

Mål C-460/07

Sandra Puffer

mot

Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz

(begäran om förhandsavgörande från Verwaltungsgerichtshof (Österrike))

”Sjätte mervärdesskattedirektivet – Artikel 17.2 och 17.6 – Avdragsrätt för ingående mervärdesskatt – Kostnader för uppförandet av en byggnad som har hänförts till en skattskyldigs rörelsetillgångar – Artikel 6.2 – Användning av en del av byggnaden för privat bruk – Ekonomisk fördel i förhållande till icke-skattskyldiga – Likabehandling – Statligt stöd enligt artikel 87 EG – Undantag från avdragsrätten”

Sammanfattning av domen

1. *Bestämmelser om skatter och avgifter – Harmonisering av lagstiftning – Omsättningsskatt – Gemensamt system för mervärdesskatt – Avdrag för ingående mervärdesskatt – Anläggningstillgång som helt eller delvis hänförts till den skattskyldiges privata tillgångar*

(Rådets direktiv 77/388, artikel 17)

2. *Bestämmelser om skatter och avgifter – Harmonisering av lagstiftning – Omsättningsskatt – Gemensamt system för mervärdesskatt – Avdrag för ingående mervärdesskatt – Uppförande av en byggnad för kombinerad användning*

(Rådets direktiv 77/388, artiklarna 6.2 a och 17.2 a)

3. *Stöd som ges av en medlemsstat – Begrepp*

(Artikel 87.1 EG)

4. *Bestämmelser om skatter och avgifter – Harmonisering av lagstiftning – Omsättningsskatt – Gemensamt system för mervärdesskatt – Avdrag för ingående mervärdesskatt – Undantag från avdragsrätten – Medlemsstaternas möjlighet att behålla undantag som gällde när det sjätte direktivet trädde i kraft*

(Rådets direktiv 77/388, artikel 17.6)

1. En skattskyldig som har valt att helt och hållet låta en byggnad ingå i sin rörelses tillgångar och som använder en del av byggnaden för privat bruk har dels rätt att göra avdrag för den ingående mervärdesskatten från kostnaderna för byggnadens uppförande, dels en motsvarande skyldighet att betala mervärdesskatt för de kostnader som den privata användningen har medfört. Om den skattskyldige i stället väljer att vid förvärvet av en anläggningstillgång hänföra denna i sin helhet till sina privata tillgångar, eller att endast delvis hänföra den till sin yrkesmässiga verksamhet, kan inte någon avdragsrätt uppkomma avseende den del som hänförts till de privata tillgångarna. I ett sådant fall kan inte avdrag medges för den del av tillgången som har hänförts till de privata tillgångarna när den senare används i den yrkesmässiga verksamheten, eftersom det i artikel 17.1 i sjätte direktivet om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande

omsättningsskatter fastställs att avdragsrätt inträder samtidigt som skattskyldigheten för avdragsbeloppet. Någon jämningsmöjlighet i denna mening föreskriv inte i den aktuella gemenskapslagstiftningen.

(se punkterna 42–44)

2. Artiklarna 6.2 a och 17.2 a i sjätte direktivet om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter strider inte mot den allmänna gemenskapsrättsliga principen om likabehandling, i den del som skattskyldiga genom dessa bestämmelser kan dra nytta av en likviditetsfördel i förhållande till icke-skattskyldiga och skattskyldiga som endast använder sin egendom som privatbostad, vilken uppkommer genom den rättsliga mekanismen avseende full och omedelbar avdragsrätt för ingående mervärdesskatt som ska betalas för uppförande av byggnad för kombinerad användning, med efterföljande uppdelad mervärdesbeskattnings av det privata bruket av denna byggnad.

Det är möjligt, vad avser det privata bruket av en anläggningstillgång för kombinerad användning, att artikel 6.2 första stycket a i sjätte direktivet i sig inte ger någon garanti för likabehandling mellan skattskyldiga och icke-skattskyldiga samt andra skattskyldiga som förvärvar egendom för privat bruk av samma slag, och som av denna anledning är skyldiga att omedelbart erlägga hela kostnaden för mervärdesskatt. Det kan nämligen inte uteslutas att syftet att, genom den mekanism som föreskrivs i artikel 17.1 och 17.2 samt i artikel 6.2 första stycket a i sjätte direktivet, helt befria de skattskyldiga från belastningen av den mervärdesskatt som de är skyldiga att betala eller har betalat inom ramen för sina skattepliktiga ekonomiska verksamheter, däribland den finansiella börda som belastar egendom under tiden mellan investeringsutgifterna och det faktiska yrkesmässiga utnyttjandet, kan ge upphov till en likviditetsfördel avseende dessa skattskyldigas privata bruk av egendomen. Det är möjligt, vad avser det privata bruket av en anläggningstillgång för kombinerad användning, att bestämmelsen i sig inte ger någon garanti för likabehandling mellan skattskyldiga och icke-skattskyldiga samt andra skattskyldiga som förvärvar egendom för privat bruk av samma slag, och som av denna anledning är skyldiga att omedelbart erlägga hela kostnaden för mervärdesskatt. Det kan nämligen inte uteslutas att det syfte som det har erinrats om i punkt 47 ovan, nämligen att, genom den mekanism som föreskrivs i artikel 17.1 och 17.2 samt i artikel 6.2 första stycket a i sjätte direktivet, helt befria de skattskyldiga från belastningen av den mervärdesskatt som de är skyldiga att betala eller har betalat inom ramen för sina skattepliktiga ekonomiska verksamheter, däribland den finansiella börda som belastar egendom under tiden mellan investeringsutgifterna och det faktiska yrkesmässiga utnyttjandet, kan ge upphov till en likviditetsfördel avseende dessa skattskyldigas privata bruk av egendomen. Eftersom det föreligger en sådan skillnad mellan situationen för skattskyldiga och icke-skattskyldiga, som inte utövar någon sådan ekonomisk verksamhet, beror en eventuell skillnad i behandling på att olika bestämmelser tillämpas på icke-jämförbara situationer, vilket betyder att principen om likabehandling inte åsidosätts. Detsamma gäller vad avser en skattskyldig som i sin helhet har hänfört en anläggningstillgång till sina privata tillgångar, eftersom denne inte har för avsikt att använda denna tillgång i sina ekonomiska aktiviteter utan för privat bruk. Bedömningen blir inte annorlunda för en skattskyldig som endast genomför transaktioner som är undantagna från skatteplikt. En sådan skattskyldig belastas nämligen av samma kostnad för mervärdesskatt som en icke-skattskyldig. Dess ställning är således i huvudsak likställd med en icke-skattskyldigs.

(se punkterna 55–59, 62 och punkt 1 i domslutet)

3. Artikel 87.1 EG ska tolkas så, att artikeln inte utgör hinder för en nationell bestämmelse, som antagits för att införliva artikel 17.2 a i sjätte direktivet om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter, och som föreskriver att avdragsrätt för ingående mervärdesskatt begränsas till skattskyldiga som genomför skattepliktiga transaktioner,

och utesluter skattskyldiga som endast genomför transaktioner som är undantagna från skatteplikt, på så sätt att denna nationella åtgärd endast ger skattskyldiga som genomför skattepliktiga transaktioner en möjlighet att dra nytta av en sådan likviditetsfördel.

Begränsningen av avdragsrätten för ingående mervärdesskatt till skattepliktiga transaktioner är nämligen en väsentlig del av mervärdesskattesystemet, som har införts genom gemenskapsrättsliga harmoniseringsåtgärder och som ska införlivas på samma sätt av varje medlemsstat. Villkoret avseende en statlig åtgärd är inte uppfyllt och artikel 87.1 EG är inte tillämplig.

