

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT

ELEANOR SHARPSTON

föredraget den 11 december 2008¹

1. Enligt gemenskapens lagstiftning om mervärdesskatt, som den tolkats av domstolen, kan en person som byggt ett hus för att använda det delvis i skattepliktig rörelse och delvis för privat bruk hänföra hela huset till sin rörelse och på det sättet få rätt att omgående dra av hela den ingående mervärdesskatten på byggkostnaderna. Han ska då behandla sitt privata bruk av en del av huset som ett tillhandahållande mot vederlag som beläggs med utgående mervärdesskatt. Trots detta kan detta upplägg ge honom en ekonomisk fördel gentemot en person som bygger ett liknande hus som inte är avsett att användas i skattepliktig rörelse och som därmed inte ger upphov till avdragsrätt för ingående skatt.

ning om mervärdesskatt men som senare ändrats på grund av en felaktig tolkning av domstolens rättspraxis.

Tillämpliga gemenskapsrättsliga bestämmelser

De grundläggande bestämmelserna

2. I denna begäran om förhandsavgörande ställer Verwaltungsgerichtshof (högre förvaltningsdomstol i Österrike) frågan huruvida denna fördel är förenlig med principen om likabehandling eller gemenskapens bestämmelser om statligt stöd. Den ställer också frågor om giltigheten av ett nationellt undantag från avdragsrätten som har antagits före ikraftträdandet av gemenskapens lagstift-

3. Målet vid den nationella domstolen gäller ett hus som byggts mellan åren 2002 och 2004. Sjätte mervärdesskattedirektivet² är därför tillämpligt.

2 — Rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28), som ändrats vid flera tillfällen (nedan kallat sjätte direktivet). Direktivet har, med verkan från och med den 1 januari 2007, ersatts av rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, s. 1), vars syfte är att presentera de tillämpliga bestämmelserna på ett tydligt och rationellt sätt i en omarbetad struktur och lydelse, i princip utan att detta medför materiella ändringar i den befintliga lagstiftningen. Hänvisningarna nedan till bestämmelser i direktiv 2006/112 innebär därför inte att ordalydelsen är densamma som i motsvarande bestämmelser i sjätte direktivet.

1 — Originalspråk: engelska.

4. Enligt artikel 2.1 i direktivet³ ska mervärdesskatt betalas för ”leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium av en skattskyldig person i denna egenskap”. Enligt artikel 11 A 1 a⁴ är beskattningsunderlaget i regel hela det vederlag som leverantören har erhållit.

tagna från skatteplikt, det vill säga de som särskilt anges i artikel 13 i sjätte direktivet,⁷ eller i samband med transaktioner som helt faller utanför mervärdesskattens tillämpningsområde, som exempelvis transaktioner som inte sker mot vederlag eller som inte utförs av en skattskyldig person i denna egenskap.

5. Enligt artikel 17.2⁵ har den skattskyldiga personen, i den mån varorna och tjänsterna används i samband med hans skattepliktiga (utgående) transaktioner, rätt att från den skatt som han är skyldig att betala (utgående skatt) dra av mervärdesskatt som ska betalas eller har betalats med avseende på varor eller tjänster som har tillhandahållits eller kommer att tillhandahållas honom av någon annan skattskyldig person (ingående skatt). Enligt artikel 17.1⁶ inträder avdragsrätten samtidigt som skattskyldigheten för avdragsbeloppet (det vill säga när de ingående varorna eller tjänsterna förvärvas snarare än när de utgående varorna eller tjänsterna levereras eller tillhandahålls).

Problemen med blandad användning

7. De svårigheter som uppstår när beskattade leveranser av varor eller tillhandahållanden av tjänster till en skattskyldig person, oberoende av orsak, delvis används för beskattade utgående transaktioner och delvis för andra ändamål behandlas i ett antal bestämmelser. Givetvis är det i sådana situationer viktigt att upprätthålla distinktionen mellan beskattade transaktioner och andra transaktioner och sambandet mellan avdragen för ingående skatt och uttaget av utgående skatt.

6. Eftersom avdragsrätten endast uppkommer i fråga om varor som används i samband med beskattade transaktioner, saknas avdragsrätt om varorna används i samband med transaktioner som är undan-

8. Två typer av blandad användning behandlas. Å ena sidan förekommer situationer där en skattskyldig person förvärvar

3 — Se artikel 2.1 a och 2.1 c i direktiv 2006/112.

4 — Se artikel 73 i direktiv 2006/112.

5 — Se artikel 168 a i direktiv 2006/112.

6 — Se artikel 167 i direktiv 2006/112.

7 — Se artiklarna 131–137 i direktiv 2006/112. I artikel 13 B b i sjätte direktivet undantas särskilt utarrendering och uthyrning av fast egendom från skatteplikt. Enligt artikel 13 C a får emellertid medlemsstaterna medge skattskyldiga en rätt till valfrihet för beskattning av sådan utarrendering och uthyrning (artiklarna 135.1 l och 137.1 d i direktiv 2006/112).

varor inom ramen för sin rörelse och använder dem delvis i rörelsen och delvis för andra ändamål än rörelsen. Å andra sidan förekommer situationer där en rörelse omfattar både beskattade och icke beskattade utgående transaktioner.

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.

9. För det första föreskrivs följande i fråga om användning av varor i rörelsen för privat bruk och jämförbara situationer i artikel 5.6 i sjätte direktivet.⁸ ”Uttag som en skattskyldig person gör av varor i rörelsen för eget eller personalens privata bruk, eller överlåtelse därav utan ersättning, eller mer generellt sådana uttag för andra ändamål än rörelsen skall, då mervärdesskatten på varorna i fråga eller dessas beståndsdelar varit helt eller delvis avdragsgill, behandlas som leverans mot vederlag.”

b) Tillhandahållande av tjänster utan vederlag av den skattskyldiga personen för hans eget privata bruk eller personalens eller, mer generellt, för andra ändamål än för hans rörelse.

10. I artikel 6.2⁹ föreskrivs på motsvarande sätt följande angående tjänster:

Medlemsstaterna får göra undantag från bestämmelserna i denna punkt, om sådana undantag inte leder till snedvridning av konkurrensen.”

”Följande skall behandlas som tillhandahållande av tjänster mot vederlag:

a) Användning av varor som ingår i en rörelses tillgångar för den skattskyldiges

11. Med förbehåll för det eventuella undantag som avses i artikel 6.2 innebär dessa två bestämmelser således att en skattskyldig person, när han levererar varor eller tillhandahåller tjänster från sin rörelse till sig själv, för andra ändamål än rörelsen, ska ta ut mervärdesskatt av sig själv.

8 — Se artikel 16 i direktiv 2006/112.

9 — Se artikel 26 i direktiv 2006/112.

12. Beskattningsunderlaget fastställs i dessa fall enligt artikel 11 A.1 b och c¹⁰ på följande sätt:

” ...

b) När det gäller sådana tillhandahållanden som avses i artikel 5.6 ...: Varornas eller liknande varors inköpspris eller, i avsaknad av något inköpspris, självkostnadspriset, bestämda vid tidpunkten för tillhandahållandet.

c) När det gäller sådana tillhandahållanden som avses i artikel 6.2: Den skattskyldiges hela kostnad för att tillhandahålla tjänsterna.

” ...

10 — Se artiklarna 74 och 75 i direktiv 2006/112.

13. För det andra behandlas i artikel 17.5 i sjätte direktivet¹¹ situationer där varor och tjänster används av en skattskyldig person både för transaktioner med avseende på vilka mervärdesskatten är avdragsgill och för transaktioner med avseende på vilka mervärdesskatten inte är avdragsgill. Avseende dessa fall föreskrivs i artikel 17.5 första stycket att ”bara den andel av mervärde[s]skatten [ska] vara avdragsgill som kan hänföras till de förstnämnda transaktionerna”.

