

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT  
FRANCIS G. JACOBS

föredraget den 14 december 2000<sup>1</sup>

1. I de förevarande två målen har tyska Bundesfinanzhof (federal administrativ domstol) ombett domstolen att tolka artiklarna 5.6, 5.7 c, 11 A första stycket b och 20 första stycket b i sjätte mervärdesskattedirektivet.<sup>2</sup>

reparationskostnader och kostnader för underhållsarbete och bruk av bilen i fråga.

De relevanta bestämmelserna i direktivet

2. Enligt artikel 5.6 i direktivet omfattas uttag som en skattskyldig gör av varor från hans rörelse till privat bruk av skatteplikt. Skatteplikten gäller under förutsättning att ”mervärdesskatten på varorna i fråga eller dessas beståndsdelar varit helt eller delvis avdragsgill”.

4. Enligt artikel 2 i direktivet skall mervärdesskatt betalas vid leverans av varor eller vid tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag av en skattskyldig person.

3. Frågan i förevarande mål gäller skatteplikt av en bil som en näringsidkare som handlar med motorfordon överfört till sin privata förmögenhet då han — trots att han inte hade möjlighet att göra avdrag för mervärdesskatten då bilen anskaffades — i efterhand drog av mervärdesskatten för

5. Enligt artikel 5.6 skall följande ”behandlas som leverans mot vederlag”:

”Uttag som en skattskyldig person gör av varor ur rörelsen för eget eller personalens privata bruk, eller överlåtelse därav utan ersättning, eller mer generellt sådant uttag för andra ändamål än rörelsen skall, då mervärdesskatten på varorna i fråga eller dessas beståndsdelar vara helt eller delvis avdragsgill ...”

1 — Originalspråk: engelska.

2 — 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).

6. Artikel 6.2 a innehåller en liknande bestämmelse:

”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 mervärdesskatten på dessa varor är helt eller delvis avdragsgill.”

7. Enligt artikel 5.7 c tillåts medlemsstaterna anta en tilläggsbestämmelse:

”Medlemsstaterna kan behandla följande som leverans mot vederlag:

...

- c) Varor som en skattskyldig person eller hans efterträdare, med undantag för fall som avses i punkt 8, behåller när han upphör att bedriva en skattepliktig verksamhet och mervärdesskatten på varorna var helt eller delvis avdragsgill när de anskaffades ...”

8. Artikel 11 A 1 b i direktivet anger beskattningsunderlaget när det gäller sådana tillhandahållanden som avses i artikel 5.6 och 5.7 i direktivet. Beskattningsunderlaget skall vara:

”... varornas eller liknande varors inköpspris eller, i avsaknad av något inköpspris, självkostnadspriset, bestämda vid tidpunkten för tillhandahållandet.”

9. Enligt artikel 20.1 i direktivet skall det ursprungliga avdraget jämkas om någon förändring av de faktorer som använts för att bestämma avdragsbeloppet inträffar efter att deklarationen är gjord.

10. Ändamålet med artikel 5.6 är att försäkra lika behandling mellan skattskyldiga personer som ur sin rörelses tillgångar gör uttag av varor för eget bruk, och en vanlig konsument som anskaffat varor av samma slag. För att uppnå det ändamålet hindrar bestämmelsen att en skattskyldig — som ju har kunnat göra avdrag för mervärdesskatt när varorna anskaffades för att användas i rörelsen — undviker att betala mervärdesskatt när han tar ut dessa varor för privat bruk. I sådant fall skulle han åtnjuta en förmån (i form av avdraget) som han inte är berättigad till i jämförelse med en vanlig konsument som ju måste betala mervärdesskatt vid inköp av varor.<sup>3</sup>

3 — Dom av den 6 maj 1992 i mål C-20/91, De Jong (REG 1992, s. I-2847)

11. Det följer av direktivets ordalydelse och systematik att artikel 5.6 utformar ett skapat (fiktivt) tillhandahållande av varor som omfattar det direkta uttaget av rörelsens varor. Den motsvarande regeln i artikel 6.2 a utformar ett fiktivt tillhandahållande av tjänster och omfattar privat bruk av varor som fortsätter utgöra tillgångar i rörelsen.<sup>4</sup>

### Den tyska rättsliga bakgrunden

12. Tvisten vid den nationella domstolen gäller åren 1991 och 1992 då Umsatzsteuergesetz (mervärdesskattelag, UStG) från 1991 var i kraft. Enligt 1 § första stycket andra punkten omfattas privat bruk av varor och tjänster (*Eigenverbrauch*) av skattskyldighet. 1§ första stycket andra punkten a avser en del av *Eigenverbrauch*, nämligen uttag (*Entnahme*) av rörelsens tillgångar som används för andra ändamål än för rörelsen.

13. Den tillämpliga tyska lagen liknar till innehållet artikel 5.6 i direktivet, med ett undantag: enligt artikel 5.6 skall mervärdesskatt betalas under villkor att "mervärdesskatten på varorna i fråga eller dessas beståndsdelar varit helt eller delvis avdrags-

gill". Den tyska lagen har inget sådant villkor.

14. Trots skillnaden tillämpade tyska myndigheter villkoret i fråga på grundval av att artikel 5.6 har direkt effekt. Uttag av en bil från en rörelse till privat bruk beskattades exempelvis inte då bilen hade anskaffats av en privatperson utan att mervärdesskatten dragits av.<sup>5</sup>

15. I samband härmed uppstod frågan om artikel 5.6 tillåter beskattning då näringsidkaren i fråga efter det ursprungliga inköpet gjorde avdrag för skatt för kostnader som uppkommit i samband med reparations- eller underhållsarbete eller vid uttag av varan för privat bruk. Huvudfrågan i diskussionen gällde innebörden av begreppet "beståndsdelar" i artikel 5.6 i sjätte direktivet.

16. Med anledning av diskussionen publicerade det tyska finansdepartementet den

4 — Se mitt förslag till avgörande i mål C-20/91, De Jong (ovan fotnot 3).

5 — Den tyska lagstiftningen har i efterhand ändrats och omfattar nu uttryckligen beskattning av varor som en näringsidkare tar ut från sin rörelse till privat bruk under villkor att den ursprungliga skatten för varan i fråga eller dessas beståndsdelar varit helt eller delvis avdragsgill: se 3 § första stycket b av Umsatzsteuergesetz i sin ändrade lydelse.