(se punkterna 70–71 och punkt 2 i domslutet)

4. Artikel 17.6 i sjätte direktivet 77/388 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter ska tolkas så, att en nationell bestämmelse som ändrar en lagstiftning som gällde när detta direktiv trädde i kraft och som grundar sig på en annan logik än den som ligger till grund för den äldre lagstiftningen, och som dessutom innebär att nya förfaranden införs, inte omfattas av det undantag som föreskrivs i artikeln. Det har i detta avseende ingen betydelse om den nationella lagstiftaren gjorde ändringen av den äldre lagstiftningen på grund av en riktig eller oriktig tolkning av gemenskapsrätten. Svaret på frågan huruvida en sådan ändring av en nationell bestämmelse även inverkar på en annan nationell bestämmelse, vad avser tillämpligheten av artikel 17.6 andra stycket i sjätte direktiv 77/388, är avhängigt frågan huruvida de nationella bestämmelserna är ömsesidigt beroende av varandra eller om de är självständiga, vilket det ankommer på den nationella domstolen att avgöra.

(se punkt 98 och punkt 3 i domslutet)

DOMSTOLENS DOM (tredje avdelningen)

den 23 april 2009 (*)

”Sjätte mervärdesskattedirektivet – Artikel 17.2 och 17.6 – Avdragsrätt för ingående mervärdesskatt – Kostnader för uppförandet av en byggnad som har hänförts till en skattskyldigs rörelsetillgångar – Artikel 6.2 – Användning av en del av byggnaden för privat bruk – Ekonomisk fördel i förhållande till icke-skattskyldiga – Likabehandling – Statligt stöd enligt artikel 87 EG – Undantag från avdragsrätten”

I mål C-460/07,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 234 EG, framställd av Verwaltungsgerichtshof (Österrike) genom beslut av den 24 september 2007, som inkom till domstolen den 11 oktober 2007, i målet

Sandra Puffer

mot

Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz,

meddelar

DOMSTOLEN (tredje avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden A. Rosas samt domarna J.N. Cunha Rodrigues, J. Klučka, P. Lindh och A. Arabadjiev (referent),

generaladvokat: E. Sharpston,

justitiesekreterare: handläggaren B. Fülöp,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 16 oktober 2008,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- S. Puffer, genom F. Schubert och W.-D. Arnold, Rechtsanwälte, samt av C. Prodinger, Steuerberater,
- Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz, genom T. Krumenacker, i egenskap av ombud,
- Österrikes regering, genom J. Bauer, i egenskap av ombud,
- Europeiska gemenskapernas kommission, genom K. Gross och D. Triantafyllou, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 11 december 2008 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

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

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Sandra Puffer och Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz (skattemyndigheten i Linz, nedan kallad Unabhängiger Finanzsenat), avseende avdragsrätt för ingående mervärdesskatt som erlagts under åren 2002 och 2003 för kostnader för uppförandet av en byggnad som i sin helhet har hänförs till Sandra Puffers rörelsetillgångar, men som delvis använts för privat bruk.

Tillämpliga bestämmelser

Gemenskapslagstiftningen

3 I artikel 2 i sjätte direktivet föreskrivs att "[m]ervärdesskatt skall betalas för ... leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium av en skattskyldig person i denna egenskap".

4 I artikel 4.1 och 4.2 i sjätte direktivet föreskrivs följande:

"1. Med 'skattskyldig person' avses varje person som självständigt någonstans bedriver någon form av ekonomisk verksamhet som anges i punkt 2, oberoende av syfte eller resultat.

2. De former av ekonomisk verksamhet som avses i punkt 1 skall omfatta alla verksamheter av producenter, återförsäljare och personer som tillhandahåller tjänster, däribland gruvdrift och jordbruksverksamhet och verksamhet inom fria yrken. Utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav skall likaså betraktas som ekonomisk verksamhet."

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

6 Enligt artikel 11 A 1 c i sjätte direktivet utgörs, när det gäller sådana tillhandahållanden som avses i artikel 6.2, beskattningsunderlaget av "[d]en skattskyldiges hela kostnad för att tillhandahålla tjänsterna".

7 I enlighet med artikel 13 B b första stycket i sjätte direktivet ska medlemsstaterna undanta "[u]tarrendering och uthyrning av fast egendom", med förbehåll för vissa undantag som inte är relevanta i förevarande fall.

8 I artikel 17 i sjätte direktivet, i dess lydelse enligt rådets direktiv 95/7/EG av den 10 april 1995 (EGT L 102, s. 18), föreskrivs följande:

"1. Avdragsrätten inträder samtidigt som skattskyldigheten för avdragsbeloppet.

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

a) Mervärdesskatt som förfaller till betalning eller betalats inom landets territorium avseende varor eller tjänster som tillhandahållits, eller kommer att tillhandahållas, till honom av en annan skattskyldig person.

...

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

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

...

6. Inom fyra år efter det att detta direktiv har trätt i kraft skall rådet enhälligt på kommissionens förslag besluta vilka utgifter som inte skall berättiga till avdrag av mervärdesskatt. Mervärdesskatt skall under inga förhållanden vara avdragsgill på utgifter som inte strikt är rörelseutgifter, t.ex. sådana som hänför sig till lyxartiklar, nöjen eller underhållning.

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.

...”

9 I artikel 20 i sjätte direktivet, i dess lydelse enligt rådets direktiv 95/7/EG av den 10 april 1995 (EGT L 102, s. 18), föreskrivs följande:

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

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

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

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

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

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

Den nationella lagstiftningen

10 I 12 § 2 punkterna 1 och 2 a i 1994 års lag om omsättningsskatt (Umsatzsteuergesetz 1994, BGBl. 663/1994) (nedan kallad UStG 1994), som var i kraft vid den tidpunkt som Republiken Österrike anslöt sig till Europeiska unionen, det vill säga den 1 januari 1995, föreskrevs följande:

”1. Leveranser eller tillhandahållande av andra tjänster som har samband med förvärv, uppförande eller underhåll av byggnader anses endast ske för rörelseändamål i den mån vederlag därför utgör driftskostnader eller kostnader för intäkternas förvärvande enligt reglerna om inkomstskatt.

2. Varor och tjänster ska inte anses ha levererats eller tillhandahållits för rörelseändamål när

a) vederlaget inte till största delen utgörs av avdragsgilla utgifter (kostnader), i den mening som avses i 20 § 1 punkterna 1–5 i 1988 års inkomstskattelag (Einkommensteuergesetz (1988), BGBl. 400/1988), eller i 8 § 2 och i 12 § 1 punkterna 1–5 i 1988 års lag om bolagsskatt (Körperschaftsteuergesetz (1988), BGBl. 401/1988).”

11 Av beslutet om hänskjutande framgår att det, i 20 § 1 punkterna 1–5 i 1988 års inkomstskattelag, föreskrevs att avdrag för privata utgifter, däribland kostnader för bostad, undantogs från den skattepliktiga inkomsten. Vidare framgår att detta medförde att avdrag för mervärdesskatt enligt 12 § 2 punkterna 1 och 2 a UStG 1994 endast beviljades för den del av byggnaden som användes i den yrkesmässiga verksamheten, och inte för den del som användes som privatbostad.

12 Genom lagen om ändring av skattelagstiftningen för år 1997 (Abgabenänderungsgesetz 1997, BGBl. I, 9/1998, nedan kallad AbgÄG 1997) ändrades för det första 12 § 2 punkt 1 UStG 1994 på så sätt, att byggnader för kombinerad användning i sin helhet kunde hänföras till rörelsens tillgångar. För det andra föreskrevs i 6 § 1 punkt 16 jämförd med 6 § 2 och 12 § 3 UStG 1994 att användningen av delar av en byggnad som privatbostad utgör en ”undantagen transaktion”, i den mening som avses i artikel 13 B b första stycket i sjätte direktivet, som sålunda inte är avdragsgill.

13 Av beslutet om hänskjutande framgår att den österrikiska lagstiftaren genom dessa ändringar, utan att inskränka möjligheten att i sin helhet hänföra en byggnad med kombinerad användning till rörelsens tillgångar, såsom följer av domstolens dom av den 8 maj 2003 i mål C-269/00, Seeling (REG 2003, s. I-4101), ville bibehålla undantaget från avdrag för mervärdesskatt för de delar av en byggnad som används som privatbostad.