14. I artikel 17.5 andra stycket föreskrivs att den andelen i princip ska fastställas enligt artikel 19.¹² Där definieras den i huvudsak som den del av omsättningen som kan hänföras till transaktioner för vilka mervärdesskatten är avdragsgill, dividerad med den totala omsättningen.¹³

11 — Se artikel 173 i direktiv 2006/112.

12 — Se artiklarna 174 och 175 i direktiv 2006/112.

13 — Artikel 17.5 ger emellertid också medlemsstaterna rätt att variera denna regel inom vissa gränser. I synnerhet finns det en valrätt att ha separata räkenskaper för de skattepliktiga och icke-skattepliktiga rörelsegrenarna och en valrätt att bestämma den avdragsgilla andelen av ingående skatt i förhållande till användningen av varorna och tjänsterna. Hälften av den ingående skatten kan exempelvis vara avdragsgill beträffande varor av vilka hälften används för skattepliktiga utgående transaktioner och hälften för icke-skattepliktiga utgående transaktioner, oavsett vilken andel av den totala omsättningen som kan tillskrivas var och en av dessa två slag av utgående transaktioner.

15. Vidare föreskrivs i artikel 201.1 och 20.2 i sjätte direktivet¹⁴ att avdraget för ingående skatt vid behov ska jämkas enligt följande:

belastar varorna. Jämkningsperioden skall göras på grundval av variationerna i avdragsrätt under de följande åren jämfört med den som gällde det år då varorna förvärvades eller tillverkades.

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

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.

a) när det ursprungliga avdraget var högre eller lägre än vad den skattskyldiga personen hade rätt till,

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

b) när det efter det att deklarationen är gjord, inträffar någon förändring i de faktorer som använts för att bestämma avdragsbeloppet ...

Domstolens rättspraxis avseende blandad användning av anläggningstillgångar

2. 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

16. Domstolen har haft flera tillfällen att tolka de ovannämnda bestämmelserna i sjätte direktivet vad gäller blandad användning av

14 — Se artiklarna 184–192 i direktiv 2006/112.

anläggningstillgångar och i synnerhet byggnader, senast i domen i målet Wollny. Andra viktiga avgöranden är domarna i målen Lennartz, Armbrrecht, Bakcsi, Seeling samt Charles och Charles-Tijmens.¹⁵

17. I domen i målet Lennartz fastslog domstolen principen att en skattskyldig person som använder varor i en ekonomisk verksamhet har rätt att vid tidpunkten för förvärvet av dessa varor göra avdrag för den ingående skatt som erlagts i enlighet med reglerna i artikel 17 oavsett i hur liten utsträckning dessa varor används för yrkesmässiga ändamål.¹⁶

18. I domen i målet Seeling fann domstolen att en skattskyldig persons användning för privat bruk av en del av en byggnad, vilken i sin helhet ingår i den skattskyldiga personens rörelsetillgångar, ska behandlas som ett skattepliktigt tillhandahållande av tjänster (enligt artikel 6.2 i sjätte direktivet), som inte kan anses som utarrendering eller uthyrning av fast egendom (som är undantaget från skatteplikt enligt artikel 13 B b).¹⁷

15 — Dom av den 11 juli 1991 i mål C-97/90, Lennartz (REG 1991, s. I-3795; svensk specialutgåva, volym 11, s. I-299), av den 4 oktober 1995 i mål C-291/92, Armbrrecht (REG 1995, s. I-2775), av den 8 mars 2001 i mål C-415/98, Bakcsi (REG 2001, s. I-1831), av den 8 maj 2003 i mål C-269/00, Seeling (REG 2003, s. I-4101), av den 14 juli 2005 i mål C-434/03, Charles och Charles-Tijmens (REG 2005, s. I-7037), och av den 14 september 2006 i mål C-72/05, Wollny (REG 2006, s. I-8297).

16 — Särskilt i punkterna 26–28 och 35 i domen.

17 — Punkterna 40–56 i domen.

19. I domen i målet Charles och Charles-Tijmens bekräftade domstolens stora avdelning denna rättspraxis. Domstolen uttalade därvid särskilt att en skattskyldig person, vid användning av en anläggningstillgång för såväl yrkesmässiga som privata ändamål, har valet, med avseende på mervärdesskatten, att hänföra hela denna vara till rörelsens tillgångar, behålla den i dess helhet som en del av sina privata tillgångar och på så sätt utesluta den helt från mervärdesskattegrupperna eller låta den ingå i rörelsen till den del den faktiskt används i densamma. Den fann i det avseendet att artiklarna 6.2, 17.2 och 17.6 i sjätte direktivet utgör hinder för nationella bestämmelser som inte tillåter en skattskyldig person att hänföra en sådan anläggningstillgång i dess helhet till sin rörelse och i förekommande fall omedelbart dra av hela den ingående mervärdesskatt som ska erläggas för förvärvet av en sådan tillgång.¹⁸

20. I domen i målet Wollny godtog domstolen slutligen att beskattningsunderlaget för den användning som ska anses som ett tillhandahållande enligt artikel 6.2 i sjätte direktivet, och som består i att en byggnad som den skattskyldige har hänfört till sin rörelse delvis används för privat bruk, fastställs till den procentandel av de totala kostnaderna för förvärvet och uppförandet av byggnaden som motsvarar den andel av byggnaden som används för privat bruk, fördelat över den period för jämkning av det ursprungliga avdraget som föreskrivs i artikel 20. Domstolen framhöll att en sådan lösning främjar en jämlik behandling av skattskyldiga personer och slutkonsumenter genom att förhindra att det uppstår situationer där det slutliga nyttjandet inte beskattas.¹⁹

18 — Punkterna 23 och 36 i domen.

19 — Punkterna 20–53 i domen, särskilt punkterna 48 och 53.

21. Det kan emellertid konstateras att kommissionen har föreslagit rådet att införa en ny artikel 168a i direktiv 2006/112,²⁰ med följande lydelse:

”När det gäller förvärv, uppförande, renovering eller väsentlig ombyggnad av en fastighet ska den ursprungliga rätten till avdrag, som uppkommer vid den tidpunkt då skatten blir utkrävbar, begränsas till att omfatta den utsträckning i vilken fastigheten används för transaktioner som medför rätt till avdrag.

Genom undantag från artikel 26^[21] ska variationer i den utsträckning i vilken en fastighet enligt första stycket används för beskattade transaktioner beaktas på de villkor som anges i artiklarna 187, 188, 190 och 192^[22] när det gäller rättelse av den ursprungliga avdragsrätten.

I fråga om investeringsvaror som utgör fast egendom ska de variationer som avses i andra stycket beaktas under en period som fastställs av medlemsstaterna i enlighet med artikel 187.1^[23].”

20 — Förslag till rådets direktiv om ändring av direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, KOM(2007) 677 slutlig, av den 7 november 2007, artikel 1.11.

21 — Motsvarande artikel 6.2 i sjätte direktivet.

22 — Motsvarande artiklarna 20.2, 20.3, 20.4 och 20.6 i sjätte direktivet.

23 — Motsvarande artikel 20.2 andra och tredje styckena i sjätte direktivet.

22. I motiveringen till förslaget anges att den föreslagna nya bestämmelsen syftar till att klarlägga i vilken mån avdragsrätt föreligger för ingående mervärdesskatt vid förvärv eller uppförande av en fastighet som är avsedd för både yrkesmässigt och privat bruk eller vid andra ekonomiskt jämförbara transaktioner avseende sådan egendom. Det ursprungliga avdraget kommer att begränsas till den utsträckning i vilken egendomen faktiskt används för utgående transaktioner som medför rätt till avdrag. Vid blandad användning kommer det inte längre att vara möjligt att omedelbart dra av hela den ingående mervärdesskatten, men ett system för rättelse kommer att beakta ökning och minskning av det yrkesmässiga bruket. Detta system ersätter beskattningen av det privata bruket enligt artikel 26 i direktiv 2006/112 (som motsvarar artikel 6.2 i sjätte direktivet) under rättelseperioden. I sin funktion är detta system jämförbart, och tillämpas parallellt, med det befintliga systemet för jämkning av avdraget vid variationer i procentandelarna för beskattade transaktioner och transaktioner som är undantagna från skatteplikt.