13 maj 1994 ett meddelande<sup>6</sup> som snabbt blev känt som vindrutetorkarbestämmelsen (*Scheibenwischererlass*). Meddelandet angav följande principer. Då en näringsidkare varit berättigad till avdrag för mervärdesskatt avseende beståndsdelar som infogats i efterhand — men inte för själva varorna — omfattades överföringen till användning som ligger utanför ändamålet med rörelsen av mervärdesskatteplikt. För enkelhetens skull omfattades inte uttag av varor till användning utanför ändamålet med rörelsen av mervärdesskatteplikt då reparations- och underhållskostnader (exklusive mervärdesskatten) inte översteg 20 procent av det ursprungliga inköpspriset. Skulle en sådan kostnad överstiga 20 procent av inköpspriset kunde det utan att vidare utredning var nödvändig förutsättas att dessa beståndsdelar hade infogats i varan. Som exempel på kostnader som skulle tas i beaktande nämndes i meddelandet kostnader för besiktning av bilen, biltvätt, för byte av koppling och bromsback och för inköp av nya vindrutetorkare.<sup>7</sup>

mening som avses i artikel 5.6 i direktivet. I sin dom hänvisade Bundesfinanzhof i stor utsträckning till domstolens dom i målet Kühne.<sup>9</sup> I det målet fastställde domstolen att ingen skattskyldighet kan uppkomma enligt artikel 6.2 a vad gäller privat bruk av en begagnad bil som en skattsskyldig person har anskaffat av en privatperson utan att göra avdrag, oavsett att den skattsskyldige personen senare har gjort avdrag för bilens reparations- eller underhållskostnader. Skattebestämmelser som omfattar tillhandahållande av varor från en rörelse måste skiljas från bestämmelser beträffande skattepliktiga reparations- och underhållskostnader som uppkommer i samband med nyttjande av dessa varor.

Förfarandet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

### Mål C-322/99

17. I sin dom från den 30 mars 1995 fastställde Bundesfinanzhof,<sup>8</sup> till skillnad från meddelandet, att underhålls- eller nyttjandekostnader för varan som omfattades av avdragsförmåner inte påverkade skatteplikten för det privata bruket av själva varorna. Detta berodde på att underhålls- eller nyttjandekostnader för varorna generellt sett inte kan anses utgöra inköp eller produktion av "beståndsdelar" i den

18. Hans-Georg Fischer ägde en rörelse som handlade med begagnade (veteran)bilar. År 1989 köpte han en RR-Bentley till rörelsen för ett pris av 28 000 DEM av en privat säljare, och hade därmed ingen möjlighet att göra avdrag för mervärdesskatten. År 1990 genomförde han omfattande karossarbeten och lackerade om bilen, för vilket han betalade 10 800 DEM plus 1 512 DEM i mervär-

6 — BStBl. 1994, s. 298.

7 — Ett nyligen utfärdat meddelande av det federala finansdepartementet av den 8 juni 1999 innehåller inte längre förenklingsbestämmelsen: BStBl. 1999 I, s. 581.

8 — BFHE 177, 541.

9 — Dom av den 27 juni 1989 i mål C-50/88 (REG 1989, s. 1925).

desskatt. Han begärde att få göra avdrag för den mervärdesskatt som angavs i fakturan. Den 31 december 1992 avslutade han sin rörelse och överförde några av veteranbilarna, däribland RR-Bentleyn till sina privata tillgångar.

19. Finanzamt (skattemyndighet) i Burgdorf beslutade att uttaget av Bentley var en leverans av rörelsens varor till privat bruk, vilket omfattades av beskattning. Som underlag för bedömningen använde de ett nominellt värde (*Teilwert*) om 20 000 DEM, vilket innebar att 2 800 DEM pålades i mervärdesskatt.

20. Hans-Georg Fischer — som åberopade artikel 5.6 i direktivet — lämnade in ett officiellt klagomål och förde därefter en framgångsrik process inför Finanzgericht (finansdomstol).

21. I sitt överklagande till Bundesfinanzhof hävdade Finanzamt att 1 § första stycket 2 a i Umsatzsteuergesetz från 1991 hade åsidosatts, och grundade sig därmed på följande argument. Enligt artikel 5.6 i direktivet kan uttag av varor omfattas av skatteplikt om mervärdesskatten på varorna i fråga eller dessas beståndsdelar varit helt eller delvis avdragsgilla. Även om Hans-Georg Fischer inte yrkade avdrag av skatten då bilen anskaffades, gjorde han det för de omfattande reparationer och omlackeringen som utförts. Enligt Bundes-

gerichthofs rättspraxis kan inte underhålls- och nyttjandekostnader utgöra "beståndsdelar" av varor i den mening som avses i artikel 5.6. Den grundläggande förutsättningen är att en sådan kostnad vanligtvis förbrukas genom att varan används inom ramen för rörelsen, och därmed inte vid den slutliga konsumtionen vid tidpunkten för uttaget. Så är dock inte fallet när det gäller en varaktig värdestegring av varan (och därmed av dess värde när varan tas ut till privat bruk). Dessa kostnader skall då behandlas som avdragsgilla beståndsdelar som infogats i varan. I dessa fall krävs enligt systemet att uttaget av varorna till privat bruk beskattas för att förhindra att den slutliga konsumtionen förblir obeskattad. I förevarande mål kan därför de omfattande reparationer som utförts på bilen jämföras med ett efterföljande köp och produktionskostnad, vilket därmed legitimerar att uttaget av RR-Bentleyn till Fischers privata bruk beskattas.

22. Bundesfinanzhof begärde att följande frågor skulle besvaras i ett förhandsavgörande.

"1) Föranleder i efterhand utförda kaross- och lackeringsarbeten (för vilka avdrag för mervärdesskatt gjorts) på en (icke avdragsgill) personbil som uttagits ur rörelsen att

- a) denna enligt artikel 5.6 i direktivet skall betraktas som en *vara* för vilken mervärdesskatten *delvis* är avdragsgill, eller att reparationerna, vid den tidpunkt då uttaget anses ha gjorts, eller enbart priset för de reparationer för vilka avdrag gjorts?
- b) de i efterhand uppkomna kostnaderna skall betraktas som avdragsgilla *beståndsdelar* i varan?
- 4) Hur förhåller sig bestämmelserna i artikel 5.6 och 5.7 c till varandra?
- 2) Vad skall, för det fall den första frågan besvaras jakande, beskattas som uttag i den mening som avses i artikel 5.6 i direktivet:
- 5) För det fall den första frågan besvaras så, att de i efterhand (avdragsgilla) vidtagna åtgärderna (kaross- och lackeringsarbeten) vid uttag av personbilen enligt artikel 5.6 i direktivet inte skall beskattas, skall då mervärdesskatteavdraget för reparationerna jämkas i enlighet med artikel 20.1 b i direktivet?"
- a) Personbilen inklusive de vidtagna åtgärderna (kaross- och lackeringsarbeten), eller
- b) enbart de vidtagna åtgärderna (kaross- och lackeringsarbetena)?
- 3) Utgörs, för det fall den andra frågan besvaras jakande, beskattningsunderlaget enligt artikel 11 A 1 b i direktivet av inköpspriset för personbilen (eller en liknande personbil) jämte priset för
23. Klaus Brandenstein är en egenanställd skatterådgivare och revisor. Den 8 november 1985 köpte han en bil av en privat säljare för 33 600 DEM. Fakturan innehöll ingen separat redovisning av mervärdess-

Mål C-323/99

skatten. Fram till år 1991 utgjorde bilen helt och hållet del av Klaus Brandensteins rörelse. Under den nämnda tidsperioden spenderade han sammanlagt 16 028,54 DEM, inklusive mervärdesskatt, för service, mindre reparationer, byte av däck och installation av katalysatoromvandlare år 1987, samt utbyte av vindrutan år 1991. Vid varje tillfälle begärde han avdrag för den ingående skatten. År 1991 tog han ut bilen för sitt privata bruk.