Twisten vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

14 Under perioden mellan november månad 2002 och juni månad 2004 lät Sandra Puffer uppföra ett enfamiljshus med swimmingpool. Från och med år 2003 använde hon denna byggnad som privatbostad, med undantag för en del, motsvarande 11 procent av bostadsytan, som hon hyrde ut för yrkesmässigt ändamål.

15 Sandra Puffer hänförde byggnaden i sin helhet till rörelsens tillgångar, och yrkade avdrag för hela den ingående mervärdesskatt som fakturerades för uppförandet av byggnaden.

16 Genom omprövningsbeslut avseende mervärdesskatt för åren 2002 och 2003 medgav Finanzamt (skattemyndigheten), för det första, inte avdrag för den skatt som hade erlagts för uppförandet av swimmingpoolen. Vad beträffar övriga kostnader för uppförandet medgavs, för det andra, endast avdrag för ingående mervärdesskatt i den utsträckning byggnaden användes för yrkesmässigt ändamål, det vill säga med 11 procent.

17 Sandra Puffer överklagade besluten till Unabhängiger Finanzsenat. Unabhängiger Finanzsenat ogillade överklagandet, bland annat med hänvisning till att det i den nationella lagstiftningen, vid tidpunkten för ikraftträdandet av det sjätte direktivet i Republiken Österrike, föreskrevs ett undantag från avdragsrätt för ingående mervärdesskatt, för kostnader hänförliga till uppförandet av de delar av en byggnad som användes som privatbostad. Vidare hänvisades till att den nationella lagstiftaren inte hade avstått från möjligheten, enligt artikel 17.6 i sjätte direktivet, att behålla detta undantag.

18 Sandra Puffer överklagade därefter detta beslut till Verwaltungsgerichtshof. Hon gjorde för det första gällande att det enligt domstolens rättspraxis är möjligt att göra fullt avdrag för

mervärdesskatt när en vara i sin helhet hänförs till rörelsens tillgångar. För det andra gjorde hon gällande att villkoren som föreskrivs i artikel 17.6 i sjätte direktivet, enligt vilken medlemsstaterna får behålla det undantag från avdragsrätten som gällde när det sjätte direktivet trädde i kraft, inte var uppfyllda i förevarande fall.

19 Den hänskjutande domstolen konstaterade att det i den österrikiska lagstiftningen inte medges fullt och omedelbart avdrag för mervärdesskatt som hänför sig till sådana kostnader för uppförande av fast egendom för kombinerad användning som i sin helhet hänförts till en rörelsens tillgångar och att detta strider mot artikel 17.2 i sjätte direktivet. Den hänskjutande domstolen ifrågasatte därefter denna bestämmelses överensstämmelse med den allmänna gemenskapsrättsliga principen om likabehandling.

20 Den hänskjutande domstolen påpekade att den aktuella lagstiftningen medför att fullt och omedelbart avdrag för mervärdesskatt ska beviljas för kostnader avseende uppförande av sådan fast egendom för kombinerad användning och att detsamma gäller för senare mervärdesbeskattning, fördelad på 10 år, för utgifter som avser den del av byggnaden som används som privatbostad, och att detta leder till att den skattskyldige beviljas "en kredit utan ränta" för denna tidsperiod. Detta kan inte icke-skattskyldiga dra fördel av.

21 Följaktligen frågade sig den hänskjutande domstolen om den likviditetsfördel som följer därav, vilken beräknas uppgå till 5 procent av nettokostnaderna för uppförandet av den del av byggnaden som används för privat bruk, medför att skattskyldiga och icke-skattskyldiga behandlas olika. Den hänskjutande domstolen frågade sig även om det görs skillnad, bland skattskyldiga, mellan de skattskyldiga som uppför en byggnad enkom för privat bruk och dem som uppför en byggnad som delvis används i deras rörelse.

22 Den hänskjutande domstolen frågade sig dessutom huruvida denna likviditetsfördel, som erbjuds de skattskyldiga som genomför skattepliktiga transaktioner men inte dem som endast genomför transaktioner som är undantagna från skatteplikt, kan utgöra statligt stöd enligt artikel 87 EG, när likviditetsfördelen följer av nationella bestämmelser som antogs för att införliva sjätte direktivet och när dessa två kategorier av skattskyldiga befinner sig i en konkurrenssituation.

23 Den hänskjutande domstolen frågade sig slutligen om den nationella lagstiftningen, som utesluter avdrag för ingående mervärdesskatt, omfattas av artikel 17.6 i sjätte direktivet, såsom Unabhängiger Finanzsenat gjorde gällande, trots de ändringar som AbgÄG 1997 har medfört.

24 Mot denna bakgrund beslutade Verwaltungsgerichtshof att vilandeförklara målet och att ställa följande tolkningsfrågor till domstolen:

"1. Strider sjätte direktivet ... och särskilt dess artikel 17 mot grundläggande rättigheter i gemenskapsrätten (den gemenskapsrättsliga principen om likabehandling), eftersom direktivet leder till att skattskyldiga 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 har möjlighet att förvärva bostäder för privat bruk, som de i viss utsträckning använder i sin rörelse, cirka 5 procent billigare än andra skattskyldiga, som inte i någon utsträckning använder sin privatbostad i rörelsen?

2. Innebär de nationella bestämmelser som antagits för att införliva sjätte direktivet, och särskilt artikel 17 i detta direktiv, ett åsidosättande av artikel 87 EG, eftersom de innebär att skattskyldiga som genomför skattepliktiga transaktioner, men inte skattskyldiga som genomför transaktioner som är undantagna från skatteplikt, kan dra nytta av den fördel som anges i fråga 1 avseende byggnader som skattskyldiga använder för privat bruk?

3. Har artikel 17.6 i sjätte direktivet fortfarande rättsverkningar, om den nationella lagstiftaren har ändrat en nationell bestämmelse om undantag från avdragsrätt i den nationella lagstiftningen (i förevarande fall 12 § 2 punkt 1 UStG 1994), ... som kunde grunda sig på artikel 17.6 i sjätte direktivet, i det uttryckliga syftet att behålla detta undantag, när det framgår av den nationella lagen UStG att undantaget från avdragsrätt kvarstår men den nationella lagstiftaren emellertid, på grund av en felaktig tolkning av gemenskapsrätten (närmare bestämt av artikel 13 B b i sjätte direktivet), som har upptäckts först i efterhand, har antagit en bestämmelse som, betraktad för sig (enligt den tolkning av artikel 13 B b i sjätte direktivet som fastställts i domen i det ovannämnda målet Seeling), tillåter avdrag enligt gemenskapsrätten?

4. Om den tredje frågan besvaras nekande:

Kan den rättsverkan som ett undantag från avdragsrätten (i förevarande fall 12 § 2 punkt 2 a UStG 1994) tillerkänns, enligt standstill-klausulen ... i artikel 17.6 i sjätte direktivet, begränsas, om den nationella lagstiftaren ändrar en av två överlappande nationella bestämmelser om undantag från avdragsrätt [närmare bestämt 12 § 2 punkt 2 a UStG 1994 och 12 § 2 punkt 1 UStG 1994] och sedan slutgiltigt underlåter att gå vidare på grund av att lagstiftaren har gjort en felaktig rättslig bedömning?"

Prövning av tolkningsfrågorna

Den första tolkningsfrågan: Huruvida artikel 17.2 a i sjätte direktivet är förenlig med den allmänna gemenskapsrättsliga principen om likabehandling

25 Den hänskjutande domstolen har ställt den första frågan för att få klarhet i huruvida artiklarna 17.2 a och 6.2 a i sjätte direktivet strider mot den allmänna gemenskapsrättsliga principen om likabehandling, eftersom de skattskyldiga genom dessa bestämmelser kan dra nytta av en likviditetsfördel i förhållande till icke-skattskyldiga och skattskyldiga som endast använder sin egendom som privatbostad, vilken uppkommer genom den rättsliga mekanismen avseende full och omedelbar avdragsrätt för ingående mervärdesskatt som ska betalas för uppförande av byggnad för kombinerad användning, med efterföljande uppdelad mervärdesbeskattning av det privata bruket av denna byggnad.