”Övergångsbestämmelser” om undantag från avdrag

23. Enligt artikel 17.6 i sjätte direktivet²⁴ ska rådet enhälligt på kommissionens förslag besluta vilka utgifter som inte ska berättiga

24 — Se artikel 176 i direktiv 2006/112.

till avdrag för mervärdesskatt. Särskilt anges att mervärdesskatt under inga förhållanden ska vara avdragsgill på utgifter som inte strikt är rörelseutgifter, till exempel sådana som hänför sig till lyxartiklar, nöjen eller underhållning.

24. För att reglera situationen i avvaktan på att rådet fattar beslut föreskrivs följande i artikel 17.6 andra stycket: "Till dess att ovanstående regler träder i kraft får medlemsstaterna behålla alla de undantag som föreskrivs i deras nationella lagstiftning när detta direktiv träder i kraft."

25. Reglerna i fråga har inte antagits, vilket innebär att övergångsbestämmelsen fortfarande är tillämplig.

Tillämplig österrikisk lagstiftning

26. Den hänskjutande domstolen har anfört att det finns två överlappande bestämmelser i Umsatzsteuergesetz 1994 (1994 års lag om omsättningsskatt) (nedan kallad UStG), som båda utesluter avdrag för ingående mervärdesskatt avseende fast egendom som används för privat bruk.

27. Å ena sidan får enligt 12 § andra stycket punkt 2 a avdrag för mervärdesskatt inte göras avseende utgifter hänförliga till den skattskyldiga personens privata livsföring, som bland annat omfattar hans egen bostad. Denna bestämmelse har varit densamma vid samtliga relevanta tidpunkter.

28. Å andra sidan gäller 12 § andra stycket punkt 1 avdrag avseende fast egendom. När sjätte direktivet trädde i kraft i Österrike, i samband med Österrikes anslutning till gemenskapen,²⁵ godtogs, enligt denna bestämmelse, inte avdrag för ingående skatt avseende del av en byggnad som användes av den skattskyldiga personen för hans privata boende. Efter en ändring år 1997 kan byggnader med blandad användning som helhet behandlas som rörelsetillgångar. Enligt 6 § första stycket punkt 16, 6 § andra stycket och 12 § tredje stycket UStG sammantaget är emellertid användningen av delar av en byggnad för privat boende en transaktion som är undantagen från mervärdesskatt (varav följer att avdrag för ingående skatt inte kan ske).

29. Förarbetena avseende ändringen anger uttryckligen att byggnader som används för den skattskyldiga personens privata boende,

25 — Det vill säga den 1 januari 1995. Det är ostridigt att även om UStG 1994 formellt trädde i kraft samma dag var ifrågasättande bestämmelser endast ett återgivande av tidigare gällande bestämmelser som varit oförändrade sedan år 1977. Det råder således inte något tvivel om att de varit i kraft (under avsevärd tid) innan sjätte direktivet trädde i kraft i Österrike.

som en följd av domstolens rättspraxis, kan bli föremål för en fördelaktig behandling i skattehänseende och att undantaget syftade till att förhindra en sådan oönskad skattelättnad på det privata området.

30. Skattemyndigheterna förefaller anse att domstolens ställningstagande i målet Seeling (att privat bruk av fast egendom som ingår bland rörelsetillgångarna inte kan behandlas som uthyrning eller utarrendering som undantagits från skatteplikt) inte har någon inverkan på situationen i Österrike, eftersom undantaget från avdrag har stöd i artikel 17.6 andra stycket i sjätte direktivet.

31. Det kan nämnas att det nationella undantaget avseende privat bruk av byggnader som är avsedda att användas i rörelsen, vilket utesluter avdrag för ingående skatt, har ändrats två gånger²⁶ sedan den i förevarande mål relevanta tidpunkten. Rådet har meddelat Österrike ett bemyndigande att, som ett undantag från artikel 17.2 i sjätte direktivet, från avdragsrätten undanta mervärdesskatt på utgifter som är hänförliga till varor och tjänster, när mer än 90 procent av dessa varor och tjänster används för den skattskyldiga personens eller personalens privata bruk eller mer generellt sett används för andra ändamål än rörelsen.²⁷

26 — BGBl I nr 134/2003 och BGBl I nr 27/2004.

27 — Rådets beslut 2004/866/EG av den 13 december 2004 om bemyndigande för Republiken Österrike att tillämpa en åtgärd som avviker från artikel 17 i sjätte direktivet 77/388/EEG rörande harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter (EUT L 371, s. 47), som gäller till den 31 december 2009. Frankrike och Tyskland tycs ha fått liknande bemyndiganden.

Bakgrund, förfarande och begäran om förhandsavgörande

32. Sandra Puffer lät, i tiden mellan november 2002 och juni 2004, bygga ett hus med swimmingpool. Hon meddelade skattemyndigheten att hon skulle hyra ut en del av det som kontor, vilket var mervärdesskattepliktigt. Omkring 11 procent av huset användes i rörelsen. Sandra Puffer hänförde hela huset till rörelsetillgångarna och yrkade, med åberopande av domen i målet Seeling, avdrag för hela den ingående mervärdesskatt som påförts henne i samband med uppförandet av byggnaden. Skattemyndigheten beviljade inte något avdrag beträffande swimmingpoolen. Beträffande återstoden medgav den avdrag endast för den del om 11 procent av byggnaden som användes i rörelsen.

33. Sandra Puffers överklagande har nu nått Verwaltungsgerichtshof.

34. Sandra Puffer har för det första gjort gällande att hon, enligt domstolens rättspraxis, har rätt att hänföra hela huset till rörelsetillgångarna med fullt avdrag för ingående skatt.

35. Den hänskjutande domstolen har framhållit att en skattskyldig person, enligt domen i målet Seeling, har rätt att dra av ingående mervärdesskatt avseende delar av en byggnad som används för privat bruk om resten av byggnaden används för skattepliktiga ändamål. Om denna person bygger ett hus för privat bruk får han således dra av hela den ingående mervärdesskatten förutsatt att i vart fall ett rum används i hans rörelse. Mervärdesskatt tas ut på det privata bruket enligt artikel 6.2 i sjätte direktivet men fördelas på tio år. Beskattningen varierar således beroende på om den som berörs är en skattskyldig person eller inte. I båda fallen är det fråga om slutligt nyttjande, men sjätte direktivet ger skattskyldiga personer en fördel som uppgår till omkring 5 procent av kostnaden för huset och omkring 25 procent av den totala ingående mervärdesskatten. En sådan fördel ges däremot inte andra medborgare avseende samma slutliga nyttjande.²⁸ Den hänskjutande domstolen ifrågasätter därför om inte bestämmelserna i sjätte direktivet strider mot den gemenskapsrättsliga principen om likabehandling. Om en sådan bestämmelse hade antagits av den österrikiska lagstiftaren skulle den förmodligen ha stått i strid med principen om likabehandling i artikel 7.1 i den federala grundlagen. De inhemska bestämmelser som införlivar sjätte direktivet gör dessutom skillnad, även bland skattskyldiga personer, mellan bostäder som ägs av personer vars omsättning beskattas och personer (exempelvis läkare) vars omsättning är undantagen från skatteplikt. På detta sätt snedvrids konkurrensen, eftersom en skattskyldig person, vars omsättning är helt undantagen från skatteplikt, inte kan dra av ingående

skatt på sin privata bostad med åberopande av att ett enda rum används i rörelsen. Detta kan anses stå i strid med artikel 87 EG, som förbjuder statligt stöd.

