

Sag C-460/07

Sandra Puffer

mod

Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Verwaltungsgerichtshof (Østrig))

»Sjette momsdirektiv – artikel 17, stk. 2 og 6 – fradragsretten for indgående moms – henførelse af udgifterne til opførelse af en bygning til en afgiftspligtig persons virksomhed – artikel 6, stk. 2 – anvendelsen af en del af bygningen til private formål – økonomisk fordel i forhold til ikke-afgiftspligtige personer – ligebehandling – statsstøtte i henhold til artikel 87 EF – udelukkelse af fradragsretten«

Sammendrag af dom

1. *Fiskale bestemmelser – harmonisering af lovgivningerne – omsætningsafgifter – det fælles merværdiafgiftssystem – fradrag for indgående afgift – investeringsgode, der i det hele eller delvist er henført til den afgiftspligtiges private formue*

(Rådets direktiv 77/388, art. 17)

2. *Fiskale bestemmelser – harmonisering af lovgivningerne – omsætningsafgifter – det fælles merværdiafgiftssystem – fradrag for indgående afgift – opførelse af en ejendom med blandet anvendelse*

[Rådets direktiv 77/388, art. 6, stk. 2, litra a), og art. 17, stk. 2, litra a)]

3. *Statsstøtte – begreb*

(Art. 87, stk. 1, EF)

4. *Fiskale bestemmelser – harmonisering af lovgivningerne – omsætningsafgifter – det fælles merværdiafgiftssystem – fradrag for indgående afgift – undtagelser fra retten til fradrag – medlemsstaternes mulighed for at opretholde de undtagelser, der var gældende på tidspunktet for sjette direktivs ikrafttræden*

(Rådets direktiv 77/388, art. 17, stk. 6)

1. En afgiftspligtig, der vælger at henføre en hel bygning til sin virksomhed, og som anvender en del af denne bygning til private formål, er dels berettiget til fradrag af den indgående merværdiafgift, der er erlagt af de fulde omkostninger ved opførelsen af bygningen, dels tilsvarende forpligtet til at betale merværdiafgift af de udgifter, der har været afholdt i forbindelse med denne anvendelse. Hvis den afgiftspligtige person derimod ved erhvervelsen af et investeringsgode vælger i det hele at henføre dette til sin private formue eller kun at henføre en del til sin erhvervsvirksomhed, kan der ikke opstå nogen fradragsret for den del af godet, der er henført til den private formue. I en sådan situation vil en efterfølgende erhvervsmæssig anvendelse af den del af godet, der er henført til den private formue, heller ikke medføre en fradragsret, eftersom artikel 17, stk. 1, i sjette direktiv 77/388 om harmonisering af

medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter bestemmer, at fradragsretten indtræder samtidig med, at den fradragsberettigede afgift forfalder. Der er ikke fastsat nogen berigtigelsesmekanisme herfor i gældende fællesskabsret.

(jf. præmis 42-44)

2. Artikel 6, stk. 2, litra a), og artikel 17, stk. 2, litra a), i sjette direktiv 77/388 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter er ikke i strid med det almindelige fællesskabsretlige ligebehandlingsprincip, for så vidt som bestemmelserne gennem ordningen om retten til fuldt og øjeblikkeligt fradrag af indgående merværdiafgift på opførelsen af en ejendom med blandet anvendelse og den efterfølgende gradvise pålæggelse af moms for den private anvendelse af ejendommen indrømmer afgiftspligtige personer en likviditetsmæssig fordel sammenlignet med ikke-afgiftspligtige personer og med de afgiftspligtige personer, der udelukkende anvender deres ejendom til privat beboelse.

Hvad angår den private benyttelse af et investeringsgode med blandet anvendelse kan det imidlertid godt tænkes, at sjette direktivs artikel 6, stk. 2, første afsnit, litra a), ikke i sig selv sikrer ligebehandling mellem sådanne afgiftspligtige og ikke-afgiftspligtige personer eller andre afgiftspligtige, der erhverver lignende goder til private formål, og som derfor er forpligtet til øjeblikkeligt at betale det fulde merværdiafgiftsbeløb. Det kan nemlig ikke udelukkes, at formålet om fuldstændig aflastning af den afgiftspligtige for den merværdiafgift, denne skylder eller har erlagt i forbindelse med hele sin afgiftsbelagte økonomiske virksomhed, herunder enhver økonomisk byrde, der har belastet godet i tidsrummet mellem afholdelsen af investeringsomkostningerne og den faktiske erhvervsmæssige benyttelse, i medfør af ordningen i sjette direktivs artikel 17, stk. 1 og 2, og artikel 6, stk. 2, første afsnit, litra a), kan medføre en likviditetsmæssig fordel i forbindelse med disse afgiftspligtige personers private benyttelse af godet. En eventuel forskelsbehandling af afgiftspligtige og ikke-afgiftspligtige personer følger således af anvendelsen af princippet om afgiftsneutralitet, der for det første sikrer, at afgiftspligtige personer behandles lige. Denne eventuelle forskelsbehandling følger desuden af de afgiftspligtiges gennemførelse af deres økonomiske virksomhed som defineret i sjette direktivs artikel 4, stk. 2. Den hænger endelig sammen med den særlige status som afgiftspligtig, som følger af sjette direktiv, og som i henhold til artikel 21 bl.a. indebærer, at afgiftspligtige skal betale merværdiafgift, og at de skal opkræve merværdiafgiften. Eftersom der ifølge disse kendetegn sondres mellem situationen for afgiftspligtige personer og de ikke-afgiftspligtige personer, som ikke udøver en sådan økonomisk virksomhed, indebærer en eventuel forskelsbehandling, der er en følge af, at der anvendes forskellige bestemmelser på forskellige situationer, ikke en tilsidesættelse af ligebehandlingsprincippet. Det samme gør sig gældende for så vidt angår en afgiftspligtig person, som i det hele har henført et investeringsgode til sin private formue, såfremt han ikke har til hensigt at anvende godet ved udøvelsen af sin økonomiske virksomhed, men vil anvende dette til private formål. Denne bedømmelse kan ikke ændres for så vidt angår en afgiftspligtig person, der kun udfører afgiftsfrie transaktioner, eftersom vedkommende pålægges samme merværdiafgiftsbyrde som den ikke-afgiftspligtige person og hans situation dermed i det væsentlige er den samme som sidstnævntes.

(jf. præmis 55-59 og 62 samt domskonkl. 1)

3. Artikel 87, stk. 1, EF skal fortolkes således, at den ikke er til hinder for en national foranstaltning, der gennemfører artikel 17, stk. 2, litra a), i sjette direktiv 77/388 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter, og som begrænser retten til at fradrage indgående moms til afgiftspligtige personer, som udfører afgiftspligtige transaktioner, med udelukkelse af dem, der udelukkende udfører afgiftsfrie transaktioner, for så vidt som denne nationale foranstaltning kan give en likviditetsmæssig fordel alene til de afgiftspligtige personer,

der udfører afgiftspligtige transaktioner.

Den begrænsning af fradragsretten for indgående afgift, der udelukkende vedrører afgiftspligtige transaktioner, indgår nemlig i det merværdiafgiftssystem, der er fastsat i fællesskabsbestemmelserne, og de skal gennemføres på samme måde af alle medlemsstater. Kravet om, at der skal være tale om en statslig foranstaltning, er således ikke opfyldt, og artikel 87, stk. 1, EF finder derfor ikke anvendelse.

(jf. præmis 70 og 71 samt domskonkl. 2)

4. Artikel 17, stk. 6, i sjette direktiv 77/388 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter skal fortolkes således, at den i bestemmelsen omhandlede undtagelse ikke finder anvendelse på en national bestemmelse, som ændrer en lovgivning, der var gældende på tidspunktet for direktivets ikrafttrædelse, og som hviler på andre principper end den tidligere lovgivning, og som indfører nye procedurer. Det er i denne henseende uden betydning, om den nationale lovgiver baserede lovændringen på en rigtig eller forkert fortolkning af fællesskabsretten. Spørgsmålet om, hvorvidt en sådan ændring af en national bestemmelse i forhold til anvendelsen af artikel 17, stk. 6, andet afsnit, i sjette direktiv 77/388 også har betydning for en anden national bestemmelse, afhænger af, om disse nationale bestemmelser er indbyrdes afhængige, eller om de har en selvstændig karakter, hvilket det tilkommer den nationale ret at afgøre.