Yttranden som har inkommit till domstolen

26 Sandra Puffer har gjort gällande att en näringsidkare kan välja huruvida en tillgång för kombinerad användning i sin helhet ska hänföras till rörelsens tillgångar, i syfte att bevara möjligheten att dra av den ingående mervärdesskatt som ska betalas när tillgången därefter används, i större utsträckning, i den yrkesmässiga verksamheten.

27 Enligt Sandra Puffer medges nämligen inte längre avdrag för ingående mervärdesskatt i sjätte direktivet när tillgången inledningsvis används för privat bruk, även om det endast sker till viss del, och denna egendom senare hänförs till rörelsens tillgångar. Det följer av sjätte direktivets system att fullt och omedelbart avdrag kan göras för mervärdesskatt, med efterföljande uppdelad mervärdesbeskattning av det privata bruket av tillgången. Domstolen har i sin rättspraxis visat att den är medveten om följderna av detta system. Sandra Puffer menar följaktligen att det inte finns

anledning att ifrågasätta systemets förenlighet med den allmänna gemenskapsrättsliga principen om likabehandling.

28 Unabhängiger Finanzsenat har påpekat att det i artikel 17.2 a i sjätte direktivet endast medges avdrag för ingående mervärdesskatt eftersom näringsidkaren använder varorna eller tjänsterna i samband med skattepliktiga transaktioner. Av detta följer, enligt Unabhängiger Finanzsenat, att sjätte direktivet inte medger avdragsrätt för den del av en tillgång som används för privat bruk.

29 Enligt Unabhängiger Finanzsenat ska nämligen det avdrag som kan medges, i enlighet med den klara ordalydelsen i artikel 17.2 a i sjätte direktivet, först fastställas, varvid hänsyn ska tas till i hur stor utsträckning tillgången används i samband med skattepliktiga transaktioner. Det är endast efter att detta har fastställts som det ska prövas huruvida användandet för privat bruk av en del av byggnaden, som inledningsvis har använts i samband med skattepliktiga transaktioner, ska behandlas som tillhandahållande av en tjänst mot vederlag enligt artikel 6.2 a i sjätte direktivet.

30 Enligt Unabhängiger Finanzsenat kan följaktligen varken det faktum att en tillgång hänförs till en rörelses tillgångar eller att en person anses vara näringsidkare, i sig, medföra rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt. Här är det nämligen endast fråga om två villkor bland flera som ska vara uppfyllda.

31 Unabhängiger Finanzsenat menar att om man anser att det är tillräckligt med dessa två villkor, leder detta till ett cirkelresonemang och till systematiska motsägelser som inte överensstämmer med sjätte direktivets system. Unabhängiger Finanzsenat har härvid påpekat att näringsidkare som endast genomför transaktioner som är undantagna från skatteplikt, och som följaktligen i princip inte kan dra av någon ingående mervärdesskatt, emellertid kan yrka avdrag för sitt privata bruk av den egendom som är föremål för ett kombinerat användande.

32 Unabhängiger Finanzsenat har även påpekat att näringsidkare som delvis genomför transaktioner som är undantagna från skatteplikt och delvis genomför skattepliktiga transaktioner endast kan dra av mervärdesskatt för den andel som kan hänföras till deras skattepliktiga transaktioner, i enlighet med artikel 17.5 i sjätte direktivet. Denna andel kan emellertid skilja sig betydligt från förhållandet mellan användningen för privat bruk och den yrkesmässiga användningen.

33 Vid förhandlingen anslöt sig den österrikiska regeringen till Unabhängiger Finanzsenats tolkning av artikel 17.2 a i sjätte direktivet. Denna regering anser nämligen att det enligt ordalydelsen i denna bestämmelse endast medges avdrag för den del av en tillgång som används för skattepliktiga transaktioner, och inte för den del som används för privat bruk. Regeringen menar slutligen att det saknas anledning att besvara den första frågan, eftersom denna tolkning medför att det inte uppstår något problem avseende likabehandling.

34 Enligt kommissionen har den skattskyldige möjlighet att i sin helhet hänföra en tillgång för kombinerad användning till rörelsens tillgångar. Kommissionen menar att denna möjlighet grundar sig på principen om skatteneutralitet, som har till syfte att säkerställa fritt utövande av ekonomisk verksamhet utan hinder. Den motsvarande skyldigheten för de skattskyldiga, att betala mervärdesskatt för de kostnader som det privata bruket av tillgången har medfört, vilket behandlas som en tjänst mot vederlag, avser just att säkerställa likabehandling av skattskyldiga och icke-skattskyldiga.

35 Kommissionen har anfört att den obetydliga likviditetsfördel som kan uppkomma för skattskyldiga inom detta system har sin grund i deras ekonomiska aktivitet och deras rättsliga ställning, som innebär att de uppbär och betalar in mervärdesskatt till skattemyndigheten.

Fördelen beror vidare på att den yrkesmässiga användningen av tillgången för kombinerad användning kan öka efterhand. Fördelen kan således inte anses utgöra ett bevis på att den allmänna gemenskapsrättsliga principen om likabehandling har åsidosatts.

36 Det är endast när det redan från början står klart att ett objekt inte kan användas i yrkesmässig verksamhet, antingen av objektiva skäl eller därför att den skattskyldige själv har undantagit det från sådan användning, som det är möjligt att hänföra objektet till rörelsens tillgångar och härvid göra avdrag för ingående mervärdesskatt som hänför sig därtill.

37 Kommissionen anser inte heller att det strider mot principen om likabehandling att en skattskyldig, som inte har valt att hänföra en tillgång till sin rörelses tillgångar, inte kan dra av ingående mervärdesskatt i de fall då den skattskyldige har haft möjlighet att hänföra tillgången till sin rörelse, men inte har använt sig av denna möjlighet. En skattskyldig som inte har använt sig av sina valmöjligheter kan inte hävda att han har blivit särbehandlad.

38 Enligt kommissionen följer slutligen skillnaden i behandling mellan de skattskyldiga som genomför skattepliktiga transaktioner och dem som genomför transaktioner som är undantagna från skatteplikt av principen om skatteneutralitet, enligt vilken det endast är tillåtet att göra avdrag för mervärdesskatt för beskattningsbara transaktioner.

Domstolens svar

39 Inledningsvis vill domstolen erinra om att en skattskyldig enligt fast rättspraxis, vid användning av en anläggningstillgång för såväl yrkesmässiga som privata ändamål, har valmöjligheten, med avseende på mervärdesskatten, att antingen hänföra hela denna vara till rörelsens tillgångar eller att behålla den i dess helhet som en del av sina privata tillgångar, och på så sätt utesluta den helt från mervärdesskattebestämmelserna, eller att låta den ingå i rörelsen till den del den faktiskt används i densamma (dom av den 14 juli 2005 i mål C-434/03, Charles och Charles-Tijmens, REG 2005, s. I-7037, punkt 23 och där angiven rättspraxis, och av den 14 september 2006 i mål C-72/05, Wollny, REG 2006, s. I-8297, punkt 21).

40 Om den skattskyldige väljer att behandla anläggningstillgångar, som används både yrkesmässigt och privat, som tillgångar i rörelsen är den ingående mervärdesskatten på förvärvet av dessa tillgångar i princip helt och omedelbart avdragsgill (domarna i de ovannämnda målen Charles och Charles-Tijmens, punkt 24, och Wollny, punkt 22).