36. Sandra Puffer har för det andra gjort gällande att Österrike inte i detta fall har rätt att behålla ett befintligt undantag från avdrag med stöd av artikel 17.6 i sjätte direktivet.

37. Den hänskjutande domstolen har konstaterat att 12 § andra stycket punkt 2 a UStG inte har ändrats sedan sjätte direktivet trädde i kraft i Österrike (och därför, enligt dess uppfattning, omfattas av frysningsklausulen (stand still-klausulen) i artikel 17.6 i sjätte direktivet). 12 § andra stycket punkt 1 har ändrats, men ändringen har skett i syfte att behålla samma undantag från avdragsrätt avseende delar av byggnader som används för privat bruk. Det var först därefter som det uppdagades, på grund av domen i målet Seeling, att användning av byggnader för privat bruk inte kan behandlas som en transaktion som är undantagen från skatteplikt. Enligt domen i målet Holböck²⁹ kan en ändrad bestämmelse omfattas av en frysnings-

28 — Vid förhandlingen förklarade den österrikiska regeringen hur den hänskjutande domstolen kommit fram till sina sifferuppgifter (5 procent av kostnaden och 25 procent av den ingående skatten) på grundval av Österrikes mervärdesskattesats om 20 procent och jämningsperiod om tio år i förening med en årlig finansieringskostnad om 10 procent, vilket skulle gjort det möjligt för personen i fråga att låna och inom tio år återbetala ett belopp motsvarande den mervärdesskatt som omgäende dragits av. Det är klart att dessa grundläggande faktorer, och därmed det exakta resultatet, kan variera mellan medlemsstaterna och över tiden.

29 — Dom av den 24 maj 2007 i mål C-157/05, Holböck (REG 2007, s. I-4051), punkt 41.

klausul om den i huvudsak är identisk med tidigare lagstiftning. Den ändrade lydelsen av 12 § andra stycket punkt 1 UStG, jämförd med 6 § första stycket punkt 16, är i huvudsak identisk med den ursprungliga versionen och lagstiftarens avsikter med de två versionerna är identiska. Om den ändrade versionen inte omfattas av frysingsklausulen uppkommer emellertid frågan huruvida ändringen också kan påverka giltigheten av de överlappande bestämmelserna i 12 § andra stycket punkt 2 a.

5 procent billigare än andra skattskyldiga personer, som inte i någon utsträckning använder sin privatbostad i rörelsen?

38. Under dessa omständigheter ställer Verwaltungsgerichtshof följande frågor:

- 2) Innebär de nationella bestämmelser som antagits för att införliva sjätte direktivet, särskilt dess artikel 17, ett åsidosättande av artikel 87 EG, genom att de innebär att skattskyldiga personer som utför skattepliktiga transaktioner, men inte skattskyldiga personer som utför transaktioner som är undantagna från skatteplikt, kommer i åtnjutande av den förmån som anges i fråga 1 avseende byggnader som de använder för privat bruk?
- ”1) Innebär [sjätte direktivet], särskilt dess artikel 17, ett åsidosättande av grundläggande rättigheter i gemenskapsrätten (den gemenskapsrättsliga principen om likabehandling), genom att direktivet medför att skattskyldiga personer kan förvärva bostäder för privat bruk (konsumtion) cirka 5 procent billigare än andra unionsmedborgare, varvid det slutliga värdet av denna förmån stiger obegränsat i takt med kostnaderna för förvärvet och uppförandet av bostaden? Följer ett sådant åsidosättande även av att skattskyldiga personer kan förvärva bostäder för privat bruk, som de i viss utsträckning använder i sin rörelse, cirka
- 3) Gäller artikel 17.6 i sjätte direktivet fortfarande om den nationella lagstiftaren har ändrat en bestämmelse om undantag från avdragsrätt i den nationella lagstiftningen (i detta fall 12 § andra stycket punkt 1 [UStG]), som grundar sig på artikel 17.6 i sjätte direktivet, i det uttryckliga syftet att behålla detta undantag från avdragsrätt och tillämpningen av nationell rätt faktiskt leder till att undantaget från avdragsrätt kvarstår, men den nationella lagstiftaren, på grund av en felaktig tolkning av gemenskapsrätten (i detta fall artikel 13 B b i sjätte direktivet), som upptäckts först i efter-

hand, emellertid har antagit en bestämmelse som i sig, (enligt den tolkning av artikel 13 B b i sjätte direktivet som fastställts i domen i målet [Seeling]), tillåter avdrag enligt gemenskapsrätten?

domstolen) och kommissionen har yttrat sig både skriftligt och muntligt inför domstolen. Vid förhandlingen anslöt sig den österrikiska regeringen till de yttranden som avgetts av Unabhängiger Finanzsenat.

4) Om den tredje frågan besvaras nekande:

Kan den rättsverkan som ett undantag från avdragsrätten (i detta fall 12 § andra stycket punkt 2 a UStG 1994) tillerkänns, enligt frysningssklausulen i artikel 17.6 i sjätte direktivet, begränsas om den nationella lagstiftaren ändrar en av två överlappande nationella bestämmelser om undantag från avdragsrätt (i detta fall 12 § andra stycket punkt 2 a [UStG] och 12 § andra stycket punkt 1 [UStG]) och sedan underlåter att gå vidare på grund av en felaktig rättslig bedömning?”

40. Bortsett från de svar som de föreslår på frågorna skiljer sig dessa parter i betydande utsträckning åt i fråga om den grundläggande inställningen. Sandra Puffer och kommissionen har godtagit att sjätte direktivet ger skattskyldiga personer möjlighet att välja att till fullo hänföra anläggningstillgångar till rörelsetillgångar, med fullt och omedelbart avdrag för ingående skatt. Unabhängiger Finanzsenat och den österrikiska regeringen (nedan kallade de österrikiska myndigheterna) har däremot påstått att det inte föreskrivs i gemenskapslagstiftningen att en sådan valrätt ska föreligga, utan att det enligt gemenskapslagstiftningen medges avdrag endast avseende den andel av kostnaderna som motsvarar användningen i rörelsen.

Bedömning

39. Sandra Puffer, Unabhängiger Finanzsenat (motpart i målet vid den nationella

41. Jag kommer därför att behandla de österrikiska myndigheternas ståndpunkt innan jag besvarar de ställda frågorna.

De österrikiska myndigheternas ståndpunkt

42. Unabhängiger Finanzsenat har hävdat att sjätte direktivets ordalydelse inte behöver någon förklaring och att den inte har den innebörd som domstolen har tilldelat den.

43. Enligt artikel 17.2 a är ingående skatt avdragsgill *i den mån varorna och tjänsterna används i samband med skattepliktiga utgående transaktioner*. Enligt artikel 6.2 a ska privat bruk av rörelsetillgångar behandlas som en skattepliktig utgående transaktion *när den ingående skatten på tillgångarna är avdragsgill*.³⁰ Det är således nödvändigt att först fastställa förhållandet mellan användning i rörelsen och användning för privat bruk, vilket blir bestämmande för andelen avdragsgill ingående skatt. Användning för privat bruk blir då en skattepliktig utgående transaktion endast till den del som den avser varor som har förvärvats för att användas i rörelsen, vilka kan ge upphov till avdragsrätt.³¹ Hänförandet till rörelsetillgångar kan

inte i sig ge upphov till avdragsrätt. I annat fall skulle villkoret "om mervärdesskatten på dessa varor är helt eller delvis avdragsgill" sakna mening. De österrikiska myndigheterna menar därför att anläggningstillgångar som helhet kan hänföras till rörelsetillgångar vid förvärvet, vilket ger upphov till avdragsrätt avseende den andel som vid den tidpunkten hänförs till skattepliktig användning i rörelsen, (vilken till och med kan vara 0 procent), med förbehåll för jämkning av det ursprungliga avdraget enligt artikel 20 i sjätte direktivet på grund av förändringar i förhållandet mellan användning i rörelsen och användning för privat bruk under avdragsperioden.