(jf. præmis 98 og domskonkl. 3)

DOMSTOLENS DOM (Tredje Afdeling)

23. april 2009 (*)

»Sjette momsdirektiv – artikel 17, stk. 2 og 6 – fradragsretten for indgående moms – henførelse af udgifterne til opførelse af en bygning til en afgiftspligtig persons virksomhed – artikel 6, stk. 2 – anvendelsen af en del af bygningen til private formål – økonomisk fordel i forhold til ikke-afgiftspligtige personer – ligebehandling – statsstøtte i henhold til artikel 87 EF – udelukkelse af fradragsretten«

I sag C-460/07,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 234 EF, indgivet af Verwaltungsgerichtshof (Østrig) ved afgørelse af 24. september 2007, indgået til Domstolen den 11. oktober 2007, i sagen:

Sandra Puffer

mod

Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz,

har

DOMSTOLEN (Tredje Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, A. Rosas, og dommerne J.N. Cunha Rodrigues, J. Klučka, P. Lindh og A. Arabadjiev (refererende dommer),

generaladvokat: E. Sharpston

justitssekretær: fuldmægtig B. Fülöp,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 16. oktober 2008,

efter at der er afgivet indlæg af:

- S. Puffer ved Rechtsanwälte F. Schubert og W.-D. Arnold samt Steuerberater C. Prodingner
- Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz, ved T. Krumenacker, som befuldmægtiget
- den østrigske regering ved J. Bauer, som befuldmægtiget
- Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved K. Gross og D. Triantafyllou, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 11. december 2008, afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 17 i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1, herefter »sjette direktiv«) og dens overensstemmelse med det almindelige fællesskabsretlige ligebehandlingsprincip.

2 Anmodningen er indgivet under en sag mellem Sandra Puffer og Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz (afgiftsmyndigheden i Linz, herefter »Unabhängiger Finanzsenat«), vedrørende retten til fradrag for den indgående merværdiafgift (herefter »moms«), der er erlagt i årene 2002 og 2003 for omkostninger til opførelsen af en bygning, der i det hele er henført til Sandra Puffers virksomhed, men hvoraf en del anvendes til privat formål.

Retsforskrifter

Fællesskabsbestemmelser

3 Sjette direktivs artikel 2 bestemmer, at »[moms] pålægges levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab«.

4 Sjette direktivs artikel 4, stk. 1 og 2, bestemmer:

»1. Som afgiftspligtig person anses enhver, der selvstændigt og uanset stedet udøver en af de i stk. 2 nævnte former for økonomisk virksomhed uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed.

2. De former for økonomisk virksomhed, der er omhandlet i stk. 1, er alle former for virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder, herunder minedrift og landbrug, samt virksomhed inden for liberale og dermed sidestillede erhverv. Som økonomisk virksomhed anses bl.a. transaktioner, der omfatter udnyttelse af materielle eller immaterielle goder med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter.«

5 Sjette direktivs artikel 6, stk. 2, første afsnit, litra a), sidestiller »anvendelsen af et gode, der er bestemt for virksomheden, til privat brug for den afgiftspligtige person selv eller for hans personale eller i øvrigt til virksomheden uvedkommende formål, såfremt dette gode har givet ret til fuldt eller delvis fradrag af [momsen]« med en tjenesteydelse mod vederlag.

6 I medfør af sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra c), er beskatningsgrundlaget »ved de i artikel 6, stk. 2, omhandlede transaktioner de udgifter, som den afgiftspligtige person har haft i forbindelse med tjenesteydelsen«.

7 I henhold til sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), første afsnit, fritager medlemsstaterne »bortforpagtning og udlejning af fast ejendom« med visse for denne sag ikke relevante undtagelser.

8 Sjette direktivs artikel 17, som ændret ved Rådets direktiv 95/7/EF af 10. april 1995 (EFT L 102, s. 18), bestemmer:

»1. Fradragsretten indtræder samtidig med, at den fradragsberettigede afgift forfalder.

2. I det omfang goder og tjenesteydelser anvendes i forbindelse med den afgiftspligtige persons transaktioner, er han berettiget til i den afgift, der påhviler ham, at fradrage følgende beløb:

a) den [moms], som skyldes eller er erlagt i indlandet for goder og tjenesteydelser, der er eller vil blive leveret til ham af en anden afgiftspligtig person

[...]

5. For så vidt angår goder og ydelser, som af en afgiftspligtig person benyttes såvel til transaktioner, der giver ret til fradrag i medfør af stk. 2 og 3, som til transaktioner, der ikke giver ret til fradrag, er fradrag kun tilladt for den del af [momsen], der forholdsmæssigt svarer til beløbet for den førstnævnte form for transaktioner.

Pro rata-satsen beregnes for samtlige transaktioner, som udføres af den afgiftspligtige i overensstemmelse med artikel 19.

[...]

6. Senest inden udløbet af en periode på fire år fra datoen for dette direktivs ikrafttræden fastsætter Rådet med enstemmighed på forslag af Kommissionen de udgifter, der ikke giver ret til fradrag i [momsen]. Under alle omstændigheder giver udgifter, der ikke er af streng, erhvervsmæssig karakter, som f.eks. udgifter til luksusforbrug, underholdning eller repræsentation, ikke adgang til fradrag.

Indtil de ovenfor omhandlede regler træder i kraft, kan medlemsstaterne opretholde alle de undtagelser, som på tidspunktet for dette direktivs ikrafttræden var gældende i henhold til deres nationale lovgivning.

[...]«

9 Artikel 20 i sjette direktiv, som ændret ved Rådets direktiv 95/7/EF af 10. april 1995 (EFT L 102, s. 18), bestemmer:

»1. Det oprindeligt foretagne fradrag berigtiges efter nærmere bestemmelser, som fastsættes af medlemsstaterne, især:

- a) når fradraget er større eller mindre end det, som den afgiftspligtige person var berettiget til at foretage
- b) når der efter angivelsens udfærdigelse er sket ændringer af de elementer, som er taget i betragtning ved fastsættelsen af fradragsbeløbet [...]

2. For så vidt angår investeringsgoder foretages en berigtigelse over en periode på fem år, heri medregnet det år, i hvilket de blev erhvervet eller fremstillet. Hvert år omfatter denne berigtigelse kun en femtedel af den afgift, der er pålagt disse goder. Berigtigelsen finder sted i forhold til de ændringer i fradragsretten, som har fundet sted i de følgende år, set i forhold til det år, hvor godet blev erhvervet eller fremstillet.

Som undtagelse fra ovennævnte afsnit kan medlemsstaterne ved berigtigelsen lægge en periode på fem hele år til grund, fra det tidspunkt at regne, hvor godet blev taget i brug første gang.

For så vidt angår investeringsgoder i form af fast ejendom kan berigtigelsen finde sted over en periode på op til 20 år.«

Nationale bestemmelser

10 § 12, stk. 2, nr. 1, og § 12, stk. 2, nr. 2, litra a), i lov af 1994 om omsætningsafgift (Umsatzsteuergesetz 1994, BGBl. 663/1994, herefter »UStG 1994«), der var i kraft på tidspunktet for Republikken Østrigs tiltrædelse af den Europæiske Union den 1. januar 1995, har følgende ordlyd:

»1. Leverancer eller andre ydelser i forbindelse med erhvervelse, opførelse eller vedligeholdelse af bygninger anses udelukkende for at være bestemt for virksomheden, for så vidt som det vederlag, der betales, betragtes som drifts- eller erhvervsmæssige udgifter i henhold til reglerne om indkomstskat.

