

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT

E. SHARPSTON

fremsat den 11. december 2008¹

1. Ifølge Fællesskabets momslovgivning som fortolket af Domstolen har en person, som bygger et hus, der både skal anvendes til afgiftspligtigt erhvervsmæssigt formål og til privat formål, mulighed for at henføre hele huset til sin virksomhed og opnå øjeblikkelig ret til at fradrage al indgående moms på byggeomkostningerne. Det medfører, at han skal behandle den private anvendelse af den pågældende del af huset som levering mod vederlag, hvoraf der skal svares udgående moms. Ordningen kan alligevel være økonomisk fordelagtig for ham i forhold til en person, der opfører et tilsvarende hus, som ikke er beregnet til afgiftspligtig erhvervsmæssig brug, og som derfor ikke giver ret til fradrag af indgående afgift.

2. I denne præjudicielle sag har Verwaltungsgerichtshof (Østrig) spurgt, om denne fordel er forenelig med ligebehandlingsprincippet eller Fællesskabets statsstøtteregler. Verwaltungsgerichtshof ønsker også oplyst, om nationale bestemmelser om udelukkelse af fradragsret, som fandtes, før Fællesskabets momslovgivning trådte i kraft, men som efterfølgende er blevet ændret på grund af

en fejlagtig opfattelse af Domstolens praksis, er gyldige.

Den relevante fællesskabsret*Grundlæggende bestemmelser*

3. Den nationale retssag drejer sig om et hus, der blev opført i perioden 2002-2004, og sjette momsdirektiv² er derfor den relevante fællesskabsretsakt.

2 — Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17.5.1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1, ændret adskillige gange, herefter »sjette direktiv« eller »sjette momsdirektiv«). Direktivet er med virkning fra den 1.1.2007 blevet erstattet af Rådets direktiv 2006/112/EF af 28.11.2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT L 347, s. 1), hvis formål er at præsentere de gældende bestemmelser på en klar og rationel måde i en omarbejdet struktur og affattelse, uden at dette dog principielt medfører nogen materielle ændringer af gældende lovgivning. Krydshenvisningerne i det følgende til bestemmelserne i direktiv 2006/112 betyder derfor ikke, at ordlyden er identisk med de tilsvarende bestemmelser i sjette direktiv.

1 — Originalsprog: engelsk.

4. I henhold til dette direktivs artikel 2, stk. 1³, pålægges enhver »[l]evering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab«, moms. Ifølge artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a)⁴, omfatter afgiftsgrundlaget som hovedregel den samlede modværdi, der modtages.

5. Det fremgår dog af artikel 17, stk. 2⁵, at en afgiftspligtig person er berettiget til i den afgift, der påhviler ham (herefter »udgående afgift«), at fradrage den moms, som skyldes eller er erlagt for goder, der er eller vil blive leveret ham, og for tjenesteydelser, der er eller vil blive udført for ham af en anden afgiftspligtig person (herefter »indgående afgift«), i det omfang disse goder og tjenesteydelser anvendes i forbindelse med hans (udgående) transaktioner. I henhold til artikel 17, stk. 1⁶, indtræder fradragsretten samtidig med, at den fradragsberettigede afgift forfalder (dvs. i det væsentlige, når de indgående varer eller ydelser erhverves, og ikke når de udgående varer eller ydelser leveres).

6. Da fradragsretten kun indtræder i forbindelse med varer eller tjenesteydelser, der anvendes i forbindelse med afgiftspligtige transaktioner, eksisterer denne ret ikke, hvis

de anvendes i forbindelse med afgiftsfrie transaktioner, dvs. transaktioner, der er særligt angivet i direktivets artikel 13⁷, eller i forbindelse med transaktioner, der falder helt uden for anvendelsesområdet for moms, f.eks. transaktioner, der ikke er foretaget mod vederlag eller ikke er foretaget af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab.

Problemerne ved blandet anvendelse

7. En række bestemmelser vedrører aspekter af de vanskeligheder, som kan opstå, når de afgiftspligtige leveringer af varer eller tjenesteydelser til en afgiftspligtig person, uanset årsagen, anvendes dels til afgiftspligtige udgående transaktioner, dels til andre formål. Det er klart, at det i disse situationer er væsentligt at bevare sondringen mellem afgiftspligtige og andre transaktioner og forholdet mellem fradraget af indgående afgift og pålæggelsen af udgående afgift.