44. Av den anledningen ifrågasätter de österrikiska myndigheterna domstolens uttalanden,³² som innebär att en person som använder varor delvis i rörelsen och delvis för privat bruk och som dragit av hela eller en del av den ingående mervärdesskatten vid förvärvet ska anses använda varorna enbart i samband med sina skattepliktiga transaktioner, i den mening som avses i artikel 17.2, och därför ska ha rätt att omgående dra av hela den ingående skatten. De anser att domstolen infört en omotiverad tolkning av bestämmelserna, vilken bygger på ett cirkelresonemang, när den anser att avdragsrätten för ingående

30 — De österrikiska myndigheterna har påpekat att av de sex språk på vilka sjätte direktivet antagits är det endast den engelska versionen som använder presens ("är avdragsgill"). De övriga språkversionerna har en lydelse som i översättning till engelska skulle lyda "har gett rätt till avdrag", vilket anger en tidsmässig ordning. Artikel 26.1 a i direktiv 2006/112 hänvisar dessutom i sin engelska version till ingående skatt som "var" avdragsgill.

31 — De österrikiska myndigheterna har hänvisat till dom av den 17 maj 2001 i de förenade målen C-322/99 och C-323/99, Fischer och Brandenstein (REG 2001, s. I-4049), rörande artikel 5.6 i sjätte direktivet, i vilken domstolen i huvudsak fann att – när det hade utförts arbete, för vilket mervärdesskatten var avdragsgill, på en bil som hade förvärvats utan avdrag för ingående skatt men som hade hänförs till en skattepliktig rörelse och som senare hänfördes till den skattskyldiga personens privata tillgångar – kunde beskattningunderlaget för "leverans till sig själv" endast vara det värde beträffande vilket en avdragsrätt uppkommit.

32 — De hänvisar till domen i målet Lennartz, punkt 26, och domen i målet Seeling, punkt 43 (båda ovan fotnot 15).

skatt uppkommer på grund av den efterföljande skattepliktiga transaktionen i form av privat bruk.

45. Dessutom tillbakavisar de österrikiska myndigheterna ett antal andra argument som de anser skulle kunna utgöra stöd för full avdragsrätt vid blandad användning. Jämförelsen mellan å ena sidan artiklarna 5.6 och 6.2 och å andra sidan artikel 17.5 i sjätte direktivet, som gjorts av generaladvokaten Jacobs i målet *Charles och Charles-Tijmens*,³³ är inkonsekvent och har tillkommit endast för att komma runt de svårigheter som sammanhänger med full avdragsrätt. Den slutsats som han drog i målet *Seeling*³⁴ av den förklarande promemoria som fogats till kommissionens förslag till sjätte direktivet, att den utgående skatten i artikel 6.2 a valdes särskilt som ett alternativ till en inskränkning i avdragsrätten för ingående skatt, utgör inte stöd för full avdragsrätt vid all blandad användning av varor. När det gäller en byggnad som är föremål för blandad användning av en skattskyldig person som endast har utgående transaktioner som är undantagna från skatteplikt kommer den utgående skatten på privat bruk att variera från år till år beroende på omsättningen av sådana utgående transaktioner (enligt proratasystemet i artikel 17.5) snarare än på omfattningen av det privata bruket, vilket är absurt.

46. Jag kan förstå när de österrikiska myndigheterna påtalar ett tydligt cirkelresonemang

i punkt 26 i domen i målet *Lennartz*. Domstolen uttalade där att "en person, som använder en vara dels i samband med sina yrkesmässiga skattepliktiga transaktioner, dels för privata ändamål och som vid tidpunkten för förvärvet av varan helt eller delvis återfått den ingående mervärdesskatt som erlagts, anses använda varan helt och hållet i samband med sina skattepliktiga transaktioner i den mening som avses i artikel 17.2. Härav följer att en sådan privatperson i princip har rätt till fullständigt och omedelbart avdrag för den ingående skatt som erlagts vid förvärvet av varorna." Domstolen har emellertid aldrig upprepat den formuleringen. Hänvisningar härtill har omformulerats enligt följande: "Om den skattskyldige väljer att behandla investerings-tillgångar, som används både yrkesmässigt och privat, som tillgångar i rörelsen är den ingående mervärdesskatten på förvärvet av tillgångarna i princip helt och omedelbart avdragsgill."³⁵ Detta är, som jag uppfattar det, det enda som domstolen avsett att uttrycka, trots den möjligen olyckliga formuleringen i domen i målet *Lennartz*.

47. Huvudfrågan är emellertid den grundläggande skillnaden i synsätt mellan domstolens fasta rättspraxis och de österrikiska myndigheternas alternativa lösning, vilka båda eftersträvar att lösa problemet att förena rätten till fullt och omedelbart avdrag för ingående skatt på varor som ska användas i samband med skattepliktiga utgående transaktioner med den ofrånkomliga omständigheten att vissa varor slutligen kommer att

³³ — I punkterna 59 och 60 i hans förslag till avgörande.

³⁴ — I punkt 41 i hans förslag till avgörande. Se också punkt 59 i hans förslag till avgörande i målet *Lennartz*.

³⁵ — Domen i målet *Seeling* (ovan fotnot 15), punkt 41, dom av den 29 april 2004 i mål C-17/01, *Sudholz* (REG 2004, s. I-4243), punkt 37, och domen i målet *Charles och Charles-Tijmens* (ovan fotnot 15), punkt 24.

användas för andra ändamål än som ursprungligen avsetts.

48. Jag anser inte i det avseendet att bestämmelserna i sjätte direktivet är så klara att domstolens tolkning av dem är överflödig. Det förefaller inte vara uppriktigt när de österrikiska myndigheterna hävdar att så är fallet, samtidigt som de ingående presenterar sin egen föreslagna tolkning på flera sidor i sina skriftliga yttranden. Om det funnits sådan klarhet hade det varit tillräckligt att återge själva bestämmelserna.

49. Jag anser att skillnaden i synsätt hänger samman med olika uppfattningar om begreppet hänförande av varor till rörelsetillgångar. Artiklarna 5.6 och 6.2 a i sjätte direktivet avser båda varor som ingår i en rörelses tillgångar. Begreppet hänförande av varor till rörelsetillgångar definieras emellertid inte i lagstiftningen. Begreppet har utvecklats i rättspraxis, med början i domen i målet Lennartz. Hänförandet sker, enligt en omformulering av denna dom, när en skattskyldig person i denna sin egenskap (således inte som privatperson) förvärvar varor för sin ekonomiska verksamhet (som naturligtvis kan innefatta både skattepliktiga transaktioner och transaktioner som är undantagna från skatteplikt).