2. Som foretaget til brug for virksomheden anses ikke leverancer eller andre ydelser

- a) for hvilke vederlagene ikke hovedsageligt er fradragsberettigede udgifter som omhandlet i § 20, stk. 1, nr. 1-5, i lov af 1988 om indkomstskat (Einkommensteuergesetz [1988], BGBl. 400/1988) eller i § 8, stk. 2, og § 12, stk. 1, nr. 1-5, i lov af 1988 om selskabsskat (Körperschaftsteuergesetz [1988], BGBl. 401/1988).«

11 Det fremgår af forelæggelseskendelsen, at eftersom § 20, stk. 1, nr. 1-5, i lov af 1998 om indkomstskat udelukkede fradrag af udgifter til privat forbrug fra den skattepligtige indkomst, herunder udgifter til logi, bevirkede § 12, stk. 2, nr. 1, og § 12, stk. 2, nr. 2, litra a), i UStG 1994, at der kun kunne fradrages moms for den del af en bygning, der anvendes til erhvervsmæssige formål, og ikke for den del, der anvendes til private boligformål.

12 Ved lov om ændring af skatter og afgifter for 1997 (Abgabenänderungsgesetz 1997, BGBl. I, 9/1998, herefter »AbgÄG 1997«) blev § 12, stk. 2, nr. 1, i UStG 1994 for det første ændret, således

at ejendomme med blandet anvendelse i det hele kan henføres til virksomheden. For det andet blev det i § 6, stk. 1, nr. 16, sammenholdt med § 6, stk. 2, og § 12, stk. 3, i UStG 1994 bestemt, at anvendelse af dele af en ejendom til private boligformål udgør en »afgiftsfri transaktion« som omhandlet i sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), første afsnit, hvorved muligheden for at foretage fradrag er udelukket.

13 Det fremgår af forelæggelsesafgørelsen, at den østrigske lovgiver med disse ændringer havde til hensigt at udelukke muligheden for at fradrage momsen for de dele af en bygning, der tjener private boligformål, samtidig med, at muligheden anerkendes for, at en bygning, der både anvendes erhvervsmæssigt og privat, i det hele henføres til virksomheden, således som det følger af dom af 8. maj 2003, Seeling (sag C-269/00, Sml. I, s. 4101).

Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

14 Sandra Puffer opførte i perioden mellem november 2002 og juni 2004 et enfamiliehus med svømmebassin. Fra 2003 anvendte hun ejendommen som privat bolig, undtagen en del, der udgjorde ca. 11% af bygningen, som hun udlejede til erhvervsmæssigt brug.

15 Sandra Puffer henførte i det hele ejendommen til sin virksomhed og foretog fuldt fradrag for den indgående moms, der var blevet faktureret i forbindelse med opførelsen af bygningen.

16 I ændrede momsansættelser for 2002 og 2003 anerkendte Finanzamt (afgiftsmyndigheden) for det første ikke fradrag af den moms, der var erlagt i forbindelse med bygning af svømmebassinet. Hvad dernæst angår de øvrige opførelsesomkostninger anerkendte Finanzamt alene et fradrag for den indgående moms, der svarede til den erhvervsmæssige udnyttelse af bygningen på 11%.

17 Sandra Puffer indgav en klage over disse momsansættelser, der blev afvist af Unabhängiger Finanzsenat bl.a. med den begrundelse, at den nationale lovgivning på det tidspunkt, hvor sjette direktiv trådte i kraft i Østrig, udelukkede retten til fradrag af indgående moms for opførelsesomkostningerne for de dele af faste ejendomme, der er beregnet til private boligformål, og at den nationale lovgiver ikke havde givet afkald på muligheden for at opretholde undtagelsen i henhold til sjette direktivs artikel 17, stk. 6.

18 Sandra Puffer indbragte dernæst denne afgørelse for Verwaltungsgerichtshof. Hun gjorde dels gældende, at henføring i det hele af et gode til virksomheden ifølge Domstolens praksis giver ret til fuldt ud at fratrække momsen, og dels, at betingelserne i sjette direktivs artikel 17, stk. 6, hvorefter medlemsstaterne kan opretholde en undtagelse vedrørende fradrag, som på tidspunktet for sjette direktivs ikrafttræden var gældende, ikke er opfyldt i den foreliggende sag.

19 Efter at have konstateret, at den østrigske lovgivning i modsætning til sjette direktivs artikel 17, stk. 2, ikke giver ret til fuldt ud og øjeblikkeligt at fradrage moms vedrørende opførelsesomkostningerne for en fast ejendom, der tjener blandede formål, og som i det hele er henført til en virksomhed, er den forelæggende ret i tvivl om, hvorvidt denne bestemmelse er i strid med det almindelige fællesskabsretlige ligebehandlingsprincip.

20 I denne forbindelse har den forelæggende ret gjort gældende, at ret til fuldt og øjeblikkeligt fradrag af momsen vedrørende opførelsesomkostningerne for en sådan fast ejendom, der tjener blandede formål, og en senere momspålæggelse af udgifterne vedrørende en del af ejendommen, der anvendes til private boligformål, fordelt over ti år, bevirker, at den afgiftspligtige i denne periode ydes et »rentefrit lån«, som en ikke-afgiftspligtig person ikke ville kunne opnå.

21 Den forelæggende ret rejser derfor det spørgsmål, om den likviditetsmæssige fordel, der af

retten opgøres til 5% af nettoopførelsesomkostningerne for den del af ejendommen, der anvendes til private formål, indebærer forskelsbehandling mellem afgiftspligtige og ikke-afgiftspligtige personer, og inden for kategorien af afgiftspligtige, mellem de afgiftspligtige, der opfører en ejendom, der udelukkende er bestemt til private formål, og dem, der delvist opfører en ejendom til brug for deres virksomhed.

22 Den forelæggende ret spørger derudover, om denne likviditetsfordel, som ydes til afgiftspligtige personer, der udfører afgiftspligtige transaktioner, men ikke til afgiftspligtige personer, der udelukkende udfører afgiftsfritagne transaktioner, kan udgøre statsstøtte i henhold til artikel 87 EF, når fordelene fremgår af en national foranstaltning til gennemførelse af sjette direktiv, og når disse to kategorier af afgiftspligtige konkurrerer med hinanden.

23 Endelig spørger den forelæggende ret, om den nationale lovgivning, hvorved retten til fradrag for indgående moms udelukkes, uanset ændringerne i medfør af AbgÄG 1997 er omfattet af sjette direktivs artikel 17, stk. 6, således som anført af Unabhängiger Finanzsenat.

24 Under disse omstændigheder har Verwaltungsgerichtshof besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Er [...] sjette direktiv [...], specielt direktivets artikel 17, i strid med fællesskabsretlige grundrettigheder (det fællesskabsretlige lighedsprincip), idet det medfører, at afgiftspligtige personer kan erhverve beboelsesejendomme til private boligformål (forbrug) ca. 5% billigere end andre EU-borgere, hvorved det absolutte beløb som følge af denne fordel stiger ubegrænset med størrelsen af beboelsesejendommens anskaffelses- og opførelsesomkostninger? Følger en sådan tilsidesættelse tillige af, at afgiftspligtige personer kan erhverve beboelsesejendomme med henblik på privat beboelse, hvilke mindst i ringe omfang anvendes i virksomheden, ca. 5% billigere end andre afgiftspligtige, der ikke anvender deres private beboelsesejendomme til erhvervsformål mindst i ringe omfang?

2) Er den nationale foranstaltning til gennemførelse af sjette momsdirektiv, navnlig af direktivets artikel 17, i strid med artikel 87 EF, idet foranstaltningen ganske vist indrømmer den i spørgsmål 1 nævnte fordel for så vidt angår beboelsesejendomme, som benyttes til private formål af afgiftspligtige personer, hvis transaktioner er afgiftspligtige, mens afgiftspligtige personer, hvis transaktioner er fritaget for afgift, nægtes denne fordel?

3) Har sjette momsdirektivs artikel 17, stk. 6, fortsat virkning, når den nationale lovgiver ændrer en bestemmelse i national ret, som udelukker ret til fradrag af indgående afgift (konkret: § 12, stk. 2, nr. 1, i UStG 1994), og som kunne have støtte i sjette momsdirektivs artikel 17, stk. 6, i den udtrykkelige hensigt at opretholde undtagelsen vedrørende fradrag af indgående afgift, og den nationale momslov ligeledes fortsat udelukker ret til fradrag af indgående afgift, men hvor den nationale lovgiver imidlertid som følge af en urigtig fortolkning af fællesskabsretten, der først viser sig senere [konkret: sjette momsdirektivs artikel 13, punkt B, litra b)], har indført en ordning, der – isoleret betragtet – i henhold til fællesskabsretten [sjette momsdirektivs artikel 13, punkt B, litra b)], som fortolket ved Seeling-dommen], tillader fradrag af indgående afgift?