8. Bestemmelserne vedrører to former for blandet anvendelse. På den ene side er der de situationer, hvor en afgiftspligtig person erhverver varer eller tjenesteydelser til brug for sin virksomhed og anvender dem dels til

3 — Jf. artikel 2, stk. 1, litra a) og c), i direktiv 2006/112.

4 — Jf. artikel 73 i direktiv 2006/112.

5 — Jf. artikel 168, litra a), i direktiv 2006/112.

6 — Jf. artikel 167 i direktiv 2006/112.

7 — Jf. artikel 131-137 i direktiv 2006/112. Sette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), fritager bortforpagtning og udlejning af fast ejendom, hvorimod medlemsstaterne i henhold til artikel 13, punkt C, litra a), kan indrømme afgiftspligtige personer ret til at vælge at lægge afgift i tilfælde af bortforpagtning og udlejning af fast ejendom [artikel 135, stk. 1, litra l), og artikel 137, stk. 1, litra d), i direktiv 2006/112].

virksomheden, dels til ikke-erhvervs-mæssige formål. På den anden side er der situationer, hvor en virksomhed foretager både afgifts-pligtige og ikke-afgiftspligtige udgående transaktioner.

- a) 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 merværdiafgiften

9. For det første bestemmes der derfor følgende vedrørende privat brug af virksomhedsrelaterede goder og lignende situationer i sjette direktivs artikel 5, stk. 6⁸: »Med levering mod vederlag sidestilles det forhold, at en afgiftspligtig person fra sin egen virksomhed udtager et gode, som han anvender til privat brug for sig selv eller for sit personale, eller som han overdrager vederlagsfrit, eller i øvrigt benytter til et virksomheden uvedkommende formål, såfremt dette gode eller de bestanddele, det er sammensat af, har givet ret til fuldt eller delvis fradrag af merværdiafgiften.«

- b) vederlagsfrie tjenesteydelser, som af den afgiftspligtige person udføres til eget brug eller til brug for hans personale eller i øvrigt til virksomheden uvedkommende formål.

Medlemsstaterne kan fravige bestemmelserne i dette stykke, såfremt en sådan undtagelse ikke giver anledning til konkurrencefordrejning.«

10. Ligeledes bestemmes følgende vedrørende tjenesteydelser i artikel 6, stk. 2⁹:

»Følgende sidestilles med tjenesteydelser mod vederlag:

11. Med forbehold af muligheden for undtagelse hvad angår artikel 6, stk. 2, indebærer disse to bestemmelser således, at en afgiftspligtig person, som leverer varer eller tjenesteydelser til sig selv fra sin virksomhed til brug uden for virksomheden efter at have fradraget den indgående afgift på de varer eller tjenesteydelser, han har fået leveret til dette formål, faktisk skal opkræve moms hos sig selv vedrørende denne transaktion.

8 — Jf. artikel 16 i direktiv 2006/112.

9 — Jf. artikel 26 i direktiv 2006/112.

12. Det afgiftspligtige beløb fastsættes i henhold til artikel 11, punkt A, stk. 1, litra b) og c)¹⁰, i sådanne tilfælde på følgende måde:

»[...]

b) ved de i artikel 5, stk. 6 [...], omhandlede transaktioner, købsprisen for goderne eller for tilsvarende goder eller i mangel af en købspris, kostprisen; begge disse priser bestemt på det tidspunkt, hvor transaktionerne finder sted

c) ved de i artikel 6, stk. 2, omhandlede transaktioner, de udgifter, som den afgiftspligtige person har haft i forbindelse med tjenesteydelsen

13. For det andet vedrører sjette direktivs artikel 17, stk. 5¹¹, situationer, hvor varer eller tjenesteydelser anvendes af en afgiftspligtig person både til transaktioner, hvor momsen er fradragsberettiget, og til transaktioner, hvor den ikke er. I disse tilfælde gælder ifølge artikel 17, stk. 5, første afsnit, at »fradrag kun [er] tilladt for den del af merværdiafgiften, der forholdsmæssigt svarer til den førstnævnte form for transaktioner«.

14. I henhold til artikel 17, stk. 5, andet afsnit, fastsættes denne andel i princippet i henhold til artikel 19¹² — der i store træk definerer den som en brøk svarende til omsætningen ved transaktioner, hvor momsen er fradragsberettiget, delt med den samlede omsætning¹³.

