut bostaden eller själv använder den. Av denna anledning är det önskvärt att de båda fallen får samma skattemässiga behandling.

30 Den tyska regeringen har också åberopat principen om skatteneutralitet till stöd för uppfattningen att artikel 13 B b i sjätte direktivet skall tillämpas. Den tyska regeringen har hänvisat till punkterna 9 och 17 i domen i det ovannämnda målet Kühne.

31 Den tyska regeringen har anfört att, om användningen för privat bruk av byggnaden hade reducerats under åren efter förvärvet, det skulle ha varit möjligt att under den jämkningsperiod på tio år som föreskrivs i artikel 20.2 i sjätte direktivet begära avdrag i efterskott för den ingående mervärdesskatten *pro rata temporis*.

32 Det slutgiltiga nyttjandet skulle däremot inte beskattas i vissa fall om användningen för privat bruk var mervärdesskattepliktig och det därmed var möjligt att göra avdrag för den ingående mervärdesskatten på samtliga kostnader för byggnadens uppförande. Det skulle då nämligen vara möjligt att till exempel sälja byggnaden till en privatperson utan påförande av mervärdesskatt vid utgången av den jämkningsperiod på tio år som föreskrivs i artikel 20.2 i sjätte direktivet utan att det hade varit nödvändigt att i efterskott korrigera det avdrag som gjordes för ingående mervärdesskatt vid förvärvet av byggnaden. Den skattskyldige gynnas i det sistnämnda fallet eftersom beskattning av tio års användning för privat bruk av byggnaden i de flesta fall endast till en mycket liten del skulle ha korrigerat det avdrag för ingående mervärdesskatt som gjordes vid förvärvet av byggnaden. Enligt artikel 11 A 1 c i sjätte direktivet utgörs beskattningsunderlaget, när det är fråga om likställda transaktioner i enlighet med artikel 6.2 i sjätte direktivet, nämligen av den skattskyldiges samtliga kostnader för att tillhandahålla tjänsterna. Eftersom det som regel inte är möjligt att amortera en byggnad på tio år är det inte heller möjligt att genom beskattning av tio års användning för privat bruk helt kompensera den ifrågavarande delen av den ingående mervärdesskatten genom det totala amorteringsbeloppet. Detta resultat strider emellertid mot principen om skatteneutralitet.

33 Kommissionen har uppgett att en skattskyldig som för privat bruk använder en tillgång som tillhör den skattskyldiges rörelse enligt artikel 6.2 första stycket a i sjätte direktivet anses tillhandahålla sig själv en tjänst mot ett vederlag som

motsvarar kostnaderna för tillhandahållandet av tjänsten. Den totala kostnaden beräknas enligt bestämmelserna i artikel 11 A 1 c i sjätte direktivet. Användning av en rörelsetillgång för andra ändamål än rörelsen skall således beskattas när den ingående mervärdesskatten på tillgången i fråga är helt eller delvis avdragsgill.

34 Denna bestämmelse syftar till att säkerställa att en skattskyldig och en slutkonsument behandlas på samma sätt när en rörelsetillgång används för andra ändamål än rörelsens verksamhet. Av denna anledning likställs en skattskyldig som använder tillgångar som tillhör rörelsen för privat bruk med en enskild som införskaffat varor utan rätt att göra avdrag. I punkt 8 i domen i det ovannämnda målet Kühne slog domstolen fast att det följer av syftena med sjätte direktivet att artikel 6.2 första stycket a syftar till att säkerställa att en rörelsetillgång som används för privat bruk inte undgår beskattning. Därför skall användning för privat bruk av en sådan tillgång endast beskattas när mervärdesskatten på förvärvet av densamma är avdragsgill.

35 Enligt kommissionen saknas det stöd i såväl artikel 6.2 första stycket a som i artikel 13 B b i sjätte direktivet för den tyska regeringens uppfattning, enligt vilken användningen för privat bruk skall ses som uthyrning till den skattskyldige.

36 Kommission har, avseende sistnämnda bestämmelse, erinrat om att undantagen i artikel 13 i sjätte direktivet utgör självständiga gemenskapsrättsliga begrepp (se bland annat dom av den 15 juni 1989 i mål 348/87, Stichting Uitvoering Financiële Acties, REG 1989, s. 1737, punkt 11, och av den 5 juni 1997 i mål C-2/95, SDC, REG 1997, s. I-3017, punkt 21) och att de skall tolkas strikt (se bland annat domen i det ovannämnda målet Stichting Uitvoering Financiële Acties, punkt 13, dom av den 7 september 1999 i mål C-216/97, Gregg, REG 1999, s. I-4947, punkt 12, och av den 12 september 2000 i mål C-358/97, kommissionen mot Irland, REG 2000, s. I-6301, punkt 52, samt i mål C-359/97, kommissionen mot förenade kungariket, REG 2000, s. I-6355, punkt 64).