4) Såfremt spørgsmål 3 besvares benægtende:

Kan det være til hinder for en undtagelse fra retten til fradrag af indgående afgift [konkret § 12, stk. 2, nr. 2, litra a), i UStG 1994], der støttes på stand-still klausulen i sjette momsdirektivs artikel 17, stk. 6, såfremt den nationale lovgiver ved to overlappende undtagelser fra fradragsretten vedrørende indgående afgift [konkret: § 12, stk. 2, nr. 2, litra a), i UStG 1994 og § 12, stk. 2, nr. 1, i UStG 1994] ændrer den ene og som resultat opgiver denne som følge af en retsvildfarelse?»

Om de præjudicielle spørgsmål

Det første spørgsmål vedrørende foreneligheden af sjette direktivs artikel 17, stk. 2, litra a), med det almindelige fællesskabsretlige ligebehandlingsprincip

25 Med det første spørgsmål spørger den forelæggende ret nærmere bestemt, om sjette direktivs artikel 17, stk. 2, litra a), og artikel 6, stk. 2, litra a), er i strid det almindelige fællesskabsretlige ligebehandlingsprincip, eftersom bestemmelserne gennem ordningen om retten til fuldt og øjeblikkeligt fradrag af indgående moms på opførelsen af en ejendom med blandet anvendelse og den efterfølgende gradvise pålæggelse af moms for den private anvendelse af ejendommen kan give afgiftspligtige personer en likviditetsmæssig fordel sammenlignet med ikke-afgiftspligtige personer og med de afgiftspligtige personer, som udelukkende anvender deres ejendom til privat beboelse.

Indlæg for Domstolen

26 Sandra Puffer har gjort gældende, at en erhvervsdrivende kan vælge i det hele at henhøre et gode med blandet anvendelse til sin virksomhed med henblik på at bevare muligheden for at fratrække den indgående moms, når den erhvervsmæssige anvendelse heraf bliver mere omfattende.

27 I tilfælde, hvor godet, selv delvist, først henføres til private formål og efterfølgende henføres til virksomhedsformål, er det ikke længere muligt at fratrække den indgående moms i henhold til sjette direktiv. Det fulde og øjeblikkelige fradrag af momsen og den efterfølgende gradvise påligning af moms af anvendelsen til private formål fremgår af opbygningen af sjette direktiv, og Domstolen må have været bevidst om virkningerne heraf i sin retspraksis. Der er derfor ikke grund til at nære tvivl om foreneligheden af ordningen med det almindelige fællesskabsretlige ligebehandlingsprincip.

28 Unabhängiger Finanzsenat har gjort gældende, at sjette direktivs artikel 17, stk. 2, litra a), udelukkende giver ret til fradrag af den indgående moms, når goderne og ydelserne anvendes som led i den erhvervsdrivendes afgiftspligtige transaktioner. Heraf fremgår, at sjette direktiv ikke indrømmer en ret til fradrag svarende til omfanget af den private anvendelse af godet.

29 Ifølge Unabhängiger Finanzsenat er det således først og fremmest nødvendigt at fastsætte omfanget af det fradrag, der er tilladt på baggrund af godernes anvendelse i forbindelse med afgiftspligtige transaktioner, hvilket følger af den klare ordlyd af sjette direktivs artikel 17, stk. 2, litra a). Først herefter er det muligt at fastslå, om en anvendelse af den del af et gode til private formål, der oprindeligt er henført til anvendelse i forbindelse med afgiftspligtige transaktioner, kan sidestilles med tjenesteydelser mod vederlag i henhold til sjette direktivs artikel 6, stk. 2, litra a).

30 Ifølge Unabhängiger Finanzsenat giver hverken henførelsen af et gode til virksomheden eller en egenskab af erhvervsdrivende i sig selv ret til fradrag af den indgående moms. Der er blot tale om to betingelser blandt flere, der skal være opfyldt.

31 Hvis disse to betingelser var tilstrækkelige, ville dette indebære en cirkelslutning og systematiske uoverensstemmelser. Unabhängiger Finanzsenat har i denne forbindelse anført, at erhvervsdrivende, der udelukkende foretager afgiftsfrie transaktioner, og som i princippet ikke har noget fradrag for indgående moms, imidlertid har fradragsret for goder med blandet anvendelse hvad angår den del af godet, der anvendes til private formål.

32 Unabhängiger Finanzsenat har ligeledes anført, at erhvervsdrivende, der delvist foretager

afgiftsfrie transaktioner og delvist foretager afgiftspligtige transaktioner, kun kan fratrække momsen på de afgiftspligtige transaktioner efter pro rata-satsen i sjette direktivs artikel 17, stk. 5. Denne pro rata-sats kan variere meget, afhængigt af omfanget af den private og erhvervsmæssige anvendelse.

33 Under retsmødet tilsluttede den østrigske regering sig Unabhängiger Finanzsenats fortolkning af sjette direktivs artikel 17, stk. 2, litra a). Den østrigske regering mener nemlig, at bestemmelsens ordlyd kun giver ret til fradrag af den del af en ejendom, der er bestemt til udførelse af afgiftspligtige transaktioner, og ikke de dele, der er bestemt til privat benyttelse. Det er derfor ikke nødvendigt at besvare det første spørgsmål, eftersom der i henhold til denne fortolkning ikke foreligger noget ligebehandlingsproblem.

34 Kommissionen har understreget, at den afgiftspligtiges mulighed for i det hele at henhøre et gode med blandet anvendelse til sin virksomhed hviler på princippet om afgiftsneutralitet, hvis formål er at sikre fri og uhindret udøvelse af erhvervsvirksomhed. Den tilsvarende forpligtelse for den afgiftspligtige til at betale indgående moms for de omkostninger, der er forbundet med den private anvendelse af godet, som sidestilles med en tjenesteydelse mod vederlag, har til formål at sikre ligebehandling mellem afgiftspligtige og ikke-afgiftspligtige personer.

35 Den lille likviditetsmæssige fordel, som de afgiftspligtige personer opnår gennem denne ordning, skyldes for det første deres økonomiske virksomhed og deres retlige status, som indebærer, at de opkræver og betaler momsen til afgiftsmyndigheden, og er dernæst en følge af den omstændighed, at den erhvervsmæssige benyttelse af et gode, der anvendes til blandede formål, kan stige med tiden. Denne fordel bevirker ikke, at der er sket en tilsidesættelse af det almindelige fællesskabsretlige ligebehandlingsprincip.

36 Det er kun i tilfælde, hvor enhver form for erhvervsmæssig anvendelse på forhånd er udelukket, enten af objektive grunde eller fordi den afgiftspligtige selv udelukker denne form for anvendelse, at man ikke kan henhøre goder til en virksomhed og fratrække den pågældende indgående moms.

37 Kommissionen er desuden af den opfattelse, at den omstændighed, at en afgiftspligtig person, der ikke har henhørt et gode til sin virksomhed, ikke kan fratrække den indgående moms, ikke indebærer, at der er sket en tilsidesættelse af ligebehandlingsprincippet, når den afgiftspligtige havde mulighed herfor, og ikke benyttede sig af denne mulighed. Eftersom den afgiftspligtige ikke har udnyttet denne mulighed, kan vedkommende ikke gøre gældende, at der er sket forskelsbehandling.

38 Endelig er det Kommissionens opfattelse, at forskelsbehandlingen mellem afgiftspligtige personer, der udfører afgiftspligtige transaktioner, og dem, der udfører afgiftsfrie transaktioner, fremgår af princippet om afgiftsneutralitet, hvorefter der udelukkende kan foretages fradrag af momsen på afgiftspligtige transaktioner.