41 Det framgår emellertid av artikel 6.2 första stycket a i sjätte direktivet att om den ingående mervärdesskatten avseende en vara som hänförs till rörelsens tillgångar är helt eller delvis avdragsgill, ska användning av varan för den skattskyldiges eget eller hans anställdas privata bruk eller för rörelsefrämmande ändamål behandlas som tillhandahållande av en tjänst mot vederlag. Denna användning, som således utgör en skattepliktig transaktion i den mening som avses i artikel 17.2 i samma direktiv, beskattas på grundval av kostnaden för att tillhandahålla tjänsterna, i enlighet med artikel 11 A. 1 c i direktivet (domarna i de ovannämnda målen Charles och Charles-Tijmens, punkt 25, och Wollny, punkt 23).

42 Sålunda har en skattskyldig som har valt att helt och hållet låta en byggnad ingå i sin rörelses tillgångar och som använder en del av byggnaden för privat bruk dels rätt att göra avdrag för den ingående mervärdesskatten på kostnaderna för byggnadens uppförande, dels en motsvarande skyldighet att betala mervärdesskatt för de kostnader som den privata användningen har medfört (domen i det ovannämnda målet Wollny, punkt 24).

43 Om den skattskyldige i stället väljer att vid förvärvet av en anläggningstillgång hänföra hela tillgången till sina privata tillgångar, eller att endast delvis hänföra den till sin yrkesmässiga

verksamhet, kan inte någon avdragsrätt uppkomma avseende den del som hänförs till de privata tillgångarna (se, för ett liknande resonemang, domstolens dom av den 11 juli 1991 i mål C-97/90, Lennartz, REG 1991, s. I-3795, punkterna 8 och 9, och av den 21 april 2005 i mål C-25/03, HE, REG 2005, s. I-3123, punkt 43).

44 I ett sådant fall kan inte avdrag medges för den del av tillgången som har hänförs till de privata tillgångarna när den senare används i den yrkesmässiga verksamheten, eftersom det i artikel 17.1 i sjätte direktivet fastställs att avdragsrätt inträder samtidigt som skattskyldigheten för avdragsbeloppet. Såsom generaladvokaten har påpekat i punkt 50 i sitt förslag till avgörande föreskrivs inte någon jämningsmöjlighet i denna mening i den aktuella gemenskapslagstiftningen.

45 Den tolkning av artikel 17.1 och 17.2 i sjätte direktivet som har gjorts gällande av Unabhängiger Finanzsenat och den österrikiska regeringen, vad avser anläggningstillgångar för kombinerad användning som varierar över tiden, kan ha till följd att den skattskyldige inte medges avdrag för ingående mervärdesskatt för senare skattepliktig användning i den yrkesmässiga verksamheten, trots att den skattskyldige ursprungligen avsett att i sin helhet hänföra den ifrågakommande tillgången till rörelsens tillgångar inför framtida transaktioner.

46 I en sådan situation skulle emellertid inte den skattskyldige befrias från hela den skatt som hänförs till den vara som han använder i sin näringsverksamhet. Beskattningen av den skattskyldiges yrkesmässiga verksamhet skulle medföra dubbelbeskattning, vilket strider mot principen om skatteneutralitet, vilken är en del av det gemensamma mervärdesskattesystemet och till vilken det sjätte direktivet ansluter sig (se, för ett liknande resonemang, dom av den 8 mars 2001 i mål C-415/98, Bakcsi, REG 2001, s. I-1831, punkt 46, och domen i det ovannämnda målet HE, punkt 71).

47 Även om det skulle antas att det föreskrevs att den ingående skatt som ska betalas för kostnader för uppförandet måste återbetalas, efter ett faktiskt yrkesmässigt utnyttjande av den del av byggnaden som ursprungligen har använts för privat bruk, skulle dessutom en finansiell börda belasta byggnaden under den ibland ansevärda tiden mellan investeringsutgifterna och det faktiska yrkesmässiga utnyttjandet. Principen om skatteneutralitet vad avser skattebelastningen av rörelsen kräver emellertid att investeringsutgifterna för en rörelses behov och för att starta densamma ska betraktas som ekonomisk verksamhet, som ger upphov till omedelbar rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt. Avdragssystemet syftar nämligen till att helt befria den skattskyldige från belastningen av den mervärdesskatt som han är skyldig att betala eller har betalat inom ramen för sin skattepliktiga näringsverksamhet (se, för ett liknande resonemang, dom av den 14 februari 1985 i mål 268/83, Rompelman, REG 1985, s. 655, punkterna 19 och 23).

48 I motsats till vad Unabhängiger Finanzsenat och den österrikiska regeringen har påstått ger den tolkning av artikel 17.2 i sjätte direktivet som kan utläsas ur rättspraxis varken upphov till ett cirkelresonemang, såsom generaladvokaten har påpekat i punkt 46 i sitt förslag till avgörande, eller motsägelser i systemet.

49 Enligt bestämmelsen kan nämligen inte skattskyldiga som endast genomför transaktioner som är undantagna från skatteplikt dra av någon ingående skatt. Följaktligen kan dessa skattskyldiga inte heller yrka avdrag för användningen för privat bruk av egendom för blandad användning.

50 Vad beträffar skattskyldiga som genomför såväl transaktioner som är undantagna från skatteplikt som skattepliktiga transaktioner, uppstår inte heller någon konflikt mellan förhållandet mellan den privata och yrkesmässiga användningen och den avdragsgilla andelen enligt artikel 17.5 i sjätte direktivet.

51 Det följer nämligen av systematiken i artikel 17 i direktivet, att om en skattskyldig väljer att vid förvärvet av en anläggningstillgång hänföra hela tillgången till sin rörelse medges omedelbart avdrag för ingående mervärdesskatt i proportion till det belopp som hänförs till den skattskyldiges skattepliktiga transaktioner. Eftersom denna andel därefter kan variera över tiden föreskrivs en jämningsmöjlighet i artikel 20 i sjätte direktivet. Den skattskyldige ska emellertid, såsom alla skattskyldiga som endast genomför skattepliktiga transaktioner, betala uppdelad mervärdesskatt för sitt privata bruk av egendomen, när delvis avdragsrätt för mervärdesskatt medges med tillämpning av artiklarna 17 och 20 i direktivet.

52 Enligt fast rättspraxis ska, för det andra, den allmänna gemenskapsrättsliga principen om likabehandling anses ha åsidosatts om olika bestämmelser tillämpas i jämförbara situationer eller samma bestämmelse tillämpas i olika situationer (se dom av den 7 maj 1998 i mål C-390/96, *Lease Plan*, REG 1998, s. I-2553, punkt 34, och av den 19 september 2000 i mål C-156/98, *Tyskland mot kommissionen*, REG 2000, s. I-6857, punkt 84).

53 Det ska även erinras om att principen om skatteneutralitet är ett uttryck för likabehandlingsprincipen på mervärdesskatteområdet (dom av den 8 juni 2006 i mål C-106/05, *L.u.P.*, REG 2006, s. I-5123, punkt 48 och där angiven rättspraxis, och av den 10 april 2008 i mål C-309/06, *Marks & Spencer*, REG 2008, s. I-0000, punkt 49).

54 Domstolen har dessutom redan slagit fast att eftersom privat bruk av en tillgång som den skattskyldige har hänfört till sin rörelses tillgångar behandlas som tillhandahållande av en tjänst mot vederlag, syftar artikel 6.2 första stycket a i sjätte direktivet för det första till att säkerställa likabehandling mellan skattskyldiga, som har kunnat dra av den mervärdesskatt som belöper på förvärvet eller uppförandet av egendomen, och slutkonsumenterna, som drar av mervärdesskatt på den förvärvade egendomen, genom att de skattskyldiga inte kan dra nytta av en otillbörlig fördel i förhållande till slutkonsumenterna. För det andra syftar artikeln till att säkerställa skatteneutralitet genom att garantera en överensstämmelse mellan avdraget för ingående mervärdesskatt och uppbörden av den utgående skatten (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet *Wollny*, punkterna 30–33).