24. I sitt meddelande om mervärdesskatt för 1991 bedömde Finanzamt Düsseldorf-Mettmann att uttag av en bil till privat bruk skulle beskattas enligt 1 § första stycket 2 a i Umsatzsteuergesetz från 1991. Som underlag för bedömningen användes den summa som sökanden hade deklarerat som beskattningsunderlag för vinsten av uttaget till privat bruk (7 500 DEM), och därefter pålades mervärdesskatt om 1 050 DEM.

25. Klaus Brandenstein anförde ett officiellt klagomål där han hävdade att uttaget av rörelsens varor till privat bruk — för vilket mervärdesskatten på inköpspriset inte var avdragsgill — inte skulle beskattas. Som stöd för sitt yrkande hänvisade han till domstolens dom i målet Kühne<sup>10</sup> och till Bundesfinanzhofs fasta rättspraxis.

26. Finanzamt avslag klagomålet. Den hänvisade till finansdepartementets meddelande av den 13 maj 1994.<sup>11</sup> Uttaget av bilen för privat bruk skulle mervärdesbeskattas eftersom kostnaderna (exklusive mervärdesskatten) för förbättringarna, reparationerna, och underhållet uppgick till mer än 20% av inköpspriset om 33 600 DEM.

27. Klaus Brandenstein förde en framgångsrik process mot det beslutet inför Finanzgericht (finansdomstol). I domen anger Finanzgericht som grund att kraven för att inte beskatta kostnaderna enligt artikel 5.6 i sjätte direktivet var uppfyllda eftersom Klaus Brandensteins kostnader uppstod när bilen fortfarande utgjorde del av rörelsens tillgångar, och de varken ändrade eller förlängde dess potentiella användande, eller höjde värdet anmärkningsvärt.

28. Då Finanzamt överklagade en rättsfråga inför Bundesfinanzhof gjorde man huvudsakligen gällande att Klaus Brandensteins antingen hade infogat "bestandsdelar" i bilen enligt uttryckets gängse mening, vilka — åtminstone delvis — inte hade förbrukats innan uttaget till privat bruk, eller självständigt (eller supplementärt) anskaffade "varor". Enligt Finanzamt anses "bestandsdelar" utgöras av delar av en naturlig enhet (natürliche Sacheinheit) eller delar av en sammansättning där delarna — på grund av att de har kombi-

10 — Se ovan fotnot 9.

11 — Se ovan punkt 16.

nerats med varandra — har förlorat sina självständiga särdrag (Selbständigkeit).

tillhandahållande av varor och för vilket mervärdesskatten inte var avdragsgill jämkas enligt artikel 20 i direktiv 77/388/EEG?”

29. Bundesfinanzhof hänsköt följande frågor för att besvaras genom förhandsavgörande:

30. Målen C-322/99 och C-323/99 förenades för den muntliga förhandlingen och för dom enligt beslut av den 6 juli 2000.

”1) Är [artikel 5.6 i sjätte direktivet] tillämplig då — trots att mervärdesskatten på själva varorna inte var avdragsgill — mervärdesskatten för reparationskostnader eller åtgärder som den skattskyldige beställde eller mottog efter inköpet var avdragsgilla?

31. Skriftliga yttranden har lämnats in i båda målen av den tyska regeringen och kommissionen, och i mål C-322/99 av den grekiska regeringen. Under den muntliga förhandlingen var Klaus Brandenstein, den tyska regeringen samt kommissionen representerade.

2) Vad innebär uttrycket beståndsdelar enligt den mening som avses i bestämmelsen?

3) Vad skall utgöra grunden för att bedöma uttag av en rörelses varor till privat bruk då mervärdesskatten inte är helt eller delvis avdragsgill för varorna i fråga utan för några av dessas beståndsdelar?

Skatteplikt enligt artikel 5.6

4) Kan — i det fall den första meningen i artikel 5.6 i direktiv 77/388/EEG inte är tillämplig — avdraget som den skattskyldige begärt för ingående skatt avseende reparationskostnader eller

32. Den första frågan i mål C-322/99 och den första och den andra frågan i mål C-323/99 gäller om skatteplikt enligt artikel 5.6 uppstår då mervärdesskatten är avdragsgill för reparationer som utförts på bilen efter inköpet, trots att mervärdesskatten inte var avdragsgill då bilen anskaffades.

33. Om den första frågan besvaras jakande vill den hänskjutande domstolen enligt den andra frågan i mål C-322/99 veta om artikel 5.6 ger upphov till skatteplikt för varorna i fråga inklusive de vidtagna åtgärderna, eller enbart för de vidtagna åtgärderna.

34. Bilarna som Hans-Georg Fischer och Klaus Brandenstein tog ut för privat bruk är "materiell egendom" i den mening som avses i artikel 5.1 i direktivet och måste därför klassificeras som "leverans av varor" i den meningen som åsyftas i artikel 5. De skall därför behandlas som uttag enligt artikel 5.6.

35. Gemensamt för de båda målen är att bilarna innan de togs ut för privat bruk enbart utgjorde del<sup>12</sup> av de två sökandenas rörelser. Gemensamt är också att mervärdesskatten för bilinköpen inte var avdragsgill i något utav målen.

36. Frågan gäller huruvida uttaget av bilarna trots allt är skattepliktigt, eftersom Hans-Georg Fischer och Klaus Brandenstein

drog av mervärdesskatten för reparationskostnader och kostnader för åtgärder som utfördes på bilarna efter att de anskaffats. Det skall erinras om att de gjorde avdrag för mervärdesskatt för "omfattande karossreparationer och omlackering" (mål C-322/99) och för "service, mindre reparationer, bildäcksbyte, installation av katalysatoromvandlare och byte av vindruta" (mål C-323/99).

37. Svaret på den frågan beror på tolkningen av meningen i artikel 5.6 "då mervärdesskatten på varorna i fråga eller dessas beståndsdelar varit helt eller delvis avdragsgill".

38. Som den hänskjutande domstolen mycket riktigt har förklarat<sup>13</sup> finns det två sätt att tolka meningen, som båda kan leda till skatteplikt enligt artikel 5.6. I situationer som dem som föreligger i målet vid den nationella domstolen kan det hävdas

— att mervärdesskatten på "varorna i fråga" varit delvis avdragsgill, eller

12 — I ett annat sammanhang begärde Bundesfinanzhof i mål C-415/98, Bakcsi, ett förhandsavgörande angående bland annat frågan om en näringsidkare kan reservera varor enbart för privat bruk när han använder dessa varor även delvis för rörelsen: se generaladvokaten Saggios förslag till avgörande av den 13 april 2000.