Domstolens bemærkninger

39 Det skal først og fremmest bemærkes, at det fremgår af fast retspraksis, at den afgiftspligtige i momsmæssig henseende har valget, såfremt et investeringsgode anvendes til såvel erhvervsmæssige som til private formål, mellem at henvise dette gode til sin virksomhedsformue, at bevare godet fuldt ud i sin private formue og således holde det helt ude fra momssystemet eller kun at lade godet indgå i virksomheden i det forhold, hvori det faktisk anvendes erhvervsmæssigt (dom 14.7.2005, sag C-434/03, Charles og Charles-Tijmens, Sml. I, s. 7037, præmis 23 og den deri nævnte retspraksis, og af 14.9.2006, sag C-72/05, Wollny, Sml. I, s. 8297, præmis 21).

40 Såfremt en afgiftspligtig vælger at behandle investeringsgoder, der anvendes til såvel erhvervsmæssige som private formål, som goder, der er bestemt for virksomheden, kan den indgående moms, der skal erlægges ved erhvervelsen af disse goder, i princippet fradrages fuldt ud og øjeblikkeligt (jf. Charles og Charles-Tijmens-dommen, præmis 24, og Wollny-dommen, præmis 22).

41 Det følger imidlertid af sjette direktivs artikel 6, stk. 2, første afsnit, litra a), at når et gode, som er henvist til virksomheden, har givet ret til helt eller delvis fradrag af indgående moms, sidestilles dets anvendelse til brug for den afgiftspligtige person, hans personale eller til andre formål, som er virksomheden uvedkommende, med en tjenesteydelse, som udføres mod vederlag. Denne anvendelse, som således udgør en »afgiftspligtig transaktion« som omhandlet i direktivets artikel 17, stk. 2, beskattes i henhold til sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra c), på grundlag af de udgifter, som han har haft i forbindelse med tjenesteydelsen (jf. Charles og Charles-Tijmens-dommen, præmis 25, og Wollny-dommen, præmis 23).

42 En afgiftspligtig, der vælger at henvise en hel bygning til sin virksomhed, og som anvender en del af denne bygning til private formål, er berettiget til fradrag af den indgående moms, der er erlagt af de fulde omkostninger ved opførelsen af bygningen, og således tilsvarende forpligtet til at betale moms af de udgifter, der har været afholdt i forbindelse med denne anvendelse (Wollny-dommen, præmis 24).

43 Hvis den afgiftspligtige person derimod ved erhvervelsen af et investeringsgode vælger i det hele at henvise det til sin private formue eller kun at henvise en del til sin erhvervsvirksomhed, kan der ikke opstå nogen fradragsret for den del af godet, der er henvist til den private formue (jf. i denne retning dom af 11.7.1991, sag C-97/90, Lennartz, Sml. I, s. 3795, præmis 8 og 9, og af 21.4.2005, sag C-25/03, HE, Sml. I, s. 3123, præmis 43).

44 I en sådan situation vil en efterfølgende erhvervsmæssig anvendelse af den del af godet, der er henvist til den private formue, heller ikke medføre en fradragsret, eftersom sjette direktivs artikel 17, stk. 1, bestemmer, at fradragsretten indtræder, samtidig med, at den fradragsberettigede afgift forfalder. Der er ikke fastsat nogen berigtigelsesmekanisme herfor i gældende fællesskabsret, således som generaladvokaten har bemærket i punkt 50 i forslaget til afgørelse.

45 I tilfælde, hvor den blandede anvendelse af investeringsgoder ændrer sig med tiden, ville den fortolkning af sjette direktivs artikel 17, stk. 1, og 2, der er anlagt af Unabhängiger Finanzsenat og den østrigske regering, kunne medføre, at den afgiftspligtige ikke ville kunne fradrage den indgående moms i forbindelse med efterfølgende afgiftspligtig erhvervsmæssig anvendelse, selv om vedkommende oprindeligt havde til hensigt i det hele at henvise det omhandlede gode til sin virksomhed i forbindelse med efterfølgende transaktioner.

46 I en sådan situation ville den afgiftspligtige ikke være aflastet for hele afgiften vedrørende det gode, han anvender i forbindelse med sin økonomiske virksomhed, og beskattningen af den

pågældendes erhvervsmæssige virksomhed ville føre til en dobbelt afgiftsopkrævning, som er i strid med det princip om afgiftsneutralitet, der danner grundlaget for det fælles momssystem, som sjette direktiv er en del af (jf. i denne retning dom af 8.3.2001, sag C-415/98, Bakcsi, Sml. I, s. 1831, præmis 46, og HE-dommen, præmis 71).

47 Selv om det ville være muligt at tilbagebetale den indgående moms i opførelsesomkostninger efter en faktisk erhvervsmæssig udnyttelse af den del af bygningen, der oprindeligt blev anvendt til private formål, ville en økonomisk byrde belaste godet i det undertiden betragtelige tidsrum mellem de første investeringsomkostninger og den faktiske erhvervsmæssige benyttelse. Princippet om momsens neutralitet som afgiftsbyrde på virksomhederne nødvendiggør, at investeringsomkostningerne, der afholdes til brug for og med henblik på en virksomhed, betragtes som led i den økonomiske virksomhed, der med det samme giver ret til fradrag af den indgående moms. Fradragsordningen tilsigter helt at aflaste den afgiftspligtige for den moms, denne skylder eller har erlagt i forbindelse med hele sin afgiftsbelagte økonomiske virksomhed (jf. i denne retning dom af 14.2.1985, sag 268/83, Rompelman, Sml. s. 655, præmis 19 og 23).

48 I modsætning til det af Unabhängiger Finanzsenat og den østrigske regering anførte, medfører den af Domstolen anlagte fortolkning af sjette direktivs artikel 17, stk. 2, hverken en cirkelslutning, således som generaladvokaten også har bemærket i punkt 46 i forslaget til afgørelse, eller uoverensstemmelser.

49 Afgiftspligtige personer, der udelukkende udfører afgiftsfrie transaktioner, kan i henhold til denne bestemmelse ikke fratrække indgående moms og har derfor heller ikke nogen fradragsret for så vidt angår den private benyttelse af goder med blandet anvendelse.

50 Hvad angår de afgiftspligtige personer, der udfører såvel afgiftsfrie som afgiftspligtige transaktioner, er der heller ikke noget modsætningsforhold for så vidt angår forholdet mellem den private og den erhvervsmæssige anvendelse og den pro rata-sats, som er fastsat i sjette direktivs artikel 17, stk. 5.

51 Det fremgår nemlig af opbygningen af sjette direktivs artikel 17, at hvis den afgiftspligtige ved erhvervelsen af et investeringsgode vælger i det hele at henføre dette til sin virksomhed, kan den skyldige indgående moms øjeblikkeligt fratrækkes for så vidt angår den andel af momsen, der forholdsmæssigt svarer til beløbet for de afgiftspligtige transaktioner. Såfremt denne andel varierer med tiden, er der fastsat en berigtigelsesmekanisme i sjette direktivs artikel 20. Hvis anvendelsen af direktivets artikel 17 og 20 medfører en delvis fradragsret for momsen, kan den afgiftspligtige imidlertid ikke, som enhver anden afgiftspligtig, der udelukkende udfører afgiftspligtige transaktioner, undgå den gradvise momspålægning af den pågældendes private anvendelse af godet.

52 Det skal for det andet bemærkes, at det følger fast retspraksis, at en overtrædelse af det almindelige fællesskabsretlige ligebehandlingsprincip består i, at der på sammenlignelige situationer anvendes forskellige bestemmelser, eller at den samme bestemmelse anvendes på forskellige situationer (jf. dom af 7.5.1998, sag C-390/96, Lease Plan, Sml. I, s. 2553, præmis 34, og af 19.9.2000, sag C-156/98, Tyskland mod Kommissionen, Sml. I, s. 6857, præmis 84).

53 Det skal ligeledes bemærkes, at princippet om afgiftsneutralitet på momsområdet er udtryk for ligebehandlingsprincippet (dom af 8.6.2006, sag C-106/05, L.u.P., Sml. I, s. 5123, præmis 48 og den deri nævnte retspraksis, og af 10.4.2008, sag C-309/06, Marks & Spencer, Sml. I, s. 2283, præmis 49).