37 Kommissionen har betonat att undantaget i artikel 13 B b i sjätte direktivet från huvudregeln om beskattning endast är tillämpligt om de konkreta kriterierna för ett hyresavtal är uppfyllda, detta gäller särskilt hyrestiden, vilken utgör en väsentlig del av ett hyresavtal (se domarna i de ovannämnda målen kommissionen mot Irland, punkt 56, och kommissionen mot Förenade kungariket, punkt 68). Ett fiktivt hyresavtal i vilket den skattskyldige utgör såväl hyresvärd som hyresgäst omfattas därför inte av detta undantag.

38 Kommissionen har gjort gällande att artikel 6.2 första stycket a i sjätte direktivet också skall tolkas restriktivt eftersom det är fråga om ett undantag. Man kan inte av bestämmelsen dra slutsatsen att en medlemsstat, i strid med bestämmelsens entydiga ordalydelse och efter eget gottfinnande, kan omvandla en skattepliktig åtgärd genom att likställa den med en åtgärd som är befriad från skatt.

39 Kommissionen har avslutningsvis erinrat om att den skattskyldige, enligt domstolens rättspraxis, har möjlighet att, vad gäller tillämpningen av sjätte direktivet, välja om han önskar låta den del av en tillgång som är avsedd för privat användning ingå i rörelsen. Detta innebär att investeringstillgångar som används både i yrkesmässig verksamhet och för privata ändamål skulle kunna behandlas som tillgångar i rörelsen, för vilka mervärdesskatten i princip är helt avdragsgill (domen i det ovannämnda målet Armbrecht, punkt 20).

Domstolens bedömning

40 Domstolen erinrar inledningsvis om att en skattskyldig enligt fast rättspraxis, vad gäller tillämpningen av sjätte direktivet, kan välja om han önskar låta den del av en tillgång som används för privat bruk ingå i rörelsen (se domen i det ovannämnda målet Armbrecht, punkt 20, och dom av den 8 mars 2001 i mål C-415/98, Bakcsi, REG 2001, s. I-1831, punkt 25).

41 Om den skattskyldige väljer att behandla investeringstillgångar, som används både yrkesmässigt och privat, som tillgångar i rörelsen är den ingående mervärdesskatten på förvärvet av tillgångarna i princip helt och omedelbart avdragsgill (se bland annat dom av den 11 juli 1991 i mål C-97/90, Lennartz, REG 1991, s. I-3795, punkt 26, svensk specialutgåva, volym 11, s. I-299, och domen i det ovannämnda målet Bakcsi, punkt 25).

42 Det framgår av artiklarna 6.2 första stycket a och 11 A 1 c i sjätte direktivet att, om den ingående mervärdesskatten på en rörelsetillgång helt eller delvis kan dras av, skall användning av tillgången för den skattskyldiges eller hans anställdas privata behov eller för rörelsefrämmande ändamål jämställas med tillhandahållande av tjänst mot vederlag. Skatt skall i dessa fall tas ut på hela kostnaden för tillhandahållandet av tjänsten (se domarna i de ovannämnda målen Lennartz, punkt 26, och Bakcsi, punkt 30).

43 Sålunda har en skattskyldig som har valt att helt och hållet låta en byggnad ingå i sin rörelses tillgångar och som därefter använder en del av byggnaden för privat bruk dels rätt att göra avdrag för den ingående mervärdesskatten på kostnaderna för byggnadens uppförande, dels en motsvarande skyldighet att betala mervärdesskatt på de kostnader som den privata användningen har medfört.

44 Vad avser artikel 13 B b i sjätte direktivet har domstolen vid flera tillfällen erinrat om att de uttryck som används i bestämmelserna om undantag i artikel 13 i sjätte direktivet skall tolkas strikt, eftersom dessa undantag innebär avsteg från den allmänna princip enligt vilken mervärdesskatt skall betalas för varje tillhandahållande av tjänster som utförs av en skattskyldig mot vederlag (se bland annat domen i det ovannämnda målet Stichting Uitvoering Financiële Acties, punkt 13, och dom av den 20 juni 2002 i mål C-287/00, kommissionen mot Tyskland, REG 2002, s. I-5811, punkt 43).

45 Således kan artikel 13 B b i sjätte direktivet inte, i motsats till vad den tyska regeringen har hävdat, tillämpas analogt.

46 Av fast rättspraxis följer dessutom att de undantag som avses i artikel 13 i sjätte direktivet är självständiga gemenskapsrättsliga begrepp, som syftar till att förhindra att medlemsstaterna tillämpar mervärdesskattesystemet på olika sätt (se bland annat dom av den 25 februari 1999 i mål C-349/96, CPP, REG 1999, s. I-973, punkt 15, och domen i det ovannämnda målet kommissionen mot Tyskland, punkt 44).