13 — Se de två alternativ som föreslås i den första frågan i mål C-322/99, punkt 22 ovan.

— att mervärdesskatten på "dessas beståndsdelar" var avdragsgill.

39. Jag ska bedöma om en av de två möjligheterna kan vara tillämplig i de förevarande målen.

*Huruvida mervärdesskatten på "varorna i fråga" var "delvis avdragsgill"*

40. Enligt den grekiska regeringen var mervärdesskatten på "varorna i fråga" "delvis avdragsgill" i den mening som följer av artikel 5.6 i direktivet. Den hävdar att karossarbetena och omlackeringen som utfördes på Hans-Georg Fischers Bentley var mycket omfattande, vilket de höga kostnaderna visar (i jämförelse med inköpspriset). Dessa kostnader måste därför anses ha bidragit till det totala inköpspriset för bilen i fråga.

41. Enligt den grekiska regeringen omfattar begreppet "varor" enligt artikel 5.6 generellt sett inte bara inköpspriset utan alla slags kostnader som uppkommer i efterhand och som bidrar till en varaktig höjning av varans värde. Underhålls- och brukskostnader som inte bidrar till en varaktig påverkan på värdet kan bortses från vid bedömningen huruvida mervärdesskatten på "varorna i fråga" varit "delvis avdragsgill". Den föreslagna tolkningen överensstämmer därför med den tolkning

som domstolen gjorde i domarna i målen Kühne<sup>14</sup> och Mohsche.<sup>15</sup> I de målen ansåg domstolen att privat bruk av en rörelses varor omfattades av skatteplikt enligt artikel 6.2 i direktivet, i den mån själva varan, och inte kostnaden för underhålls- eller brukskostnader som varit föremål för skatteplikten.

42. Jag håller emellertid med kommissionen och den tyska regeringen som båda anser att artikel 5.6 inte kan tolkas på det sättet.

43. För det första, alternativet "delvis avdragsgill" verkar syfta till att enbart omfatta de situationer då varorna i fråga kan hänföras delvis till den skattskyldiges rörelse och delvis till hans privata bruk. Ett bra exempel på det presenteras i målet Armbrrecht<sup>16</sup> där en näringsidkare vid tiden för inköpet valde att endast ange en del av varan som tillgång i rörelsen och förbehålla resten för privat bruk. Endast i sådana fall är det helt korrekt att tala om "delvis avdragsgill" ingående skatt. I det förevarande fallet kunde inte det ursprungliga

14 — Ovan fotnot 9.

15 — Dom av den 25 maj 1993 i mål C-193/91 (REG 1993, s. I-2615).

16 — Dom av den 4 oktober 1995 i mål C-291/92 (REG 1995, s. I-2775).

inköpet av de begagnade bilarna till dras av, medan kostnaderna för de efterföljande åtgärderna kunde dras av i sin helhet.

44. För det andra anser jag att uttrycket "mervärdesskatten på varorna i fråga" endast syftar till mervärdesskatten för det ursprungliga inköpet eller för produktion av sådana varor, och inte för mervärdesskatten på varornas efterföljande kostnader. Detta beror på att skatten på efterföljande kostnader omfattas — i den mån det är relevant för tillämpningen av artikel 5.6 — av uttrycket "mervärdesskatten på ... dessas beståndsdelar" (se punkterna 45—77 nedan).

*Var mervärdesskatten på "dessas beståndsdelar" avdragsgill?*

45. Tvisten inför domstolen har koncentrerats på innebörden av uttrycket "dessa beståndsdelar" i artikel 5.6 i direktivet.

46. Den tyska regeringen anser huvudsakligen att alla slags kostnader (inklusive kostnader för tillhandahållande av tjänster) som antingen leder till att varornas värde bibehålls eller höjs, omfattas av begreppet "dessas beståndsdelar".

47. Kommissionen anser till skillnad från den tyska regeringen, att "beståndsdelar" endast kan utgöras av tillhandahållande av varor och inte av tillhandahållande av tjänster. Dessutom kan inte varor som har ett ringa värde och som inte bibehåller eller påtagligt höjer värdet på varorna i fråga anses utgöra "beståndsdelar".

— Kan "beståndsdelar" infogas efter det ursprungliga inköpet?

48. En inledande fråga är om begreppet "dessas beståndsdelar" är begränsat till beståndsdelar som redan fanns vid tidpunkten för inköpet eller om det även omfattar delar som infogats i efterhand.

49. Jag håller med den tyska regeringen och kommissionen som båda anser att "beståndsdelar" kan infogas efter att varorna i fråga anskaffats.

50. Trots att de finska, grekiska, nederländska, svenska och danska språkversionerna av artikel 5.6 använder tidsneutrala begrepp som liknar det engelska begreppet "component parts", så följer det av de franska ("les éléments le composant"), spanska ("los elementos que lo componen"), italienska ("gli elementi che lo compongono") och portugisiska ("aos ele-

mentos que os compõem”) språkversionerna att den relevanta tidpunkten för att fastställa om mervärdesskatt på beståndsdelar varit avdragsgill är tidpunkten för uttaget till privat bruk och inte tidpunkten för inköpet. Ordalydelsen i artikel 5.6 stöder därför tolkningen att beståndsdelar kan infogas efter inköpet.

51. Dessutom, som nämnts tidigare, har artikel 5.6 som ändamål<sup>17</sup> att förhindra att en skattskyldig person som kunnat dra av mervärdesskatten när varan anskaffades till rörelsen undviker att betala mervärdesskatt när han tar ut varan för sitt privata bruk. Mot bakgrund av det ändamålet kan inte beståndsdelar som fanns redan före anskaffandet och beståndsdelar som infogades efter anskaffandet behandlas olika. I båda situationerna kunde mervärdesskatten dras av då näringsidkaren utförde de skattepliktiga transaktionerna och ett senare uttag kunde förutses. I båda situationerna bör också en näringsidkare som tar ut varorna för privat bruk förhindras att dra nytta av en avdragsförmån som han i jämförelse med en vanlig konsument inte är berättigad till, då en vanlig konsument som köper varor ju betalar mervärdesskatt för dessa.<sup>18</sup>

52. Därför omfattar begreppet ”beståndsdelar” även delar som infogats efter det ursprungliga inköpet.

— Kan tillhandahållande av tjänster utgöra ”beståndsdelar”?

53. Frågan gäller om ”beståndsdelar” endast kan utgöras av tillhandahållande av varor eller om det även kan utgöras av tillhandahållande av tjänster. Frågan kan bli relevant i mål C-322/99 då Fischer drog av mervärdesskatt för ”omfattande karossreparationer och omlackering” av RR-Bentleyn och i mål C-323/99 då Klaus Brandenstein drog av mervärdesskatt för service och mindre reparationer.