54 Domstolen har desuden allerede fastslået, at for så vidt som den private anvendelse et gode, der er henført til den afgiftspligtiges virksomhed, sidestilles med en tjenesteydelse mod

vederlag, har sjette direktivs artikel 6, stk. 2, første afsnit, litra a), for det første til formål at sikre ligebehandling mellem den afgiftspligtige, der har kunnet fradrage momsen ved købet eller opførelsen af godet, og den endelige forbruger, som køber godet og herved betaler moms, ved at forhindre, at førstnævnte opnår en uberettiget fordel i forhold til sidstnævnte, og for det andet at garantere en overensstemmelse mellem fradrag af indgående moms og opkrævningen af udgående afgift (jf. i denne retning Wollny-dommen, præmis 30-33).

55 Hvad angår den private benyttelse af et investeringsgode med blandet anvendelse kan det imidlertid godt, således som den forelæggende ret har anført, tænkes, at bestemmelsen ikke i sig selv sikrer ligebehandling mellem sådanne afgiftspligtige og ikke-afgiftspligtige personer eller andre afgiftspligtige, der erhverver lignende goder til private formål, og som følge heraf er forpligtet til øjeblikkeligt at betale det fulde momsbeløb. Det kan nemlig ikke udelukkes, at det formål, som er nævnt i denne doms præmis 47, om fuldstændig aflastning af den afgiftspligtige for den moms, denne skylder eller har erlagt i forbindelse med hele sin afgiftsbelagte økonomiske virksomhed, herunder enhver økonomisk byrde, der har belastet godet i tidsrummet mellem afholdelsen af investeringsomkostningerne og den faktiske erhvervsmæssige benyttelse, i medfør af ordningen i sjette direktivs artikel 17, stk. 1 og 2, og artikel 6, stk. 2, første afsnit, litra a), kan medføre en likviditetsmæssig fordel i forbindelse med disse afgiftspligtige personers private benyttelse af godet (jf. analogt Wollny-dommen, præmis 38).

56 En eventuel forskelsbehandling af afgiftspligtige og ikke-afgiftspligtige personer følger således af anvendelsen af princippet om afgiftsneutralitet, der for det første sikrer, at afgiftspligtige personer behandles lige. Denne eventuelle forskelsbehandling følger desuden af de afgiftspligtiges gennemførelse af deres økonomiske virksomhed som defineret i sjette direktivs artikel 4, stk. 2. Den hænger endelig sammen med den særlige status som afgiftspligtig, som følger af sjette direktiv, og som i henhold til artikel 21 bl.a. indebærer, at de er momspligtige, og at de skal opkræve momsen.

57 Eftersom der ifølge disse kendetegn sondres mellem situationen for afgiftspligtige personer og de ikke-afgiftspligtige personer, som ikke udøver en sådan økonomisk virksomhed, indebærer en eventuel forskelsbehandling, der er en følge af, at der anvendes forskellige bestemmelser på forskellige situationer, ikke en tilsidesættelse af ligebehandlingsprincippet.

58 Det samme gør sig gældende for så vidt angår en afgiftspligtig person, som i det hele har henført et investeringsgode til sin private formue, såfremt han ikke har til hensigt at anvende godet ved udøvelsen af sin økonomiske virksomhed, men vil anvende dette til private formål.

59 Denne bedømmelse kan ikke ændres for så vidt angår en afgiftspligtig person, der kun udfører afgiftsfrie transaktioner, eftersom vedkommende pålægges samme momsbyrde som den ikke-afgiftspligtige person og hans situation dermed i det væsentlige er den samme som sidstnævntes.

60 Hvad endelig angår afgiftspligtige personer, som udfører såvel fritagne som afgiftspligtige transaktioner, fremgår det af præmis 50 i denne dom, at de for hver enkelt kategori af deres økonomiske virksomhed såvel som for den private benyttelse af goder med blandet anvendelse behandles på nøjagtig samme måde som afgiftspligtige, der udelukkende udøver virksomhed, som er forbundet med en af disse virksomhedskategorier eller former for anvendelse.

61 Sjette direktivs artikel 17, stk. 2, litra a), og artikel 6, stk. 2, litra a), tilsidesætter således ikke det almindelige fællesskabsretlige ligebehandlingsprincip.

62 Heraf følger, at det første spørgsmål skal besvares med, at sjette direktivs artikel 17, stk. 2, litra a), og artikel 6, stk. 2, litra a), ikke er i strid med det almindelige fællesskabsretlige

ligebehandlingsprincip, for så vidt som bestemmelserne gennem ordningen om retten til fuldt og øjeblikkeligt fradrag af indgående moms på opførelsen af en ejendom med blandet anvendelse og den efterfølgende gradvise pålæggelse af moms for den private anvendelse af ejendommen indrømmer afgiftspligtige personer en likviditetsmæssig fordel sammenlignet med ikke-afgiftspligtige personer og med de afgiftspligtige personer, der udelukkende anvender deres ejendom til privat beboelse.

Det andet spørgsmål vedrørende kvalificeringen som statsstøtte af en likviditetsmæssig fordel, som følger af nationale foranstaltninger til gennemførelse af sjette direktivs artikel 17, stk. 2, litra a)

63 Med det andet spørgsmål spørger den forelæggende ret nærmere bestemt, om artikel 87 EF er til hinder for en national foranstaltning, der gennemfører sjette direktivs artikel 17, stk. 2, litra a), og som begrænser retten til at fradrage indgående moms til afgiftspligtige personer, som udfører afgiftsfrie transaktioner, med udelukkelse af dem, der udelukkende udfører afgiftsfrie transaktioner, for så vidt som denne nationale foranstaltning kan give en likviditetsmæssig fordel såsom den, der er påvist i forbindelse med det første spørgsmål, alene til de afgiftspligtige personer, der udfører afgiftspligtige transaktioner.

Indlæg for Domstolen

64 Sandra Puffer mener, at de afgiftspligtige personer, som udelukkende udfører afgiftspligtige transaktioner, og dem, der udfører såvel afgiftsfrie som afgiftspligtige transaktioner, samt dem, der kun udfører fritagne transaktioner, i realiteten befinder sig i samme situation. De kan nemlig alle vælge i det hele at henhøre godet med blandet anvendelse til deres virksomhed og at betale momsen efterfølgende for deres private anvendelse af godet i rater. Ifølge Sandra Puffer er der således ikke sket en tilsidesættelse af artikel 87 EF.

65 Unabhängiger Finanzsenat har gjort gældende, at eftersom sjette direktiv ikke giver ret til at fratrække den indgående moms af et gode med blandet anvendelse i forhold til omfanget af den private anvendelse heraf, er artikel 87 EF ikke tilsidesat.

66 Kommissionen har gjort gældende, at kvalificeringen af en foranstaltning som »statsstøtte« som omhandlet i artikel 87, stk. 1, EF kræver, at der er tale om en statslig foranstaltning, der begunstiger visse virksomheder i forhold til andre. Disse to betingelser er ikke opfyldt i den foreliggende sag, eftersom retten til fradrag af indgående moms følger direkte af sjette direktiv, og eftersom den fordel, som de pågældende opnår herved, følger af momssystemets opbygning.

Domstolens bemærkninger

67 I henhold til artikel 87, stk. 1, EF »er statsstøtte eller støtte, som ydes ved hjælp af statsmidler under enhver tænkelig form, og som fordrejer eller truer med at fordreje konkurrencevilkårene ved at begunstige visse virksomheder eller visse produktioner, uforenelig med fællesmarkedet i det omfang, den påvirker samhandelen mellem medlemsstaterne«.

68 Ifølge fast retspraksis skal alle betingelserne i traktatens artikel 87, stk. 1, EF være opfyldt, for at der kan være tale om »støtte« i denne bestemmelses forstand. Der skal således for det første være tale om en statslig foranstaltning eller støtte, som ydes ved hjælp af statsmidler. For det andet skal denne støtte kunne påvirke samhandelen mellem medlemsstater. For det tredje skal den give modtageren en fordel, og for det fjerde skal den fordreje eller true med at fordreje konkurrencevilkårene (dom af 1.7.2008, forenede sager C-341/06 P og C-342/06 P, Chronopost og La Poste/UFEX m.fl., endnu ikke trykt i Samling af Afgørelser, premis 121 og 122 og den deri nævnte retspraksis).