[...]«

¹⁰ — Jf. artikel 74 og 75 i direktiv 2006/112.

¹¹ — Jf. artikel 173 i direktiv 2006/112.

¹² — Jf. artikel 174 og 175 i direktiv 2006/112.

¹³ — Artikel 17, stk. 5, giver dog også medlemsstaterne mulighed for at variere denne regel inden for visse grænser. Der gives navnlig mulighed for at føre særskilte regnskaber for de afgiftspligtige og ikke-afgiftspligtige dele af virksomheden og mulighed for at bestemme den fradragsberettigede andel af den indgående afgift under hensyntagen til, hvordan varerne anvendes. F.eks. vil halvdelen af den indgående afgift være fradragsberettiget vedrørende varer, hvor den ene halvdel er anvendt til afgiftspligtige udgående transaktioner og den anden halvdel til ikke-afgiftspligtige udgående transaktioner, uanset den relative værdi af de to typer udgående transaktioner.

15. Desuden bestemmer sjette direktivs artikel 20, stk. 1 og 2¹⁴, at fradrag af indgående afgift om nødvendigt skal berigtiges:

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.

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

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.

a) når fradraget er større eller mindre end det, som den afgiftspligtige person var berettiget til at foretage

For så vidt angår investeringsgoder i form af fast ejendom kan den periode, der lægges til grund for berigtigelsen, forlænges med op til 20 år.«

b) når der efter angivelsens udfærdigelse er sket ændringer af de elementer, som er taget i betragtning ved fastsættelsen af fradragsbeløbet [...]

Domstolens praksis vedrørende blandet anvendelse af investeringsgoder

2. For så vidt angår investeringsgoder foretages en berigtigelse over en periode på fem år, heri medregnet det år, i hvilket de blev

16. Domstolen har ved flere lejligheder og senest i Wollny-dommen taget stilling til fortolkningen af de ovennævnte bestem-

14 — Jf. artikel 184-192 i direktiv 2006/112.

melser i sjette direktiv hvad angår blandet anvendelse af investeringsgoder, herunder navnlig bygninger. Dommene i Lennartz-, Armbrecht-, Bakcsi-, Seeling- og Charles-sagerne bør også fremhæves¹⁵.

17. I Lennartz-sagen fastslog Domstolen princippet om, at en afgiftspligtig person, som anvender goder til økonomisk virksomhed, på tidspunktet for erhvervelsen af disse goder har ret til at fradrage den indgående afgift efter reglerne i sjette direktivs artikel 17, uanset i hvor ringe omfang goderne anvendes til erhvervsformål¹⁶.

18. I Seeling-sagen fastslog Domstolen, at anvendelsen af en del af en bygning, der udelukkende er bestemt for virksomheden, til privat brug for den afgiftspligtige person skal behandles som en afgiftspligtig tjenesteydelse (i henhold til sjette direktivs artikel 6, stk. 2), og ikke kan anses for bortforpagtning eller udlejning af fast ejendom [som i henhold til artikel 13, punkt B, litra b), ville være fritaget for afgift]¹⁷.

15 — Dom af 11.7.1991, sag C-97/90, Lennartz, Sml. I, s. 3795, af 4.10.1995, sag C-291/92, Armbrecht, Sml. I, s. 2775, af 8.3.2001, sag C-415/98, Bakcsi, Sml. I, s. 1831, af 8.5.2003, sag C-269/00, Seeling, Sml. I, s. 4101, af 14.7.2005, sag C-434/03, Charles og Charles-Tijmens, Sml. I, s. 7037, og af 14.9.2006, sag C-72/05, Wollny, Sml. I, s. 8297.

16 — Navnlig i dommens præmis 26-28 og 35.

17 — Dommens præmis 40-56.

19. I Charles-sagen bekræftede Domstolens Store Afdeling denne retspraksis, navnlig idet den præciserede, at den afgiftspligtige i momsmæssig henseende har valget mellem at henhøre 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, som det faktisk anvendes erhvervmæssigt, når investeringsgoder anvendes til såvel erhvervmæssige som til private formål. Den fastslog i den forbindelse, at sjette direktivs artikel 6, stk. 2, og artikel 17, stk. 2 og 6, er til hinder for en national ordning, som ikke berettiger en afgiftspligtig person til fuldt ud at lade et sådant gode indgå i virksomheden og til efter omstændighederne fuldt ud og øjeblikkeligt at fratække momsen for det erhvervede gode¹⁸.