54. Den tyska regeringen anser att genom en teleologisk tolkning av artikel 5.6 i direktivet kan både tillhandahållande av varor och tillhandahållande av tjänster utgöra beståndsdelar. Enligt dess syn är ändamålet med artikel 5.6 att förhindra att en skattskyldig persons privata konsumtion (i form av uttag av varor från rörelsens tillgångar till privat bruk) undgår beskattning. Uttag av rörelsens varor för privat bruk leder till privat konsumtion, om varorna eller det värde som är inneboende i dem inte har förbrukats till fulla medan de fortfarande utgjorde del av rörelsens tillgångar. Det samma följer indirekt av artikel 11 a första stycket b som slår fast det

17 — Se punkt 10 ovan.

18 — Se dom i målet De Jong (ovan fotnot 3).

relevanta beskattningsunderlaget, vilket uppgår till varans inköpspris vid tiden för uttaget. Skatteplikt enligt artikel 5.6 beror således på varans fysiska skick då den lämnar bolagets sfär för att bli del av den skattskyldiges tillgångar. Varans fysiska skick vid tidpunkten för uttaget beror i sin tur på om reparationer eller underhållsarbeten har utförts på varan i fråga. Eftersom tillhandahållande av tjänster (exempelvis reparation av karossen) i ekonomisk mening kan ha samma positiva varaktiga effekt på det fysiska skicket och värdet på varan i fråga som tillhandahållande av varor (exempelvis inköpet av en ny motor), borde begreppet beståndsdelar tolkas så att det inkluderar tillhandahållande av tjänster som bibehåller eller höjer värdet på varan i fråga. I samband med det påpekar den tyska regeringen även att det var praktiskt svårt att skilja mellan tillhandahållande av varor och av tjänster. Reparationer som utförts på varan efter inköpet inbegriper vanligen ett blandat tillhandahållande av varor och tjänster (exempelvis byte av en vindruta).

55. I min mening tillåter varken den klara ordalydelsen av artikel 5.6 eller direktivets systematik att begreppet "beståndsdelar" tolkas så brett.

56. De franska ("les éléments le composant"), spanska ("los elementos que lo componen") och italienska ("gli elementi che lo compongono") språkversionerna av direktivet använder uttryck som möjligtvis skulle kunna översättas till engelskans "component parts". De tyska ("Bestandsteile") och nederländska ("bestanddelen") versionerna använder uttryck som ligger närmare det uttryck som faktiskt används i den engelska versionen av direktivet, nämligen "component parts". Trots den mindre skillnaden mellan "element" och "delar" förstås av alla språkversionerna att "beståndsdelar" i den mening som avses i artikel 5.6 måste vara fysiska och materiella ting som infogas i varan i fråga. Jag kan inte se hur tjänster som inte inbegriper tillhandahållande av varor (t.ex. biltvätt eller karossreparation) kan anses utgöra "element" eller "delar" av en vara i den mening som avses i artikel 5.6 i direktivet.

57. Detta bekräftas genom en konsekvent tolkning av artikel 5.6. I alla språkversioner har begreppet beståndsdelar ett direkt samband med det första alternativet i artikel 5.6, nämligen "varorna i fråga". Enligt exempelvis den engelska versionen måste mervärdesskatten ha varit avdragsgill för "dessas beståndsdelar". Om varor är definierade i artikel 5.6 som materiell egendom, måste således även dessas beståndsdelar vara av samma karaktär. Tillhandahållande av tjänster definieras däremot som en transaktion som inte utgör

leverans av varor i den mening som avses i artikel 6.1 i direktivet.

58. Vidare delar jag inte den oro som ligger till grund för den tyska regeringens ställningstagande, vilket innebär att om tillhandahållande av tjänster utesluts från begreppet "beståndsdelar" kommer det att resultera i att en betydande andel privat konsumtion inte beskattas och blir därför föremål för skatteflykt. Antingen bidrar inte tjänsterna i fråga till en varaktig ökning av varans värde (t.ex. biltvätt) och förbrukas därmed inom ramen för rörelsen innan varan tas ut för privat bruk, eller då tjänsterna i fråga bidrar till en varaktig ökning av värdet på varan i fråga (t.ex. omfattande karossreparationer) kan det ursprungliga avdraget jämkas enligt artikel 20.1 i direktivet (se punkterna 84—93 nedan).

59. Slutligen stämmer det att arbetet som utförts på bilen ofta inbegriper ett blandat tillhandahållande av tjänster och varor. Detta innebär dock inte att tillhandahållande av tjänster inte kan skiljas från tillhandahållande av varor. För att fastställa om en given transaktion utgör tillhandahållande av varor eller tillhandahållande av tjänster måste dess karaktäristiska särdrag identifieras.<sup>19</sup> När tillhandahållande av varor endast utgör en del av en transaktion i vilken tillhandahållandet av tjänster starkt

dominerar, måste transaktionen i fråga anses som tillhandahållande av tjänster.<sup>20</sup> Servicearbete kan till exempel kräva tillhandahållande av skruvar, oljefilter eller tändstift. Omlackering kräver tillhandahållande av färg. I de fall då reparationer av bilen inbegriper något extra eller mindre tillhandahållande av varor som har ett oupplösligt samband med tjänsten i fråga, måste reparationen anses som tillhandahållande av tjänster i den mening som avses i artikel 6.1 i direktivet och kan därför inte anses omfattas av begreppet "beståndsdelar".

60. Följaktligen kan inte tillhandahållande av tjänster (inklusive de som nödvändigtvis inbegriper extra och mindre tillhandahållande av tjänster) utgöra "beståndsdelar" i den mening som avses i artikel 5.6.

— Vilka kategorier av tillhandahållande av varor kan anses utgöra "beståndsdelar"?

61. Om endast tillhandahållande av varor kan utgöra "beståndsdelar" i den mening som avses i artikel 5.6 uppkommer frågan om alla sådana tillhandahållanden måste tas i beaktande. I mål C-323/99 gjorde Klaus Brandenstein exempelvis avdrag för

<sup>19</sup> — Dom av den 2 maj 1996 i mål C-231/94, Faaborg-Gelting Linien (REG 1996, s. I-2395), punkt 12.

<sup>20</sup> — Ibidem, punkt 14.

”byte av bildäck, installation av en katalysatoromvandlare och byte av vindruta”. Liknande frågor uppkommer även i samband med byte av batteri eller installation av en kraftigare motor eller biltelefon.

inte skulle göra det. Både kommissionen och den tyska regeringen skulle troligen acceptera att en ny motor betraktades som en beståndsdel.

62. Den tyska regeringen anser att allt tillhandahållande som inte har förbrukats medan varorna och beståndsdelarna utgjorde del av den skattskyldiges rörelse, i princip skall omfattas av skatteplikt enligt artikel 5.6. Följaktligen kan tillhandahållande av varor som klassificerats som underhållskostnader också utgöra ”beståndsdelar”, med enda villkor att detta tillhandahållande kan användas och förbrukas under en särskild tidsperiod.