69 Retten til fradrag af indgående moms og den likviditetsmæssige fordel, som de afgiftspligtige personer, der udfører afgiftspligtige transaktioner, eventuelt kan aflede heraf, følger imidlertid direkte af sjette direktivs artikel 17, stk. 2, litra a), som medlemsstaterne er forpligtede til at gennemføre i nationale ret.

70 Som generaladvokaten har bemærket i punkt 70 i forslaget til afgørelse, indgår den begrænsning af fradragsretten for indgående moms, der udelukkende vedrører afgiftspligtige transaktioner, i det momssystem, der er fastsat i fællesskabsbestemmelserne, og de skal gennemføres på samme måde af alle medlemsstater. Kravet om, at der skal være tale om en statslig foranstaltning, er således ikke opfyldt, og artikel 87, stk. 1, EF finder derfor ikke anvendelse.

71 Heraf følger, uden at det er nødvendigt at undersøge de andre tre betingelser, at det andet spørgsmål skal besvares med, at artikel 87, stk. 1, EF skal fortolkes således, at den ikke er til hinder for en national foranstaltning, der gennemfører sjette direktivs artikel 17, stk. 2, litra a), og som begrænser retten til at fradrage indgående moms til afgiftspligtige personer, som udfører afgiftspligtige transaktioner, med udelukkelse af dem, der udelukkende udfører afgiftsfrie transaktioner, for så vidt som denne nationale foranstaltning kan give en likviditetsmæssig fordel alene til de afgiftspligtige personer, der udfører afgiftspligtige transaktioner.

Det tredje og fjerde spørgsmål vedrørende betingelserne for anvendelsen af sjette direktivs artikel 17, stk. 6

72 Med det tredje og fjerde spørgsmål, som skal behandles samlet, spørger den forelæggende ret nærmere bestemt, om undtagelsen i sjette direktivs artikel 17, stk. 6, finder anvendelse, når den nationale lovgiver ændrer en af de to overlappende nationale bestemmelser, der udelukker ret til fradrag af indgående moms, med en ordning, der ifølge den nationale lovgivers udtrykkelige hensigt skal opretholde undtagelsen, men som isoleret set tillader fradrag som følge af den nationale lovgivers urigtige fortolkning af fællesskabsretten.

Indlæg for Domstolen

73 Sandra Puffer har gjort gældende, at eftersom de tidligere bestemmelser havde til formål at udelukke fradrag, mens de nye bestemmelser vedrører henførelse eller ikke-henførelse af goder til virksomheden, er der med AbgÄG 1997 indført nye forvaltningstekniske regler, der fuldstændig adskiller sig fra de tidligere både hvad angår deres affattelse, anvendelse og virkning. Derfor er betingelserne i sjette direktivs artikel 17, stk. 6, ikke opfyldt.

74 Den omstændighed, at § 12, stk. 2, nr. 2, litra a), i UStG 1994 formelt set ikke blev ændret ved AbgÄG 1997, er irrelevant, eftersom den forelæggende rets fortolkning materielt set adskiller sig fra den tidligere fortolkning af bestemmelsen.

75 Unabhängiger Finanzsenat har gjort gældende, at eftersom sjette direktiv ikke giver ret til at fratrække den indgående moms af et gode med blandet anvendelse i forhold til omfanget af den private anvendelse, begrænser den østrigske lovgivning ikke retten til at fratrække den indgående moms yderligere, og derfor er sjette direktivs artikel 17, stk. 6, ikke relevant i den foreliggende sag.

76 Den østrigske regering har under retsmødet gjort gældende, at undtagelsen i sjette direktivs artikel 17, stk. 6, både finder anvendelse på § 12, stk. 2, nr. 1, og § 12, stk. 2, nr. 2, litra a), i UStG 1994.

77 Den har for det første gjort gældende, at disse to bestemmelser uafhængigt af hinanden

foreskriver udelukkelse af retten til at fradrage den indgående moms for de dele af en ejendom, der er bestemt til anvendelse til private formål.

78 Dernæst har den østrigske regering gjort gældende, at der ikke er foretaget nogen ændringer af § 12, stk. 2, nr. 2, litra a), i UStG 1994 efter ikrafttrædelsen af sjette direktiv.

79 Endelig er det dens opfattelse, at ændringerne af § 12, stk. 2, nr. 1, i UStG 1994 ved AbgÄG 1997 ikke har haft nogen virkning for så vidt angår anvendelsen af sjette direktivs artikel 17, stk. 6, idet den nationale lovgiver havde til hensigt at opretholde udelukkelsen af retten til at fradrage indgående moms af de dele af en ejendom, der anvendes til private boligformål.

80 Kommissionen har gjort gældende, at de ændringer, der er foretaget i henhold til AbgÄG 1997, hverken udvider eller indskrænker den i den tidligere lovgivning foreskrevne udelukkelse af momsfradrag, men at de fører til samme resultat, nemlig en udelukkelse af fradrag af momsen i forbindelse med opførelsen af ejendomme med blandet anvendelse, for så vidt som de anvendes til private formål.

81 Der er imidlertid forskel på den gamle og den nye lovgivningsmekanisme, selv om de fører til samme resultat. Eftersom den nye mekanismes grundtræk adskiller sig fra den gamle ordnings system, er det forkert at antage, at »gældende lovgivning« som omhandlet i sjette direktivs artikel 17, stk. 6, er opretholdt. Den nationale lovgivers eventuelle retsvildfarelse for så vidt angår foreneligheden af den nye mekanisme med sjette direktiv har i denne forbindelse ikke nogen betydning.

Domstolens bemærkninger

82 Det bemærkes, at sjette direktivs artikel 17, stk. 2, udtrykkeligt og præcist fastslår princippet om, at den afgiftspligtige kan fradrage den fakturerede moms for goder og tjenesteydelser, der er leveret til ham, for så vidt som disse goder og tjenesteydelser anvendes i forbindelse med hans afgiftspligtige transaktioner.

83 Princippet om retten til momsfradrag er ikke desto mindre underlagt undtagelsesbestemmelsen i sjette direktivs artikel 17, stk. 6, og særligt stk. 6, andet afsnit. Da ingen af de forslag, som Kommissionen har forelagt Rådet i medfør af sjette direktivs artikel 17, stk. 6, første afsnit, er blevet vedtaget af Rådet, kan medlemsstaterne således opretholde den lovgivning med hensyn til undtagelser fra fradragsretten, som var gældende på tidspunktet for sjette direktivs ikrafttræden (dom af 14.6.2001, sag C-345/99, Kommissionen mod Frankrig, Sml. I, s. 4493, præmis 19, og af 8.1.2002, sag C-409/99, Metropol og Stadler, Sml. I, s. 81, præmis 44).

84 Selv om det i princippet tilkommer den nationale ret at fastlægge indholdet af den lovgivning, der er gældende på en dato, som er fastsat i en fællesskabsretsakt, kan Domstolen levere bidrag til fortolkning af det fællesskabsbegreb, der udgør basis for anvendelsen af en fællesskabsretlig undtagelsesordning på national lovgivning, der er gældende på en given dato (dom af 24.5.2007, sag C-157/05, Holböck, Sml. I, s. 4051, præmis 40).

85 I denne forbindelse har Domstolen fastslået, at en national foranstaltning, der er vedtaget efter en således fastsat dato, ikke allerede af denne grund automatisk falder uden for den undtagelsesordning, der er indført ved den pågældende fællesskabsretsakt (Holböck-dommen, præmis 41). For så vidt som en medlemsstats bestemmelser ændrer anvendelsesområdet for de gældende undtagelser ved at reducere dette efter tidspunktet for sjette direktivs ikrafttræden, og samtidig hermed nærmer sig sjette direktivs formål, bør disse bestemmelser følgelig anses for dækket af undtagelsen i sjette direktivs artikel 17, stk. 6, andet afsnit, og de strider ikke mod direktivets artikel 17, stk. 2 (dommen i sagen Kommissionen mod Frankrig, præmis 22, og

Metropol og Stadler-dommen, præmis 45).