50. Ett sådant hänförande (förutsatt att det kan fastställas att det verkligen förelåg mot bakgrund av samtliga omständigheter, men oavsett den faktiska omfattningen av använd-

ningen i rörelsen³⁶) är enligt domstolen avgörande för avdragsrätten och förutsätter att efterföljande privat bruk beskattas. I vilken egenskap en person förvärvar varor och för vilket ändamål de förvärvas avgör om dessa varor hör hemma inom den ekonomiska verksamheten, och därmed omfattas av tillämpningsområdet för bestämmelserna om mervärdesskatt, eller inom det privata området, där inga vidaregående bestämmelser om mervärdesskatt gäller. I det förra fallet kan de fortfarande föras över till det privata området, vilket innebär en skyldighet att betala utgående skatt (i den omfattning som ingående skatt var avdragsgill på grund av att den ekonomiska verksamheten är skattepliktig). Därmed bibehålls skatteneutraliteten för den skattskyldiga personen. I det senare fallet medför varje överföring till den ekonomiska verksamheten en bestraffning. Den ingående skatten, som inte kunde dras av på grund av att förvärvet skedde för privata ändamål, kan inte återfås, men värdet av varorna (inbegripet denna skatt) kommer att ingå i beskattningsunderlaget om varorna används i samband med skattepliktiga utgående transaktioner.³⁷

51. Om jag har förstått de österrikiska myndigheterna rätt anser de emellertid att hänförandet till rörelsetillgångar endast utgör en "uppehållande" åtgärd. Varor som är avsedda för privat bruk kan hänföras till den skattskyldiga personens ekonomiska verksamhet, men de ger upphov till avdragsrätt (genom jämningsmöjligheten) endast om de senare faktiskt används för rörelseändamål.

36 — Domen i målet Lennartz (ovan fotnot 15), punkterna 21 och 35.

37 — Se också punkterna 79 och 80 i förslaget till avgörande av generaladvokaten Jacobs i målet Charles och Charles-Tijmens.

52. En sådan tolkning saknar inte sina poänger. Den undanröjer nackdelarna med överföring från det privata området till rörelsen och de ekonomiska fördelarna för skattskyldiga personer, som är själva kärnan i detta mål. Inte heller tycks den medföra något allvarligt problem vad gäller förenligheten med grunderna för mervärdesskattesystemet, vilket framgår av dess likhet med den ändring som nyligen föreslagits av kommissionen.³⁸

53. Ovannämnda tolkning förvägrar emellertid skattskyldiga personer en rätt till omedelbart avdrag när användningen i rörelsen skjuts upp på grund av en tillfällig användning för privat bruk. Samtidigt som den passar in i det övergripande mervärdesskattesystemet är den på intet sätt att föredra framför den tolkning som framgår av domstolens enhetliga rättspraxis och den följer inte på något sätt av lagstiftningens klara ordalydelse.

54. Inte heller anser jag att de österrikiska myndigheternas kritik av ifrågavarande rättspraxis är befogad.

55. Enligt domstolens synsätt ska varor som hänförs till rörelsetillgångar behandlas som om de används i rörelsen. Allt privat bruk blir således skattepliktigt användning i rörelsen,

varvid den skattskyldiga personen levererar till sig själv på samma sätt som han levererar till vilken slutkonsument som helst. Detta gäller emellertid endast om det förelåg en ursprunglig avdragsrätt. Omfattningen av den rätten beror på förhållandet mellan den skattskyldiga personens skattepliktiga transaktioner och dennes transaktioner som är undantagna från skatteplikt. Detta är grunden för villkoret ”om mervärdesskatten på sådana varor är helt eller delvis avdragsgill” och för den förklaring som generaladvokaten Jacobs har gett i punkterna 59 och 60 i sitt förslag till avgörande i målet Charles och Charles-Tijmens. Jag anser dessutom att det föreligger en missuppfattning i detta avseende som har medfört att de österrikiska myndigheterna anser att det är absurt att en skattskyldig person som har både skattepliktiga transaktioner och transaktioner som är undantagna från skatteplikt kan få jämkning av avdraget för ingående skatt avseende egendom som han använder både i rörelsen och för privat bruk, på grundval av förhållandet mellan skattepliktiga transaktioner och transaktioner som är undantagna från skatteplikt och att detta avdrag inte endast fastställs på grund av förhållandet mellan användning i rörelsen och användning för privat bruk. Vad slutligen gäller hänvisningen som generaladvokaten Jacobs gjorde till den förklarande promemoria som fogats till förslaget till sjätte direktivet kan det konstateras att även om de delar däri som han citerade visserligen inte uttryckligen ger uttryck för en avsikt att medge fullt avdrag vid blandad användning av varor så är de ändå helt förenliga med och indikerar en sådan avsikt.

56. Avslutningsvis är jag, i denna fråga, inte övertygad om att de österrikiska myndigheternas argument ger anledning till att ändra domstolens fasta rättspraxis på detta område. På sin höjd utgör de en alternativ lösning som

38 — Se punkterna 21 och 22 ovan.

inte saknar intresse men som på intet sätt är den enda och oundvikliga tolkningen av lagstiftningen, vilket de vill göra gällande. Om domstolen ändå ansåg att en ändring var tänkbar skulle det krävas att målet hänskötts till en större sammansättning och att det muntliga förfarandet återupptogs. I ett sådant fall vore det att föredra att övriga medlemsstater bereddes möjlighet att inkomma med yttranden, eftersom det är en fråga som gäller hela systemet för mervärdesskatt. Jag konstaterar emellertid att ingen annan medlemsstat än Österrike har funnit det nödvändigt att reagera på de skriftliga yttranden som ingetts av Unabhängiger Finanzsenat i detta mål.

57. Jag kommer därför att behandla den hänskjutande domstolens fyra frågor med utgångspunkt i att domstolens tolkning av sjätte direktivet, vad gäller blandad användning av varor, inte ifrågasätts.

Den första frågan: Likabehandling

58. Det är obestriddligt att en skattskyldig person som har rätt till fullt och omedelbart avdrag för skatt på varor som han förvärvar och hänför till sin rörelse, varefter han fortsättningsvis betalar utgående skatt på sitt privata bruk av dessa varor, kan få en tydlig ekonomisk fördel gentemot en annan person som förvärvar liknande varor i egenskap av

privatperson och som därför inte kan dra av någon ingående skatt.³⁹ Denna fördel kommer alltid att föreligga även om dess exakta omfattning beror på flera olika faktorer.⁴⁰ Det är därför inte nödvändigt att pröva den hänskjutande domstolens beräkning att fördelen kan uppgå till 25 procent av den totala mervärdesskatten eller 5 procent av den totala kostnaden vad gäller fast egendom i Österrike. Det räcker att konstatera att det föreligger en skillnad i behandlingen som inte är försumbar.

59. Principen om likabehandling kräver att jämförbara situationer inte ska behandlas olika om det inte finns objektiva skäl för en sådan åtskillnad.⁴¹ Befinner sig i förevarande fall den skattskyldiga personen och privatpersonen i en jämförbar situation eller finns det objektiva skäl för en åtskillnad mellan dem?

60. Systemet för beskattning av privat bruk av rörelsetillgångar har utformats särskilt för att undvika den mycket mer väsentliga olikhet i behandlingen som skulle uppkomma om skattskyldiga personer kunde använda tillgångar, för vilka de åtnjöt fullt avdrag för ingående skatt, för privat bruk utan att behöva

39 — Se, till exempel, punkt 39 och följande punkter i generaladvokaten Jacobs förslag till avgörande i målet Seeling och punkt 74 och följande punkter i hans förslag till avgörande i målet Charles och Charles-Tijmens (ovan fotnot 15).

40 — Se punkt 35 och fotnot 28 ovan.

41 — Se till exempel den nyligen meddelade domen av den 10 april 2008 i mål C-309/06, Marks & Spencer (REG 2008, s. I-2283), punkt 51.

betala ytterligare mervärdesskatt. En mindre olikhet i behandlingen kan emellertid inte motiveras av frånvaron av en större olikhet. Det måste ändå visas att den hänger samman med en objektiv skillnad i situationen som är relevant för skillnaden i behandling.

med efterföljande beskattning av det privata bruket.