63. Kommissionen föreslår däremot, som nämnts ovan, att begreppet ”beståndsdelar” tolkas snävare. I dess mening är det bara tillhandahållande som klart bidrar till en varaktig ökning av varan i fråga som kan utgöra beståndsdelar. Tillhandahållande av varor med ett jämförelsevis ringa värde skall inte tas i beaktande.

64. Om jag förstår de två olika ståndpunkterna korrekt, skulle den tyska regeringen till exempel betrakta ett nytt batteri som en beståndsdel, medan kommissionen troligen

65. Inget i ordalydelsen av artikel 5.6 ger någon indikation om avdrag för mervärdesskatt för delar med ett relativt ringa värde kan omfattas av skatteplikt enligt den bestämmelsen.

66. Jag håller därför med kommissionen att det inte går att bestämma innebörden av beståndsdelar utan att de rättsliga följderna av artikel 5.6 i direktivet tas i beaktande. Det är således nödvändigt att i samband med detta beakta den andra frågan i mål C-322/99, nämligen om — i det fall artikel 5.6 är tillämplig — skatteplikten omfattar varan i fråga inklusive de infogade beståndsdelarna eller om den enbart avser de nyligen infogade beståndsdelarna.

67. Enligt lydelsen i artikel 5.6 måste uttag av ”varor från rörelsen för eget eller privat bruk” eller ”uttag för andra ändamål än rörelsen” behandlas som leverans mot vederlag, då ”mervärdesskatten på varorna i fråga eller dessas beståndsdelar varit helt eller delvis avdragsgill”. Av den otvetydiga ordalydelsen följer att det är uttaget av

varan i fråga och inte enbart dess beståndsdelar som är föremål för skatteplikt. Dessutom framgår av villkorets formulering ("då" och inte "i den utsträckning som" och inte heller "och") att avdrag för mervärdesskatten är tillräckligt för att uttaget för privat bruk av varorna och dessas beståndsdelar skall beskattas sedda i sin helhet, och att direktivets upphovsmän inte avsåg att införa en proportionell skatt.

68. Både kommissionen och den tyska regeringen påpekar att en bokstavlig tolkning av artikel 5.6 kan leda till dubbel beskattning. En begagnad bil som anskaffats av en privatperson utan möjlighet att göra avdrag för mervärdesskatt, bär med sig skattebördan för mervärdesskatt som vanligtvis brukar bäras av den slutliga konsumenten vid tiden för ett tidigare inköp. Om avdragsgilla reparationer utförs på bilen, som exempelvis byte av motor, skulle omfattas av begreppet "beståndsdelar" i den mening som avses i artikel 5.6, skall uttaget av bilen till privat bruk inklusive kostnaderna för reparationerna omfattas av skatteplikt. Följaktligen kommer allt i bilen förutom den nya motorn att beskattas en andra gång. De som lämnat in skriftliga inlagor är också medvetna om att sådan dubbel beskattning i princip strider mot mervärdesskattesystemets inneboende och generella ändamål om skatteneutralitet.<sup>21</sup>

69. Det verkar som om den mest önskvärda lösningen i sådana fall skulle vara att mervärdesskatten tas ut på dessa varors inneboende värde från vilket mervärdesskatten drogs av från början. Det skulle även överensstämma med neutralitetsprincipen och försäkra lika behandling av skattskyldiga och icke-skattskyldiga personer.

70. Den klara ordalydelsen och lagstiftningens historiska bakgrund antyder dock att lagstiftaren medvetet har accepterat risken med dubbel beskattning och har antagligen gjort så av praktiska skäl. Exempelvis började den tyska versionen av kommissionens inledande förslag med den villkorliga meningen i fråga med "insoweit" (i den utsträckning som).<sup>22</sup> En sådan formulering skulle kunna ha tolkats som att en proportionell beskattning avsågs. I den slutliga versionen av direktivet används dock "wenn" (när).

71. Vad gäller tolkningen av begreppet "beståndsdelar" i artikel 5.6 konfronteras vi med ett dilemma. Antingen kan begreppet tolkas snävt, vilket kan strida mot syftet med artikel 5.6, nämligen att hindra en skattskyldig från att utnyttja avdragsförmåner som han inte är berättigad till i jämförelse med en vanlig konsument. Begreppet kan även tolkas brett, vilket

21 — Dom av den 25 juni 1997 i mål C-45/95, Kommissionen mot Italien (REG 1997, s. I-3605), punkt 15.

22 — Kommissionens förslag om ett sjätte rådsdirektiv om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund, framlagt den 29 juni 1973 (EGT C 80, s. 1).

kan strida mot de generella ändamålen om skatteneutralitet.

självständiga varor och för vart och ett av dessa uttag måste villkoret i artikel 5.6 ha varit uppfyllt.

72. Enligt min mening kan ett första steg att lösa dilemmat vara att göra en klar åtskillnad mellan "beståndsdelar" och självständiga varor. Då två varor fogas samman utan att definitivt förlora sina fysiska och ekonomiska särdrag skall de inte betraktas som beståndsdelar. Detta är förenligt både med ordalydelsen av artikel 5.6 och med eftersträvan om skatteneutralitet. Om varorna i skattehänseende förblir självständiga, måste deras uttag till privat bruk anses som två skattemässigt självständiga transaktioner. Vid var och en av dessa transaktioner måste villkoret i artikel 5.6 vara uppfyllt, nämligen att mervärdesskatten för varan i fråga varit avdragsgill. Därigenom utesluts dubbel beskattning vad gäller varor för vilka mervärdesskatten inte varit avdragsgill.

73. Jag anser därför att exempelvis byte av däck eller installation av biltelefon eller bilradio inte kan utgöra "beståndsdelar" av bilen i fråga. Eftersom dessa varor lätt kan skiljas från bilen och vara föremål för självständiga transaktioner förlorar de inte sina fysiska och ekonomiska särdrag på ett definitivt sätt. Uttag för privat bruk av en bil utrustad med bilradio eller biltelefon måste därför i mervärdesskattehänseende anses som flera uttag för privat bruk av

74. Den andra delen av lösningen är enligt min mening att från begreppet "beståndsdelar" utesluta uttag av varor som inte bidrar till en varaktig ökning av värdet på varan i fråga, utan som endast bidrar till att bibehålla värdet. Det verkar oproportionerligt att acceptera dubbel beskattning för "varorna i fråga" då risken att den skattskyldige drar nytta av avdragsförmåner inte existerar, eftersom värdet av de nyligen infogade delarna förbrukas medan de utgör del av rörelsens tillgångar, eller då avdragsförmånerna som realiserar för uttaget till privat bruk av varorna i fråga är ringa i jämförelse med nackdelarna med dubbel beskattning.