55 Såsom den hänskjutande domstolen har påpekat är det emellertid möjligt, vad avser det privata bruket av en anläggningstillgång för kombinerad användning, att bestämmelsen i sig inte ger någon garanti för likabehandling mellan skattskyldiga och icke-skattskyldiga samt andra skattskyldiga som förvärvar egendom för privat bruk av samma slag, och som av denna anledning är skyldiga att omedelbart erlägga hela kostnaden för mervärdesskatt. Det kan nämligen inte uteslutas att det syfte som det har erinrats om i punkt 47 ovan, nämligen att, genom den mekanism som föreskrivs i artikel 17.1 och 17.2 samt i artikel 6.2 första stycket a i sjätte direktivet, helt befria de skattskyldiga från belastningen av den mervärdesskatt som de är skyldiga att betala eller har betalat inom ramen för sina skattepliktiga ekonomiska verksamheter, däribland den finansiella börda som belastar egendom under tiden mellan investeringsutgifterna och det faktiska yrkesmässiga utnyttjandet, kan ge upphov till en likviditetsfördel avseende dessa skattskyldigas privata bruk av egendomen (se analogt domen i det ovannämnda målet *Wollny*, punkt 38).

56 En eventuell skillnad i behandling som fortfarande består mellan skattskyldiga och icke-skattskyldiga följer sålunda av tillämpningen av principen om skatteneutralitet. Genom denna princip säkerställs i första hand likabehandling av skattskyldiga. Denna potentiella skillnad följer för övrigt av att dessa skattskyldiga fortsätter att utöva sina ekonomiska verksamheter enligt artikel 4.2 i sjätte direktivet. Skillnaden har slutligen samband med den särskilda ställning för skattskyldiga som föreskrivs i sjätte direktivet, som bland annat innebär att de är skyldiga att betala mervärdesskatt i enlighet med artikel 21 i detta direktiv.

57 Eftersom det föreligger en sådan skillnad mellan situationen för skattskyldiga och icke-skattskyldiga, som inte utövar någon sådan ekonomisk verksamhet, beror en eventuell skillnad i behandling på att olika bestämmelser tillämpas på icke-jämförbara situationer, vilket betyder att principen om likabehandling inte åsidosätts.

58 Detsamma gäller vad avser en skattskyldig som i sin helhet har hänfört en anläggningstillgång till sina privata tillgångar, eftersom denne inte har för avsikt att använda denna tillgång i sina ekonomiska aktiviteter utan för privat bruk.

59 Bedömningen blir inte annorlunda för en skattskyldig som endast genomför transaktioner som är undantagna från skatteplikt. En sådan skattskyldig belastas nämligen av samma kostnad för mervärdesskatt som en icke-skattskyldig. Dess ställning är således i huvudsak likställd med en icke-skattskyldigs.

60 Det framgår av slutsatserna i punkt 50 ovan att för skattskyldiga som genomför såväl transaktioner som är undantagna från skatteplikt som skattepliktiga transaktioner gäller – för vardera kategorin, avseende deras ekonomiska verksamhet och deras privata bruk av egendomen för kombinerad användning – exakt samma behandling som för de personer som endast utövar aktiviteter som hänförs till en av dessa kategorier avseende aktivitet eller användning.

61 Av detta följer att artiklarna 17.2 a och 6.2 a i sjätte direktivet inte strider mot den allmänna gemenskapsrättsliga principen om likabehandling.

62 Mot bakgrund av det ovan anförda ska den första frågan besvaras enligt följande. Artiklarna 17.2 a och 6.2 a i sjätte direktivet strider inte mot den allmänna gemenskapsrättsliga principen om likabehandling, i den del som skattskyldiga genom dessa bestämmelser kan dra nytta av en likviditetsfördel i förhållande till icke-skattskyldiga och skattskyldiga som endast använder sin egendom som privatbostad, vilken uppkommer genom den rättsliga mekanismen avseende full och omedelbar avdragsrätt för ingående mervärdesskatt som ska betalas för uppförande av byggnad för kombinerad användning, med efterföljande uppdelad mervärdesbeskattning av det privata bruket av denna byggnad.

Den andra frågan: Huruvida den likviditetsfördel som följer av de nationella bestämmelser som antagits för att införliva artikel 17.2 a i sjätte direktivet utgör statligt stöd

63 Den hänskjutande domstolen har ställt den första frågan för att få klarhet i huruvida artikel 87 EG utgör hinder för en nationell bestämmelse, som antagits för att införliva artikel 17.2 a i sjätte direktivet och som föreskriver att avdragsrätt för ingående mervärdesskatt begränsas till skattskyldiga som genomför skattepliktiga transaktioner, och utesluter skattskyldiga som endast genomför transaktioner som är undantagna från skatteplikt, på så sätt att endast skattskyldiga som genomför skattepliktiga transaktioner kan dra nytta av en sådan likviditetsfördel som anges i fråga 1 till följd av den nationella åtgärden.

Yttranden som har inkommit till domstolen

64 Sandra Puffer anser att skattskyldiga som endast genomför skattepliktiga transaktioner, skattskyldiga som genomför såväl transaktioner som är undantagna från skatteplikt som skattepliktiga transaktioner, samt skattskyldiga som endast genomför transaktioner som är undantagna från skatteplikt i själva verket befinner sig i samma situation. Alla kan nämligen välja att i sin helhet hänföra en tillgång för kombinerad användning till deras rörelses tillgångar, med senare uppdelad betalning av mervärdesskatt för det privata bruket av tillgången. Enligt Sandra Puffer åsidosätts följaktligen inte artikel 87 EG.

65 Unabhängiger Finanzsenat har hävdats att eftersom det inte medges avdragsrätt för ingående mervärdesskatt i sjätte direktivet för en tillgång för kombinerad användning, till den del den används för privat bruk, åsidosätts inte artikel 87 EG.

66 Kommissionen har påpekat att det bland annat krävs att det rör sig om en statlig åtgärd som gynnar vissa företag jämfört med andra, för att den ska kvalificeras som statligt stöd enligt artikel 87.1 EG. I förevarande fall är emellertid inte dessa två villkor uppfyllda, eftersom avdragsrätt för ingående mervärdesskatt följer direkt av sjätte direktivet och eftersom den fördel som mottagarna åtnjuter följer av den allmänna systematiken i mervärdesskattesystemet.

Domstolens svar

67 Enligt ordalydelsen i artikel 87.1 EG "är stöd som ges av en medlemsstat eller med hjälp av statliga medel, av vilket slag det än är, som snedvrider eller hotar att snedvrider konkurrensen genom att gynna vissa företag eller viss produktion, oförenligt med den gemensamma marknaden i den utsträckning det påverkar handeln mellan medlemsstaterna".

68 Enligt fast rättspraxis ska samtliga villkor i artikel 87.1 i fördraget vara uppfyllda för att en åtgärd ska anses utgöra stöd. För det första ska det sålunda röra sig om en statlig åtgärd eller en åtgärd som vidtas med hjälp av statliga medel. För det andra ska denna åtgärd kunna påverka handeln mellan medlemsstaterna. För det tredje ska mottagaren av stödet gynnas. För det fjärde ska åtgärden snedvrider eller hota att snedvrider konkurrensen (dom av den 1 juli 2008 i de förenade målen C-341/06 P och C-342/06 P, Chronopost mot Ufex m. fl., REG 2008, s. I-0000, punkterna 121 och 122, och där angiven rättspraxis).

69 Den avdragsrätt för ingående mervärdesskatt, och en eventuell likviditetsfördel som hänför sig därtill, för skattskyldiga som genomför skattepliktiga transaktioner, följer emellertid direkt av artikel 17.2 a i sjätte direktivet. Medlemsstaterna är skyldiga att införliva artikeln i sina nationella rättsordningar.