61. I detta mål håller jag med kommissionen om att den skattskyldiga personen och den privata ägaren inte befinner sig i en jämförbar situation. Vad gäller den privata ägaren har egendomen helt och slutligt överförts till privat bruk. Beträffande den skattskyldiga personen används egendomen delvis i rörelsen, med möjlighet att ändra omfattningen av den användningen. När mervärdesskatten är en del av kostnaden för förvärv och underhåll av varor, däribland anläggningstillgångar och fast egendom, ska den slutligt bäras av "slutkonsumenten", det vill säga den person som använder varan för privat bruk. Mervärdesskatten ska emellertid förbli helt neutral vad gäller den skattskyldiga personen. En skattskyldig person som förvärvar varor i egenskap av privatperson ska slutligt bära samma mervärdesskattebörda som en icke skattskyldig person. Om han senare vill använda varorna i rörelsen kan han inte bli fri från denna skatt, vilken därmed belastar hans rörelse på ett sätt som är oförenligt med kravet på mervärdesskatteneutralitet för skattskyldiga personer och försätter honom i en ofördelaktig ställning jämfört med andra konkurrerande, skattskyldiga personer.⁴² Som Sandra Puffer påpekat är det just av den anledningen som domstolen, fullt medveten om följderna, har klarlagt att en skattskyldig person ska ha möjlighet att hänföra varor med blandad användning till rörelsetillgångarna,

62. Kommissionen betonar också den omständigheten att skattskyldiga personer inte endast är ekonomiska aktörer som bidrar till den europeiska gemenskapens syfte att främja utvecklingen av ekonomisk verksamhet, varvid de i viss mån riskerar sina tillgångar, utan att de också är ansvariga för uppbörden av mervärdesskatten och för att den betalas till skattemyndigheterna. De som endast använder eller konsumerar varor för sitt privata bruk kan inte kräva samma behandling i alla frågor som rör mervärdesskatt.

63. Jag besvarar därför den hänskjutande domstolens första fråga nekande.

Den andra frågan: Statligt stöd

64. Den hänskjutande domstolen vill också få klarlagt huruvida samma fördel, till den del den tillkommer skattskyldiga personer vars utgående transaktioner beläggs med mervärdesskatt men inte dem vars utgående transaktioner är undantagna från skatt, kan utgöra statligt stöd som förbjuds i artikel 87

⁴² — Se generaladvokaten Jacobs förslag till avgörande i målet Charles och Charles-Tijmens, punkt 75 och följande punkter.

EG. Närmare bestämt ställs frågan huruvida nationell lagstiftning, som införlivar sjätte direktivet så att en sådan relativ fördel uppstår, står i strid med artikel 87 EG.

65. Formuleringen av frågan föranleder två inledande kommentarer.

66. För det första antyder den information som framlagts inför domstolen att den gällande österrikiska lagstiftningen *inte* ger ett sådant resultat. Det är endast om lagstiftningen utesluter omedelbart och fullt avdrag för ingående skatt under ifrågavarande förhållanden som den nationella domstolens tredje och fjärde frågor förefaller vara relevanta. Om detta är fallet framstår den andra frågan, som den är formulerad, som helt hypotetisk. Det ankommer emellertid på den nationella domstolen att tolka den nationella rätten och jag kommer därför att behandla denna fråga med antagande att dess grundläggande förutsättning är för handen.

67. För det andra definierar artikel 4.1 och 4.2 i sjätte direktivet en skattskyldig person som "varje person som självständigt någonstans bedriver någon form av ekonomisk verksamhet", det vill säga alla verksamheter av producenter, återförsäljare och personer som tillhandahåller tjänster, däribland gruvsdrift och jordbruksverksamhet samt verksamhet inom fria yrken och utnyttjande av materiella

eller immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav, "oberoende av syfte eller resultat". Följaktligen är en person som endast utför transaktioner som är undantagna från skatteplikt fortfarande en "skattskyldig person" i den mening som avses i lagstiftningen. Han har emellertid inte någon av de rättigheter och skyldigheter som tillkommer en person som utför beskattade transaktioner. Han utsätts heller inte för någon av de verkningar som mervärdesskatten medför för den sistnämnde. Vad gäller mervärdesskatten är han, i korthet, i praktiken i samma situation som en privatperson.

68. Jag anser att frågan endast kan besvaras nekande.

69. I artikel 87.1 EG föreskrivs att "stöd som ges av en medlemsstat eller med hjälp av statliga medel, av vilket slag det än är, som snedvrider eller hotar att snedvrida konkurrensen genom att gynna vissa företag eller viss produktion, [är] oförenligt med den gemensamma marknaden i den utsträckning det påverkar handeln mellan medlemsstaterna". Det är fast rättspraxis att samtliga villkor i den bestämmelsen ska vara uppfyllda för att en åtgärd ska anses utgöra stöd. För det första måste det röra sig om en statlig åtgärd eller en åtgärd som vidtas med hjälp av statliga medel. För det andra måste denna åtgärd kunna

påverka handeln mellan medlemsstaterna. För det tredje ska mottagaren av stödet gynnas. För det fjärde ska åtgärden snedvrida eller hota att snedvrida konkurrensen.⁴³

70. Skillnaden i behandling av ekonomiska aktörer som endast utför skattepliktiga transaktioner och dem som endast utför transaktioner som är undantagna från skatteplikt (med en rad mellanformer när det gäller ekonomiska aktörer som utför både skattepliktiga transaktioner och transaktioner som är undantagna från skatteplikt) kan inte tillskrivas vare sig den ena eller den andra medlemsstaten. Den är en väsentlig del av mervärdesskattesystemet, vilket har införts genom gemenskapsrättsliga harmoniseringsåtgärder och vilket ska införlivas på samma sätt av varje medlemsstat. Det föreligger således inte någon "statlig åtgärd" eller påverkan på handeln mellan medlemsstaterna. Kommissionen har tillagt att den fördel som tillkommer mottagaren enligt domstolens rättspraxis ska vara selektiv, vilket inte är fallet med en åtgärd som, även om den medför en fördel för mottagaren, är motiverad av karaktären eller utformningen av det system varav den är en del.⁴⁴ Eftersom de tre första villkoren således inte är uppfyllda står olikheten i behandling inte i strid med artikel 87 EG.

71. Jag konstaterar också att systemet för undantag från skatteplikt har utformats så, att

konkurrensen mellan beskattade leveranser av varor eller tillhandahållande av tjänster och sådana leveranser eller tillhandahållanden som är undantagna från skatteplikt minimeras och så att olikheten i behandling av de aktörer som utför dessa två typer av leveranser och tillhandahållanden, i de flesta fall,⁴⁵ inte snedvrider konkurrensen.

Den tredje frågan: ändring av 12 § andra stycket punkt 1 UStG

72. I dess lydelse före den 1 januari 1995 föreskrevs i 12 § andra stycket punkt 1 UStG följande: "Leveranser eller andra tjänster som har samband med förvärv, uppförande eller underhåll av byggnader anses ske för rörelseändamål till den del vederlag därför utgör driftskostnader eller kostnader för inkomsternas förvärvande enligt reglerna för inkomstskatt."

73. I den omfattning som en sådan bestämmelse innebar ett undantag från rätten att dra av mervärdesskatt vid den tidpunkten, kunde den ha bibehållits enligt artikel 17.6 i sjätte direktivet intill dess att rådet, om så kommer att ske, beslutar vilka utgifter som inte ska berättiga till avdrag.

43 — Se senast dom av den 1 juli 2008 i de förenade målen C-341/06 P och C-342/06 P, Chronopost och La Poste (REG 2008, s. I-4777), punkterna 121 och 122.

44 — Se till exempel dom av den 29 april 2004 i mål C-308/01, GIL Insurance (REG 2004, s. I-4777), punkt 66 och följande punkter.