75. Jag håller därför med kommissionen att avdrag för mervärdesskatt för byte av vindrutetorkare eller ett tomt bilbatteri inte borde leda till att hela bilen omfattas av skatteplikt då den tas ut för privat bruk, medan installation av en kraftigare motor eller katalysatoromvandlare med syfte att modernisera bilen kan göra det. Den lösningen har också förmånen att den leder till ett liknande resultat som i målet Kühne.<sup>23</sup>

<sup>23</sup> — Se punkt 17 ovan.

76. Trots att den ovanstående lösningen i vissa fall kan leda till dubbel beskattning som strider mot direktivets systematik, måste den konsekvensen ses mot bakgrund av de större problem som kan uppstå enligt direktivet vid försäljning av begagnade varor, särskilt då varor som köpts av en privatperson senare säljs vidare av en näringsidkare inom ramen för hans rörelse.<sup>24</sup>

om beskattningsunderlaget enligt artikel 11 A 1 b måste bestämmas med hänvisning till bilens inköpspris inklusive priset för de beståndsdelarna eller endast med hänvisning till priset för beståndsdelarna i situationer som dem som är aktuella i målet vid den nationella domstolen om det föreligger tillhandahållande enligt artikel 5.6.

77. Det följer av det föregående resonemanget att bestämmelsen i artikel 5.6 som gäller "beståndsdelar" endast är tillämplig vid "leverans av varor" i den mening som avses i artikel 5.1 (inte tjänster), och då dessa varor infogas i "varorna i fråga" genom att de förlorar sina fysiska och ekonomiska särdrag och de bidrar till en varaktig ökning av det totala värdet. Det följer även av det ovannämnda att när dessa villkor är uppfyllda är uttaget till privat bruk av varorna i fråga inklusive dessas beståndsdelar och inte endast beståndsdelarna skattepliktigt.

79. Enligt min mening följer det av en jämförelse av artikel 11 A 1 b och artikel 5.6 och i enlighet med den ovan nämnda tolkningen av artikel 5.6 att beskattningsunderlaget måste bestämmas med hänvisning till inköpspriset inklusive priset för beståndsdelarna. Enligt det första huvudalternativet i artikel 11 A 1 b skall beskattningsunderlaget för tillhandahållande som avses i artikel 5.6 utgöras av inköpspriset vid tidpunkten för tillhandahållandet. För att bestämma beskattningsunderlaget hänvisar artikel 11 A 1 b tillbaka till varorna som är föremål för beskattning enligt artikel 5.6. I enlighet med den tydliga ordalydelsen i artikel 5.6 är, som jag har nämnt ovan,<sup>25</sup> varorna och dessas beståndsdelar sedda i sin helhet föremål för beskattning.

#### Beskattningsunderlaget enligt artikel 11 A 1 b

78. Genom den tredje frågan i varje mål önskar den hänskjutande domstolen veta

80. Följaktligen, i de situationer som är aktuella i målet vid den nationella dom-

<sup>24</sup> — Se dom av den 5 december 1989 i mål C-165/88, ORO Amsterdam Beheer och Concerto (REG 1989, s. 4081) samt generaladvokaten Saggios förslag till avgörande i målet Bakcsi (ovan fotnot 12).

<sup>25</sup> — Se punkterna 66 och 67 ovan.

stolen, då skatteplikt uppkommer enligt artikel 5.6 skall beskattningsunderlaget enligt artikel 11 A 1 b utgöras av varornas inköpspris jämte kostnaderna för beståndsdelarna.

av varor för privat bruk efter att en rörelse upphört, regleras detta enbart av artikel 5.6. Det är därför inte nödvändigt att beakta artikel 5.7 c.

### **Förhållande mellan bestämmelserna i artiklarna 5.6 och 5.7 c**

81. Enligt den fjärde frågan i mål C-322/99 vill den hänskjutande domstolen veta hur bestämmelserna i artikel 5.6 och artikel 5.7 c — som gäller varor som den skattskyldige behåller när han upphör att bedriva skattepliktig verksamhet — förhåller sig till varandra.

82. Artikel 5.7 c tillåter att medlemsstaterna kan införa en särskild bestämmelse för situationer då en skattskyldig upphör att bedriva rörelse.

83. I förevarande fall är det dock styrkt att Tyskland inte har använt sig av möjligheten som erbjuds i artikel 5.7 c. Jag kan därför hålla med kommissionen att i avsaknad av en sådan särskild bestämmelse för leverans

### **Jämkning av avdragen enligt artikel 20**

84. Den femte frågan i mål C-322/99 och den fjärde frågan i mål C-323/99 gäller den hittills nya frågan om det ursprungliga avdrag som gjorts för bilens reparationskostnader kan jämkas enligt artikel 20 i direktivet om uttaget i enlighet med domstolens tolkning inte omfattas av skatteplikt enligt artikel 5.6.

85. Det skall påminnas om att, enligt min mening, avdragsgilla tillhandahållanden av tjänster och tillhandahållande av varor som inte bidrar till en varaktig ökning av varans värde inte kan anses utgöra "beståndsdelar" vid uttag av varor för privat bruk enligt artikel 5.6. Det skall också påminnas om att i mål C-322/99 drog Fischer av mervärdesskatt för omfattande kaross- och lackeringsarbeten och i mål C-323/99 drog Klaus Brandenstein av mervärdesskatten för service, mindre reparationer och byte av vindruta.

86. Enligt artikel 20.1 b skall det ursprungliga avdraget jämkas "när det efter det att deklarationen är gjord, inträffar någon förändring i de faktorer som använts för att bestämma avdragsbeloppet, i synnerhet att köp hävs eller prisnedsättningar erhålls. Jämkning skall dock inte ske i fall då transaktioner förblir helt eller delvis obetalda eller då det har visats eller bekräftats att egendom förstörts, gått förlorad eller stulits, ej heller vid uttag i syfte att skänka bort gåvor av ringa värde eller att ge bort sådana varuprov som anges i artikel 5.6. Medlemsstaterna kan dock kräva jämkning i fall då transaktioner förblir helt eller delvis obetalda och vid stöld."

privat bruk. Enligt den hänskjutande domstolens uppfattning kan det dock hävdas att om de avdragsgilla åtgärderna som utförts på bilarna efter deras anskaffande inte omfattas av skatteplikt enligt artikel 5.6 (tillsammans med bilarnas överföring för privat bruk), och uttaget av bilarna kan anses som en förändring av faktorer i den mening som avses i artikel 20.1 b, och det ursprungliga avdraget kan därmed jämkas.

88. Den tyska regeringen hävdar att principiellt sett kan inte artikel 20 vara tillämplig på situationer då varor tas ut för privat bruk. Den anser att reglerna i artiklarna 5 och 6 om skattepliktiga transaktioner utgör ett komplett och uttömmande regelverk för privat bruk av varor och tjänster, vilket utesluter att reglerna i artikel 20.1 b om avdrag och jämkning tillämpas parallellt eller utöver det regelverket.