70 Såsom generaladvokaten har påpekat i punkt 70 i sitt förslag till avgörande är begränsningen av avdragsrätten för ingående mervärdesskatt till skattepliktiga transaktioner en väsentlig del av mervärdesskattesystemet, som har införts genom gemenskapsrättsliga harmoniseringsåtgärder och som ska införlivas på samma sätt av varje medlemsstat. Villkoret avseende en statlig åtgärd är inte uppfyllt och artikel 87.1 EG är inte tillämplig.

71 Det saknas således anledning att pröva huruvida de tre andra villkoren är uppfyllda, och den andra frågan ska mot bakgrund av vad som anförts ovan besvaras enligt följande. Artikel 87.1 EG ska tolkas så, att artikeln inte utgör hinder för en nationell bestämmelse, som antagits för att införliva artikel 17.2 a i sjätte direktivet, och som föreskriver att avdragsrätt för ingående mervärdesskatt begränsas till skattskyldiga som genomför skattepliktiga transaktioner, och utesluter skattskyldiga som endast genomför transaktioner som är undantagna från skatteplikt, på så sätt att denna nationella åtgärd endast ger skattskyldiga som genomför skattepliktiga transaktioner en möjlighet att dra nytta av en sådan likviditetsfördel.

Den tredje och den fjärde frågan: Villkoren för tillämpningen av artikel 17.6 i sjätte direktivet

72 Den hänskjutande domstolen har ställt den tredje och den fjärde frågan, som ska provas tillsammans, för att få klarhet i huruvida det undantag som föreskrivs i artikel 17.6 i sjätte direktivet är tillämpligt när den nationella lagstiftaren har ändrat en av två överlappande nationella bestämmelser om undantag från avdragsrätt för ingående mervärdesskatt genom en bestämmelse som har antagits i det uttryckliga syftet att behålla detta undantag, men som betraktad för sig tillåter avdrag till följd av att den nationella lagstiftaren har gjort en felaktig tolkning av gemenskapsrätten.

Yttranden som har inkommit till domstolen

73 Sandra Puffer anser, eftersom de äldre bestämmelserna avsåg undantag för avdrag medan de nya bestämmelserna avsåg huruvida en vara ska hänföras till en rörelses tillgångar eller inte, att det, genom AbgÄG 1997, har införts en administrativ metod som helt skiljer sig från den föregående, såväl beträffande dess utformning som dess funktion och verkningar. Enligt henne är villkoren i artikel 17.6 i sjätte direktivet följaktligen inte uppfyllda.

74 Den omständigheten att 12 § 2 punkt 2 a UStG 1994 inte formellt har ändrats genom AbgÄG 1997 har enligt henne ingen betydelse, eftersom den tolkning som förordats av den hänskjutande domstolen i sak skiljer sig från den betydelse som denna bestämmelse gavs tidigare.

75 Unabhängiger Finanzsenat anser att, eftersom det inte medges avdragsrätt i sjätte direktivet för ingående mervärdesskatt för en tillgång för kombinerad användning till den del den används till privat bruk, avdragsrätten för ingående mervärdesskatt inte längre är begränsad, enligt den österrikiska rätten. Artikel 17.6 i sjätte direktivet är därför inte relevant i förevarande fall.

76 Den österrikiska regeringen har under förhandlingen hävdats att det undantag som föreskrivs i artikel 17.6 i sjätte direktivet är tillämpligt på såväl 12 § 2 punkt 1 som 12 § 2 punkt 2 a UStG 1994.

77 Regeringen gör främst gällande att det i dessa två bestämmelser, oberoende av varandra, föreskrivs undantag från avdragsrätten för ingående mervärdesskatt för de delar av en byggnad som är avsedda för privat bruk.

78 Den österrikiska regeringen har vidare påpekat att 12 § 2 punkt 2 a UStG 1994 inte har ändrats sedan sjätte direktivet trädde i kraft.

79 Slutligen anser den österrikiska regeringen, vad beträffar tillämpligheten av artikel 17.6 i sjätte direktivet, att de ändringar av 12 § 2 punkt 1 UStG 1994 som har gjorts genom AbgÄG 1997 inte har någon betydelse. Regeringen hänvisar till att den nationella lagstiftarens avsikt har varit att behålla den redan befintliga rättsverkningen avseende undantag från avdrag för ingående

mervärdesskatt för de delar av en byggnad som är avsedda att användas som privatbostad.

80 Kommissionen har påpekat att vid en jämförelse med den tidigare lagstiftningen utgör de ändringar som har införts genom AbgÄG 1997 varken en utökning eller en minskning av tillämpningsområdet för undantaget avseende avdrag för mervärdesskatt. Den ändrade lagstiftningen leder till samma resultat som den tidigare, det vill säga att avdrag för mervärdesskatt inte medges för uppförandet av byggnader för kombinerad användning i den mån de används för privat bruk.

81 Även om de gamla och de nya rättsliga mekanismerna leder till samma resultat, skiljer de sig ändå från varandra. Den tankegång som ligger bakom den nya lagstiftningen skiljer sig från den som ligger bakom den gamla lagstiftningen, varför man inte kan tala om att behålla "befintlig lagstiftning", i den mening som avses i artikel 17.6 i sjätte direktivet. Omständigheten att den nationella lagstiftaren eventuellt har misstagit sig i frågan huruvida den nya mekanismen är förenlig med sjätte direktivet saknar härvid betydelse.

Domstolens svar

82 I artikel 17.2 i sjätte direktivet uppställs uttryckligen och i precisa ordalag en princip om rätt till avdrag för den mervärdesskatt som fakturerats den skattskyldige för tillhandahållande av varor och tjänster eftersom dessa varor eller tjänster används i samband med den skattskyldiges skattepliktiga transaktioner.

83 I artikel 17.6 i sjätte direktivet, särskilt andra stycket i densamma, uppställs emellertid ett undantag som avviker från principen om rätt till avdrag för mervärdesskatt. Rådet har inte antagit något av de förslag som kommissionen har presenterat enligt artikel 17.6 första stycket i sjätte direktivet. Medlemsstaterna har dock fortfarande befogenhet att behålla sin befintliga lagstiftning i fråga om undantag från avdragsrätten, som de hade när sjätte direktivet trädde i kraft (dom av den 14 juni 2001 i mål C-345/99, kommissionen mot Frankrike, REG 2001, s. I-4493, punkt 19, och av den 8 januari 2002 i mål C-409/99, Metropol och Stadler, REG 2002, s. I-81, punkt 44).

84 Även om det i princip ankommer på den nationella domstolen att fastställa innehållet i den befintliga lagstiftningen vid en tidpunkt som anges i en gemenskapsakt, kan domstolen tillhandahålla tolkningsdata avseende det gemenskapsbegrepp som utgör referenspunkten för tillämpningen av en gemenskapsrättslig undantagsordning på en befintlig nationell lagstiftning vid en fastställd tidpunkt (dom av den 24 maj 2007 i mål C-157/05, Holböck, REG 2007, s. I-4051, punkt 40).

85 Domstolen har i detta avseende förklarat att alla nationella bestämmelser som har antagits efter den på så vis angivna tidpunkten inte enbart av denna anledning automatiskt är uteslutna från den undantagsordning som har inrättats genom den ifrågavarande gemenskapsrättsakten (domen i det ovannämnda målet Holböck, punkt 41). Om en medlemsstat, efter det att sjätte direktivet har trätt i kraft, ändrar sin lagstiftning genom att minska tillämpningsområdet för redan befintliga undantag och därigenom närmar sig de mål som uppställts i sjätte direktivet, ska det nämligen följaktligen anses att denna lagstiftning omfattas av det undantag som föreskrivs i artikel 17.6 andra stycket i sjätte direktivet och att den inte strider mot artikel 17.2 i detta direktiv (se domarna i de ovannämnda målen kommissionen mot Frankrike, punkt 22, och Metropol och Stadler, punkt 45).