45 — Det är visserligen riktigt att det finns fall där konkurrens uppstår mellan dessa två kategorier, vilket den hänskjutande domstolen påpekat (se till exempel dom av den 14 december 2006 i mål C-401/05, VDP Dental Laboratory (REG 2006, s. I-12121), men de är sällsynta och detta mål är inte ett av dem.

74. Domstolen har uttalat att i den mån som en medlemsstat, efter det att sjätte direktivet har trätt i kraft, ändrar sin lagstiftning genom att minska tillämpningsområdet för redan befintliga undantag och därigenom anpassar den till det allmänna avdragssystem som avses i artikel 17.2 i sjätte direktivet ska det anses att denna lagstiftning omfattas av det undantag som föreskrivs i artikel 17.6 andra stycket.⁴⁶ Om däremot en ändring får till följd att de befintliga undantagen utökas och därigenom avlägsnar sig från det mål som uppställts i direktivet omfattas den inte av artikel 17.6 andra stycket och strider därmed mot artikel 17.2.⁴⁷

75. Det som förefaller ha inträffat i förevarande fall är emellertid, enligt begäran om förhandsavgörande, att ett undantag från avdragsrätten för ingående skatt i de fall då utgående skatt i princip kunde tas ut (det vill säga privat bruk av varor som hänförs till rörelsetillgångar) senare omvandlades till ett undantag från skatteplikt vad avser utgående skatt, som medförde att det inte var möjligt att dra av ingående skatt.

46 — Dom av den 14 juni 2001 i mål C-345/99, kommissionen mot Frankrike (REG 2001, s. I-4493), punkterna 22–24, och av den 8 januari 2002 i mål C-409/99, Metropol och Stadler (REG 2002, s. I-81), punkt 45.

47 — Dom av den 14 juni 2001 i mål C-40/00, kommissionen mot Frankrike (REG 2001, s. I-4539), punkterna 17–20, och domen i målet Metropol och Stadler (ovan fotnot 46), punkt 46.

76. Verwaltungsgerichtshof har hänvisat till punkt 41 i domen i målet Holböck⁴⁸, i vilken domstolen bekräftade sin rättspraxis av den innebörden att en nationell bestämmelse som antagits efter en tidpunkt som fastställts i en frysningssklausul inte automatiskt är utesluten från den undantagsordning som har inrättats genom den ifrågavarande gemenskapsrättsakten. En bestämmelse omfattas nämligen av undantaget om den i huvudsak är identisk med tidigare lagstiftning eller om den enbart reducerar eller undanröjer ett hinder för utövandet av gemenskapsrättsliga rättigheter och friheter som förekommer i tidigare lagstiftning. ”En lagstiftning som grundar sig på andra tankegångar än de som låg till grund för de äldre bestämmelserna och som innebär att nya förfaranden införs kan däremot inte jämföras med den befintliga lagstiftningen vid den tidpunkt som stadgas i den ifrågavarande gemenskapsrättsakten.”

77. Jag kan inte annat än att hålla med kommissionen om att ändringen i den österrikiska lagstiftningen, som beskrivs i begäran om förhandsavgörande, förefaller höra till den kategori som avses i sista meningen i den ovan citerade punkten. Det förefaller vara irrelevant i det avseendet om den nationella lagstiftaren gjorde ändringen på grund av en riktig eller oriktig tolkning av gemenskapsrätten. Domen i målet Seeling, som innebär att privat bruk av fasta anläggningstillgångar beträffande vilka ingående skatt dragits av inte kan anses vara sådan utarrendering eller

48 — Ovan fotnot 29.

uthyrning som är undantagen från skatteplikt utan ska behandlas som skattepliktigt uttag för eget bruk, utgör emellertid hinder för den ändring som förefaller ha gjorts.

Den fjärde frågan: Innebörden av 12 § andra stycket punkt 2 a UStG

78. För det fall ändringen i 12 § andra stycket punkt 1 UStG innebär att den inte omfattas av frysningssklausulen i artikel 17.6 i sjätte direktivet, vill den nationella domstolen få klarlagt om detta medför att det "överlappande" undantaget från avdrag i 12 § andra stycket punkt 2 a inte heller omfattas av den klausulen.

79. Sandra Puffer har gjort gällande att 12 § andra stycket punkt 2 a – som, genom hänvisning till lagstiftningen om inkomstskatt, i praktiken föreskriver att utgifter för uppehälle, däribland för privat boende, inte medför avdragsrätt – faktiskt inte gäller för utgifter för uppförande av ett hus eller att den i vart fall inte ursprungligen tillämpades på det sättet.

80. Det ankommer naturligtvis på den nationella domstolen att fastställa innebörden av ifrågavarande bestämmelse. I begäran om förhandsavgörande anges att 12 § andra stycket punkt 1 och 12 § andra stycket punkt 2 a är "överlappande" bestämmelser, men det framgår inte i vilken omfattning de är beroende av varandra eller självständiga. Jag anser att det är klart att, om tolkningen eller tillämpningen av undantaget från avdragsrätten i andra stycket punkt 2 a avhänger av undantaget i andra stycket punkt 1, och om den sistnämnda bestämmelsen är oförenlig med bestämmelserna i sjätte direktivet och inte omfattas av frysningssklausulen, medför detta att andra stycket punkt 2 a påverkas på motsvarande sätt. Om den emellertid utgör ett självständigt undantag från avdragsrätten, som förelåg före år 1995 och som därefter inte har ändrats, omfattas den av frysningssklausulen.

81. Slutligen vill jag återigen framhålla att den hänskjutande domstolens tredje och fjärde frågor tycks grunda sig på en förutsättning som är en annan än den som ligger till grund för den andra frågan. Den andra frågan utgår från att den österrikiska lagstiftningen ger skattskyldiga personer rätt att hänföra fast egendom till rörelsetillgångar med fullt och omedelbart avdrag i den omfattning som det i rörelse utförs beskattningsbara leveranser av varor eller tillhandahållanden av tjänster. Den tredje och den fjärde frågan utgår däremot från att den österrikiska lagstiftningen utesluter sådant avdrag. Det ankommer på den nationella domstolen att avgöra sådana frågor.

Förslag till avgörande

82. Mot bakgrund av föregående överväganden föreslår jag att domstolen besvarar tolkningsfrågorna på följande sätt:

- 1) Det innebär inte ett åsidosättande av principen om likabehandling att gemenskapens mervärdesskattedirektiv ger en skattskyldig person rätt till fullt och omedelbart avdrag för ingående skatt på egendom som han förvärvar och hänför till sin rörelse, varefter han fortsättningsvis betalar utgående skatt på sitt privata bruk av denna egendom, även om han därmed får en tydlig ekonomisk fördel gentemot en annan person, som förvärvar liknande egendom i egenskap av privatperson och som därför inte kan göra avdrag för ingående skatt.
- 2) Nationell lagstiftning som införlivar gemenskapens mervärdesskattedirektiv på ett sådant sätt att skattskyldiga personer får en sådan fördel strider inte mot artikel 87 EG.
- 3) Frysningssklausulen i artikel 17.6 i sjätte direktivet omfattar inte sådana fall där ett tidigare undantag från avdragsrätten för ingående skatt, som gällde trots att utgående skatt i princip kunde tas ut, omvandlas till ett undantag från skatteplikt vad avser utgående skatt, vilket medför att det inte är möjligt att dra av ingående skatt.

- 4) Om ett tidigare undantag från avdragsrätten på detta sätt omvandlas till ett undantag från skatteplikt, och därför inte omfattas av frysningssklausulen i artikel 17.6 i sjätte direktivet, omfattas inte heller ett annat undantag, som för sin tolkning och/eller tillämpning är avhängigt det tidigare undantaget, av frysningssklausulen. Ett självständigt undantag som förelåg när direktivet trädde i kraft i den berörda medlemsstaten och som därefter inte har ändrats omfattas emellertid av nämnda klausul.