87. Enligt den hänskjutande domstolen utgjorde alla åtgärder som utfördes på bilarna i fråga efter deras ursprungliga inköp kostnader inom ramen för Hans-Georg Fischers och Klaus Brandensteins skattepliktiga transaktioner i den mening som avses i artikel 17.2 i direktivet. Därför hade de rätt att med omedelbar verkan göra avdrag för skatten vid tidpunkten då åtgärderna vidtogs. Emellertid fullföljdes inte rörelsens syften till fullo med avseende på bilarna i fråga eftersom Hans-Georg Fischer avslutade sin rörelse helt och hållet, och Klaus Brandenstein tog ut sin bil för

89. Jag håller dock med kommissionen att direktivet i princip tillåter att tillhandahållandet av varor kan ses som en förändring av de faktorer som avses i artikel 20.1 b. Detta följer av en jämförelse av artikelns ordalydelse och den motsvarande bestämmelsen i kommissionens förslag.<sup>26</sup> Enligt artikel 20.1 c i förslaget utesluts uttryckligen jämkning i de fall som angavs i artikel 5.3 av förslaget, vilket innehöll olika kategorier av bruk av varor utanför

26 — Ovan fotnot 22.

ramen för en rörelse. Ordalydelsen i artikel 20.1 b som den antogs tillåter därmed medlemsstaterna att erbjuda möjligheter för jämkning vad gäller andra slags uttag. Detta eftersom artikeln endast utesluter två kategorier av uttag till privat bruk från möjligheten att jämka, vilka särskilt nämns i artikel 5.6 i direktivet, nämligen uttag med syfte att ge en gåva med ringa värde eller varuprover. Frågan gäller därför inte så mycket huruvida artikel 20 i princip möjliggör jämkning av avdrag, utan mer om i vilka situationer artikel 5.6 lämnar utrymme för sådan jämkning.

i sin tur av de avdragsgilla åtgärder som utförts på varorna (inklusive det tillhanda-hållande av tjänster och varor som inte kan anses utgöra beståndsdelar). I den utsträckning värdet som det avdragsgilla arbetet bidragit med, fortfarande finns inneboende i värdet på varorna i fråga vid tiden för uttaget till privat bruk, kompenseras oberoettigade avdrag med skatteplikt enligt artikel 5.6.

90. Jag anser å ena sidan, åtminstone i den utsträckning en beståndsdel för vilken mervärdesskatten är avdragsgill infogades i den mening som avses i artikel 5.6, att tillämpning av artikel 20 är utesluten. I dessa fall korrigeras alla avdrag för mervärdesskatt för åtgärder som vidtagits på varan i fråga, när så är lämpligt, automatiskt genom mekanismen "beståndsdelar" i artikel 5.6. Som nämnts ovan omfattas varorna i fråga inklusive dessas beståndsdelar av skatteplikt enligt artikel 5.6. Enligt artikel 11 A 1 b bestäms beskattningsunderlaget med hänvisning till inköpspriset på varan i fråga vid tiden för anskaffandet. Det priset påverkas

91. Å andra sidan, när avdragsgilla åtgärder som vidtagits i efterhand inte kan utgöra "beståndsdelar", kan bestämmelserna om jämkning erbjuda ett passande säkerhetsnät med syfte att hindra en skattskyldig från att dra nytta av oberoettigade avdragsförmåner. Man måste komma ihåg att bestämmelserna för att jämka avdrag har ett syfte som liknar den juridiska fiktion som artikel 5.6 erbjuder, nämligen att hindra en skattskyldig som dragit nytta av avdragsförmånen från att åtnjuta oberoettigade ekonomiska fördelar. Metoden i artikel 5.6 om ett fiktivt tillhanda-hållande av varor valdes av enkelhets- och neutralitetsskäl.<sup>27</sup> Jag anser därför att avdrag för tillhanda-hållande av tjänster och varor som inte kan anses utgöra beståndsdelar i princip kan jämkas enligt artikel 20 vid tiden för uttaget av varan i fråga till privat bruk.

27 — Se motiveringen som följde förslaget om sjätte direktivet, *Bulletin of the European Community*, tillägg 11/73, s. 10.

92. När dessa avdrag jämkas måste man dock beakta att värdet av tillhandahållandet av tjänsterna och varorna i fråga kan ha förbrukats inom ramen för rörelsen innan uttaget till privat bruk sker. I den utsträckning dessa avdragsgilla uttag har förbrukats inom rörelsen, kan de inte längre uttas till privat bruk och vid tiden för uttaget till privat bruk finns det därför inte längre någon förändring av faktorer som behöver jämkas. Eftersom det är två olika tillhandahållanden som berörs, nämligen tillhandahållande av tjänster och varor som inte resulterar i en varaktig värdestegring av varan i fråga, förbrukas de av naturliga skäl före uttaget av varan till privat bruk och en jämkning är i många fall inte nödvändig.

93. Därmed, under artikel 20 1 b i direktivet kan avdrag för reparationer som utförts på varor efter inköpet jämkas vid tidpunkten för uttaget av dessa varor till privat bruk om — på grund av tillhandahållandet i fråga — bestämmelsen i artikel 5.6 som gäller "beståndsdelar" inte är tillämplig. Jämkning är dock endast möjlig i den utsträckning värdet för reparationerna i fråga inte har förbrukats inom ramen för rörelsen innan varorna togs ut för privat bruk.

## Förslag till avgörande

94. Enligt vad som ovan anförts skall frågorna enligt min mening besvaras enligt följande:

- 1) Bestämmelsen i artikel 5.6 av det sjätte mervärdesskattedirektivet som gäller "beståndsdelar" är endast tillämplig då varor i den mening som avses i artikel 5.1 (inte tjänster) infogas i "varorna i fråga" på så sätt att de förlorar

sina fysiska och ekonomiska särdrag och då de bidrar till en varaktig ökning av varans totala värde.

- 2) Då avdragsgilla beståndsdelar har infogats i varan skall varan inklusive de infogade delarna beskattas som uttag för privat bruk.
- 3) Beskattningsunderlaget enligt artikel 11 A 1 b i direktivet skall utgöras av inköpspriset för varan jämte priset för dess beståndsdelar när uttaget beskattas enligt artikel 5.6 på grund av att beståndsdelar för vilka mervärdesskatten kan dras av infogats i en vara.
- 4) Då särskilda nationella bestämmelser för att införliva artikel 5.7 c i direktivet saknas, är artikel 5.6 i direktivet exklusivt tillämplig för beskattning av uttag som görs då en skattepliktig verksamhet upphör.
- 5) Avdrag för arbete som utförts på varan efter inköpet kan jämkas enligt artikel 20 1 b i direktivet vid uttaget i fråga av varan om bestämmelsen i artikel 5.6 avseende "beståndsdelar" inte är tillämplig. Jämkning är dock endast möjlig i den utsträckning värdet av arbetet i fråga inte har förbrukats inom ramen av rörelsen innan varan togs ut för privat bruk.