86 En nationell lagstiftning utgör däremot inte en sådan tillåten avvikelse i den mening som avses i artikel 17.6 andra stycket i sjätte direktivet, och den strider mot artikel 17.2 i detta direktiv, om den får till följd att de befintliga undantagen utökas efter det att sjätte direktivet har trätt i kraft, eftersom lagstiftningen därigenom avlägsnar sig från det mål som uppställts i detta direktiv (se

dom av den 14 juni 2001 i mål C-40/00, kommissionen mot Frankrike, REG 2001, s. I-4539, punkt 17, och domen i det ovannämnda målet Metropol och Stadler, punkt 46).

87 En bestämmelse omfattas följaktligen av undantaget som föreskrivs i artikel 17.6 i sjätte direktivet 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 den 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 ifrågakvarande gemenskapsrättsakten (se, för ett liknande resonemang, dom av den 11 september 2003 i mål C-155/01, *Cookies World*, REG 2003 s. I-7875, punkt 63, och analogt domen i det ovannämnda målet *Holböck*, punkt 41).

88 Det sjätte direktivet trädde för Republiken Österrikes del i kraft vid den tidpunkt som denna stat anslöt sig till Europeiska unionen, det vill säga den 1 januari 1995. Det är således detta datum som är av relevans vid tillämpningen av artikel 17.6 andra stycket i sjätte direktivet vad avser denna medlemsstat.

89 Den hänskjutande domstolen har förtydligat att vid tidpunkten för ikraftträdandet av det sjätte direktivet i Republiken Österrike beviljades endast avdrag för mervärdesskatt, enligt 12 § 2 punkterna 1 och 2 a UStG 1994, för den del av en byggnad som användes i den yrkesmässiga verksamheten och inte den del som användes som privatbostad.

90 Enligt den hänskjutande domstolen framgår det särskilt av 12 § 2 punkt 1 UStG 1994 att när denna lagstiftning trädde i kraft ansågs de tjänster som hade samband med uppförandet av byggnader endast ske för rörelseändamål i den mån vederlag därför utgjorde driftskostnader eller kostnader för intäkternas förvärvande.

91 Det förefaller följaktligen som om den österrikiska lagstiftningen, vid tidpunkten för ikraftträdandet av det sjätte direktivet, begränsade möjligheten att, vad avser en byggnad för kombinerad användning, endast hänföra de delar av byggnaden som användes i den yrkesmässiga verksamheten till rörelsens tillgångar.

92 Den hänskjutande domstolen har även påpekat att 12 § 2 punkt 1 UStG 1994 för det första har ändrats genom AbgÄG 1997, på så sätt att byggnader för kombinerad användning i sin helhet kan hänföras till rörelsens tillgångar. AbgÄG 1997 innebär för det andra att det numera i 6 § 1 punkt 16, jämförd med 6 § 2 och 12 § 3 UStG 1994, föreskrivs att användning av delar av en byggnad som privatbostad utgör en "undantagen transaktion", i den mening som avses i artikel 13 B b första stycket i sjätte direktivet, som inte är avdragsgill.

93 Även om det följaktligen inte kan uteslutas att den gamla och nya lagstiftningen i princip har rättsverkningar som är identiska, grundar de sig inte på samma logik, och det har genom dessa införts förfaranden som skiljer sig åt. Den nya lagstiftningen kan därmed inte likställas med den befintliga lagstiftningen vid tidpunkten för ikraftträdandet av det sjätte direktivet.

94 Såsom generaladvokaten har påpekat i punkt 77 i sitt förslag till avgörande är frågan huruvida den nationella lagstiftaren har gjort ändringen på grund av en riktig eller oriktig tolkning av gemenskapsrätten utan betydelse.

95 Svaret på frågan huruvida den ändring som i AbgÄG 1997 har gjorts i 12 § 2 punkt 1 UStG 1994 även har inverkan på frågan huruvida 12 § 2 punkt 2 a UStG 1994, som har ändrats genom lagstiftning, omfattas av tillämpningsområdet för artikel 17.6 andra stycket i sjätte direktivet, är avhängigt av frågan huruvida de nationella bestämmelserna är ömsesidigt beroende av varandra

eller om de är självständiga.

96 Om punkt 2 a i 12 § 2 UStG 1994 inte kan tillämpas oberoende av punkt 1 i samma 12 § 2, har nämligen den omständigheten att punkt 1 är oförenlig med bestämmelsen även inverkan på punkten 2 a. Om det emellertid är fråga om en bestämmelse som kan tillämpas självständigt, som var befintlig vid tidpunkten för ikraftträdandet av sjätte direktivet och som inte har ändrats sedan dess, omfattas denna bestämmelse av undantaget som föreskrivs i artikel 17.6 andra stycket i sjätte direktivet.

97 Det ankommer på den nationella domstolen att fastställa tillämpningsområdet för de nationella bestämmelserna i fråga.

98 Mot bakgrund av det ovan anförda ska den tredje och den fjärde frågan besvaras enligt följande. Artikel 17.6 i sjätte direktivet ska tolkas så, att en nationell bestämmelse som ändrar en lagstiftning som gällde när detta direktiv trädde i kraft och som grundar sig på en annan logik än den som ligger till grund för den äldre lagstiftningen, och som dessutom innebär att nya förfaranden införs, inte omfattas av det undantag som föreskrivs i artikeln. Det har i detta avseende ingen betydelse om den nationella lagstiftaren gjorde ändringen av den äldre lagstiftningen på grund av en riktig eller oriktig tolkning av gemenskapsrätten. Svaret på frågan huruvida en sådan ändring av en nationell bestämmelse även inverkar på en annan nationell bestämmelse, vad avser tillämpligheten av artikel 17.6 andra stycket i sjätte direktivet, är avhängigt frågan huruvida de nationella bestämmelserna är ömsesidigt beroende av varandra eller om de är självständiga, vilket det ankommer på den nationella domstolen att avgöra.

Rättegångskostnader

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

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (tredje avdelningen) följande:

1) **Artiklarna 17.2 a och 6.2 a i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund strider inte mot den allmänna gemenskapsrättsliga principen om likabehandling, i den del som skattskyldiga genom dessa bestämmelser kan dra nytta av en likviditetsfördel i förhållande till icke-skattskyldiga och skattskyldiga som endast använder sin egendom som privatbostad, vilken uppkommer genom den rättsliga mekanismen avseende full och omedelbar avdragsrätt för ingående mervärdesskatt som ska betalas för uppförande av byggnad för kombinerad användning, med efterföljande uppdelad mervärdesbeskattning av det privata bruket av denna byggnad.**

2) **Artikel 87.1 EG ska tolkas så, att artikeln inte utgör hinder för en nationell bestämmelse, som antagits för att införliva artikel 17.2 a i sjätte direktivet, och som föreskriver att avdragsrätt för ingående mervärdesskatt begränsas till skattskyldiga som genomför skattepliktiga transaktioner, och utesluter skattskyldiga som endast genomför transaktioner som är undantagna från skatteplikt, på så sätt att denna nationella åtgärd endast ger skattskyldiga som genomför skattepliktiga transaktioner en möjlighet att dra nytta av en sådan likviditetsfördel.**

3) **Artikel 17.6 i sjätte direktivet 77/388 ska tolkas så, att en nationell bestämmelse som ändrar en lagstiftning som gällde när detta direktiv trädde i kraft och som grundar sig på en annan logik än den som ligger till grund för den äldre lagstiftningen, och som dessutom innebär att nya förfaranden införs, inte omfattas av det undantag som föreskrivs i artikeln.**

Det har i detta avseende ingen betydelse om den nationella lagstiftaren gjorde ändringen av den äldre lagstiftningen på grund av en riktig eller oriktig tolkning av gemenskapsrätten. Svaret på frågan huruvida en sådan ändring av en nationell bestämmelse även inverkar på en annan nationell bestämmelse, vad avser tillämpligheten av artikel 17.6 andra stycket i sjätte direktivet 77/388, är avhängigt frågan huruvida de nationella bestämmelserna är ömsesidigt beroende av varandra eller om de är självständiga, vilket det ankommer på den nationella domstolen att avgöra.

Underskrifter

* Rättegångsspråk: tyska.