86 Nationale bestemmelser, hvorefter anvendelsesområdet for de gældende undtagelser udvides efter tidspunktet for sjette direktivs ikrafttræden, og som således fjerner sig fra direktivets formål, er derimod ikke en tilladt undtagelse i henhold til sjette direktivs artikel 17, stk. 6, andet afsnit, og strider mod direktivets artikel 17, stk. 2 (dom af 14.6.2001, sag C-40/00, Kommissionen mod Frankrig, Sml. I, s. 4539, præmis 17, og Metropol og Stadler-dommen, præmis 46).

87 Det skal i denne forbindelse bemærkes, at en bestemmelse, der i det væsentlige er identisk med den tidligere lovgivning, eller som alene lemper eller fjerner en hindring i den tidligere lovgivning for udøvelsen af rettigheder og friheder efter fællesskabsretten, er omfattet af undtagelsen i sjette direktivs artikel 17, stk. 6. Derimod kan en lovgivning, som hviler på andre principper end den tidligere lovgivning, og som indfører nye procedurer, ikke betragtes som lovgivning, der var gældende på den dato, der er angivet i den pågældende fællesskabsretsakt (jf. i denne retning dom af 11.9.2003, sag C-155/01, Cookies World, Sml. I, s. 8785, præmis 63, og analogt Holböck-dommen, præmis 41).

88 Sjette direktiv er for Republikken Østrig trådt i kraft på datoen for dennes tiltrædelse af Den Europæiske Union, dvs. den 1. januar 1995. Det er således denne dato, der er relevant med henblik på anvendelsen af sjette direktivs artikel 17, stk. 6, andet afsnit, for så vidt angår denne medlemsstat.

89 Den forelæggende ret har præciseret, at på tidspunktet for ikrafttrædelsen af sjette direktiv for Republikken Østrig indebar § 12, stk. 2, nr. 1, og § 12, stk. 2, nr. 2, litra a), i UStG 1994, at der kun blev indrømmet fradrag for momsen for den del af en bygning, der benyttes til erhvervsmæssige formål, og ikke for den del, der anvendes til private boligformål.

90 I henhold til den forelæggende ret fremgår det af § 12, stk. 2, nr. 1, i UStG 1994, at de ydelser, der var forbundet med opførelsen af bygningerne, efter at denne lovgivning var trådt i kraft, ikke ansås for at være bestemt for virksomheden, medmindre det vederlag, der skulle betales herfor, udgjorde drifts- eller erhvervsmæssige udgifter.

91 På tidspunktet for sjette direktivs ikrafttræden begrænsede østrigsk ret således i det væsentlige muligheden for at henføre en bygning med blandet anvendelse til en virksomhed til udelukkende at gælde de dele af ejendommen, der blev anvendt til erhvervsmæssige formål.

92 Den forelæggende ret har desuden anført, at AbgÄG 1997 på den ene side ændrede § 12, stk. 2, nr. 1, i UStG 1994 således, at ejendomme med blandet anvendelse i det hele kan henføres til virksomheden. På den anden side blev det i § 6, stk. 1, nr. 16, sammenholdt med § 6, stk. 2, og § 12, stk. 3, i UStG 1994 bestemt, at anvendelsen af en del af bygning til private boligformål udgør en »afgiftsfri transaktion« som omhandlet i sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), første afsnit, der udelukker muligheden for at foretage fradrag.

93 Det skal i denne forbindelse fastslås, at selv om det ikke kan udelukkes, at der med den gamle og den nye lovgivning i det væsentlige opnås samme resultater, hviler de imidlertid på forskellige principper, og de har indført nye procedurer, hvilket bevirker, at den senere lovgivning ikke kan betragtes som lovgivning, der var gældende på den dato, hvor sjette direktiv trådte i kraft.

94 Det er i denne henseende uden betydning, om den nationale lovgiver baserede ændringen på en rigtig eller forkert fortolkning af fællesskabsretten, således som generaladvokaten har anført i punkt 77 i forslaget til afgørelse.

95 Hvad endelig angår spørgsmålet om, hvorvidt AbgÄG 1997's ændring af § 12, stk. 2, nr. 1, i

UStG 1994 ligeledes påvirker anvendelsen af sjette direktivs artikel 17, stk. 6, andet afsnit, på § 12, stk. 2, nr. 2, litra a), i UStG 1994, som ikke har været genstand for nogen lovændringer, skal det bemærkes, at svaret afhænger af, om disse nationale bestemmelser er indbyrdes afhængige, eller om de har en selvstændig karakter.

96 Hvis § 12, stk. 2, nr. 2, litra a), i UStG 1994 ikke kan anvendes uafhængigt af § 12, stk. 2, nr. 1, vil en uforenelighed af nr. 1 ligeledes gøre sig gældende for så vidt angår nr. 2, litra a). Hvis der derimod er tale om en bestemmelse, der kan anvendes selvstændigt, og som var gældende ved ikrafttrædelsen af sjette direktiv, og som ikke efterfølgende er blevet ændret, finder undtagelsen i sjette direktivs artikel 17, stk. 6, andet afsnit, anvendelse.

97 Det tilkommer den nationale ret at fastlægge rækkevidden af de omhandlede nationale bestemmelser.

98 Herefter skal tredje og fjerde spørgsmål besvares med, at undtagelsen i sjette direktivs artikel 17, stk. 6, skal fortolkes således, at den i bestemmelsen omhandlede undtagelse ikke finder anvendelse på en national bestemmelse, som ændrer en lovgivning, der var gældende på tidspunktet for direktivets ikrafttrædelse, og som hviler på andre principper end den tidligere lovgivning, og som indfører nye procedurer. Det er i denne henseende uden betydning, om den nationale lovgiver baserede lovændringen på en rigtig eller forkert fortolkning af fællesskabsretten. Spørgsmålet om, hvorvidt en sådan ændring af en national bestemmelse i forhold til anvendelsen af sjette direktivs artikel 17, stk. 6, andet afsnit, også har betydning for en anden national bestemmelse, afhænger af, om disse nationale bestemmelser er indbyrdes afhængige, eller om de har en selvstændig karakter, hvilket det tilkommer den nationale ret at afgøre.

Sagens omkostninger

99 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Tredje Afdeling) for ret:

1) **Artikel 17, stk. 2, litra a), og artikel 6, stk. 2, litra a), i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, er ikke i strid med det almindelige fællesskabsretlige ligebehandlingsprincip, for så vidt som bestemmelserne gennem ordningen om retten til fuldt og øjeblikkeligt fradrag af indgående merværdiafgift på opførelsen af en ejendom med blandet anvendelse og den efterfølgende gradvise pålæggelse af merværdiafgift af den private beboelse af ejendommen indrømmer afgiftspligtige personer en likviditetsmæssig fordel sammenlignet med ikke-afgiftspligtige personer og med de afgiftspligtige personer, der udelukkende anvender deres ejendom til privat beboelse.**

2) **Artikel 87, stk. 1, EF skal fortolkes således, at den ikke er til hinder for en national foranstaltning, der gennemfører artikel 17, stk. 2, litra a), i sjette direktiv 77/388, og som begrænser retten til at fradrage indgående moms til afgiftspligtige personer, som udfører afgiftspligtige transaktioner, med udelukkelse af dem, der udelukkende udfører afgiftsfrie transaktioner, for så vidt som denne nationale foranstaltning kan give en likviditetsmæssig fordel alene til de afgiftspligtige personer, der udfører afgiftspligtige transaktioner.**

3) **Artikel 17, stk. 6, i sjette direktiv 77/388 skal fortolkes således, at den i bestemmelsen omhandlede undtagelse ikke finder anvendelse på en national bestemmelse, som ændrer en lovgivning, der var gældende på tidspunktet for direktivets ikrafttrædelse, og som hviler**

på andre principper end den tidligere lovgivning, og som indfører nye procedurer. Det er i denne henseende uden betydning, om den nationale lovgiver baserede lovændringen på en rigtig eller forkert fortolkning af fællesskabsretten. Spørgsmålet om, hvorvidt en sådan ændring af en national bestemmelse i forhold til anvendelsen af artikel 17, stk. 6, andet afsnit, i sjette direktiv 77/388 også har betydning for en anden national bestemmelse, afhænger af, om disse nationale bestemmelser er indbyrdes afhængige, eller om de har en selvstændig karakter, hvilket det tilkommer den nationale ret at afgøre.

Underskrifter

* Processprog: tysk.