20. Endelig anerkendte Domstolen i Wollny-sagen, at når en del af en bygning, der er bestemt for den afgiftspligtige persons virksomhed, anvendes til privat brug, kan afgiftsgrundlaget for den pågældende anvendelse i henhold til sjette direktivs artikel 6, stk. 2, beregnes som en procentdel af bygningens samlede anskaffelses- og opførelsesomkostninger, svarende til den andel, der anvendes privat, fordelt over berigtigelsesperioden for det oprindeligt foretagne fradrag i overensstemmelse med artikel 20. Domstolen understregede, at en sådan løsning sikrer ligebehandling af de afgiftspligtige og de endelige forbrugere, idet den gør det muligt at undgå, at endeligt forbrug bliver afgiftsfrit¹⁹.

18 — Dommens præmis 23 og 36.

19 — Dommens præmis 20-53, navnlig præmis 48 og 53.

21. Det bemærkes imidlertid, at Kommissionen har foreslået Rådet, at der i direktiv 2006/112²⁰ indsættes en ny artikel 168a med følgende ordlyd:

»Ved erhvervelse, opførelse, renovering eller væsentlig ombygning af fast ejendom er den oprindelige udøvelse af den fradragsret, der opstår på det tidspunkt, hvor afgiften forfalder til betaling, begrænset til den del, der modsvarer ejendommens reelle brug til transaktioner, der giver anledning til en fradragsret.

Uanset artikel 26²¹ tages der med henblik på korrektionen af den oprindelige udøvelse af fradragsretten hensyn til variationer i brugen af fast ejendom, jf. stk. 1, på de betingelser, der er fastsat i artikel 187, 188, 190 og 192²².

I forbindelse med investeringsgoder i form af fast ejendom tages der hensyn til de i andet afsnit nævnte variationer i løbet af den periode, som medlemsstaterne fastsætter i henhold til artikel 187, stk. 1²³.«

20 — KOM(2007) 677 endelig udg. af 7.11.2007, forslag til Rådets direktiv om ændring af direktiv 2006/112/EF af 28.11.2006 om det fælles merværdiafgiftssystem, artikel 1, nr. 11.

21 — Der svarer til sjette direktivs artikel 6, stk. 2.

22 — Der svarer til sjette direktivs artikel 20, stk. 2-4 og 6.

23 — Der svarer til sjette direktivs artikel 20, stk. 2, andet og tredje afsnit.

22. Det fremgår af begrundelsen, at formålet med den foreslåede nye bestemmelse er at klarificere udøvelsen af retten til at fradrage indgående moms ved erhvervelse eller opførelse af fast ejendom, der er beregnet til både erhvervsmæssig og ikke-erhvervsmæssig brug, eller ved tilsvarende økonomiske transaktioner i forbindelse med fast ejendom. Det oprindelige fradrag foreslås begrænset på en sådan måde, at det står i forhold til den faktiske udnyttelse af ejendommen til udgående transaktioner, der giver anledning til fradragsret. Ved blandet brug af ejendommen vil det ikke længere være muligt at fradrage hele beløbet med det samme, hvorimod et korrektionssystem vil gøre det muligt at tage hensyn til både forøgelse og formindskelse af den erhvervsmæssige brug. Dette system skal erstatte beskattningen af privat brug i henhold til artikel 26 i direktiv 2006/112 (der svarer til artikel 6, stk. 2, i sjette direktiv) i korrektionsperioden og fungere på samme måde som og anvendes parallelt med det eksisterende system for regulering af fradrag, når procentandelen af beskattede transaktioner og transaktioner, der ikke er skattepligtige, varierer.

»Overgangsbestemmelser« *vedrørende udelukkelse af fradragsretten*

23. I henhold til sjette direktivs artikel 17, stk. 6²⁴, fastsætter Rådet med enstemmighed på forslag af Kommissionen de udgifter, der

24 — Jf. artikel 176 i direktiv 2006/112.

ikke giver adgang til fradrag i momsen, idet det dog præciseres, at udgifter, der ikke er af streng erhvervsmæssig karakter, som f.eks. udgifter til luksusforbrug, underholdning eller repræsentation, under ingen omstændigheder kan fradrages.