47 Domstolen konstaterar därför att ordalydelsen av artikel 13 B b i sjätte direktivet inte kastar något ljus över räckvidden av begreppen "utarrendering" eller "uthyrning av fast egendom".

48 Förutom i de särskilda fall som uttryckligen anges i ovannämnda bestämmelse skall begreppen "utarrendering" och "uthyrning av fast egendom" emellertid tolkas strikt. Begreppen utgör nämligen, vilket framgår av punkt 44 i förevarande dom, undantag från det allmänna system för mervärdesskatt som inrättats genom sjätte direktivet (se domarna i de ovannämnda målen kommissionen mot Irland, punkt 55, och kommissionen mot Förenade kungariket, punkt 67).

49 Uthyrning av fast egendom i den mening som avses i artikel 13 B b i sjätte direktivet består i huvudsak av att ägaren till en byggnad, mot hyra och för en tid som överenskommits, ger hyresgästen rätt att ta egendomen i besittning och att

utesluta andra från den (se dom av den 9 oktober 2001 i mål C-409/98, Mirror Group, REG 2001, s. I-7175, punkt 31, och i mål C-108/99, Cantor Fitzgerald International, REG 2001, s. I-7257, punkt 21).

50 En skattskyldigs användning för privat bruk av en bostad i en byggnad som i sin helhet tillhör den skattskyldiges rörelse uppfyller inte dessa villkor.

51 Detta förhållande utmärks nämligen inte bara av att hyra inte erläggs, utan också av att det inte finns ett avtal om hyrestiden och den skattskyldiges rätt att ta bostaden i besittning och att utesluta andra från den.

52 Av detta följer att en skattskyldigs användning för privat bruk av en bostad i en byggnad som i sin helhet tillhör den skattskyldiges rörelse inte omfattas av artikel 13 B b i sjätte direktivet.

53 Avslutningsvis konstaterar domstolen att den tyska regeringens argument avseende principen om skattemässig neutralitet och föreskrifterna om avdrag med stöd av artikel 20 i sjätte direktivet inte påverkar detta förhållande.

54 Om det faktum att en skattskyldig getts rätt att hänföra en byggnad i sin helhet till en rörelse som tillhör honom — och, i enlighet med detta, rätt att göra avdrag för den ingående mervärdesskatten på samtliga kostnader för byggnadens uppförande samtidigt som den skattskyldiges användning för privat bruk av en bostad i byggnaden beskattas — kan leda till, vilket den tyska regeringen har

hävdat, att det slutgiltiga nyttjandet inte beskattas med anledning av att jämkningsperioden enligt artikel 20.2 i sjätte direktivet endast delvis korrigerar det avdrag för ingående mervärdesskatt som gjordes vid uppförandet av byggnaden, beror detta nämligen på ett medvetet val från gemenskapslagstiftarens sida och medför inte att en annan artikel i direktivet skall tolkas extensivt.

55 Domstolen erinrar dessutom om att jämkningsperioden för fasta anläggningstillgångar sedan ikraftträdandet av direktiv 95/7 i maj år 1995 kan förlängas till tjugo år, i stället för tio år som tidigare. Av direktivets femte skäl framgår att denna ändring vidtogs just med hänsyn till dessa tillgångars ekonomiska livslängd.

56 Tolkningsfrågan skall därför besvaras på följande sätt: Artiklarna 6.2 första stycket a och 13 B b i sjätte direktivet skall tolkas så, att de utgör hinder för nationell lagstiftning enligt vilken en skattskyldigs användning för privat bruk av en del av en byggnad, som i sin helhet ingår i den skattskyldiges rörelses tillgångar, skall likställas med tillhandahållande av en tjänst som är undantagen från skatteplikt, såsom utarrendering eller uthyrning av fast egendom i den mening som avses i artikel 13 B b.

Rättegångskostnader

57 De kostnader som har förorsakats den tyska regeringen och kommissionen, vilka har inkommit med yttranden 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 (femte avdelningen)

— angående den fråga som genom beslut av den 25 maj 2000 har ställts av Bundesfinanzhof — följande dom:

Artiklarna 6.2 första stycket a och 13 B b 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 de utgör hinder för nationell lagstiftning enligt vilken en skattskyldigs användning för privat bruk av en del av en byggnad, som i sin helhet ingår i den skattskyldiges rörelses tillgångar, skall likställas med tillhandahållande av en tjänst som är undantagen från skatteplikt, såsom utarrendering eller uthyrning av fast egendom i den mening som avses i artikel 13 B b.

Wathelet Timmermans Edward

Jann von Bahr

Avkunnad vid offentligt sammanträde i Luxemburg den 8 maj 2003.

R. Grass M. Wathelet

Justitiesekreterare Ordförande på femte avdelningen