24. For at dække situationen, indtil Rådet træffer afgørelse herom, fastsættes følgende i artikel 17, stk. 6, andet afsnit: »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.«

25. De pågældende regler er rent faktisk ikke blevet vedtaget, og overgangsbestemmelsen er derfor stadig gældende.

Den relevante østrigske lovgivning

26. Den forelæggende ret har oplyst, at der findes to overlappende bestemmelser i Umsatzsteuergesetz (den østrigske momslov) 1994 (herefter »UStG«), som udelukker ret til fradrag af indgående moms vedrørende fast ejendom, der anvendes til private formål.

27. Ifølge den ene bestemmelse, § 12, stk. 2, nr. 2, litra a), kan der ikke fradrages moms for udgifter, der vedrører den afgiftspligtiges privatforbrug, hvilket bl.a. omfatter udgifter til dennes privatbolig. Denne bestemmelse er ikke ændret i det relevante tidsrum.

28. Den anden bestemmelse, § 12, stk. 2, nr. 1, omhandler fradrag vedrørende fast ejendom. Da sjette direktiv trådte i kraft i Østrig i forbindelse med, at Østrig tiltrådte Fællesskabet²⁵, kunne der ifølge denne bestemmelse ikke indrømmes fradrag for indgående afgift for den del af ejendommen, der tjente som privatbolig for den afgiftspligtige. Bestemmelsen blev ændret i 1997, således at ejendomme, der tjener blandede formål, i det hele kan henføres til virksomheden. Det fremgår dog af § 6, stk. 1, nr. 16, sammenholdt med § 6, stk. 2, og § 12, stk. 3, i UStG, at der ved anvendelse af dele af en ejendom til private boligformål er tale om en momsfri transaktion (hvilket udelukker fradrag af indgående afgift).

29. Det fremgår udtrykkeligt af forarbejderne til den pågældende ændring, at bygninger, som afgiftspligtige benytter som privatbolig, ifølge Domstolens praksis ville kunne opnå en afgiftsfordel, og at afgiftsfritagelsen skulle

25 — Dvs. den 1.1.1995. Det er ubestridt, at selv om UStG 1994 formelt trådte i kraft samme dato, er de omtvistede bestemmelser blot en gentagelse af de tidligere bestemmelser, der ikke er blevet ændret siden 1977. Det er folgelig udelukket, at bestemmelserne ikke havde været gældende (i længere tid), før sjette direktiv trådte i kraft i Østrig.

forhindre en sådan utilsigtet afgiftsfordel vedrørende privatsfæren.

30. Skattemyndighederne finder tilsyneladende ikke, at Seeling-dommen (hvorefter privat anvendelse af fast ejendom tilhørende virksomheden ikke kan behandles som afgiftsfri bortforpagtning eller udlejning) berører situationen i Østrig, fordi den manglende fradragsret er omfattet af sjette direktivs artikel 17, stk. 6, andet afsnit.

31. Det bemærkes, at den nationale bestemmelse om udelukkelse af ret til fradrag af indgående moms for så vidt angår privat anvendelse af ejendomme, som er bestemt til erhvervsformål, er blevet ændret to gange²⁶ siden det tidspunkt, der er relevant for den foreliggende sag, og at Rådet ved fravigelse af sjette direktivs artikel 17, stk. 2, har bemyndiget Østrig til at ophæve fradragsretten for moms på udgifter til varer eller tjenesteydelser, når den afgiftspligtige persons eller den afgiftspligtige persons personales privatforbrug og mere generelt en ikke-forretningsmæssig anvendelse af disse udgør over 90% af den samlede anvendelse²⁷.

26 — BGBl 2003 I, nr. 134, og BGBl 2004 I, nr. 27.

27 — Rådets beslutning 2004/866/EF af 13.12.2004 om bemyndigelse af Republikken Østrig til at anvende en foranstaltning, der fraviger artikel 17 i sjette direktiv 77/388/EØF om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter (EUT L 371, s. 47), finder anvendelse indtil den 31.12.2009. Frankrig og Tyskland er tilsyneladende omfattet af tilsvarende undtagelser.

De faktiske omstændigheder, retsforhandlingerne og den præjudicielle forelæggelse

32. Sandra Puffer lod i tidsrummet fra november 2002 til juni 2004 et hus med svømmebassin opføre og meddelte afgiftsmyndighederne, at hun ville udleje en del af huset til kontorformål og betale moms heraf. Ca. 11% af huset blev anvendt til erhvervsformål. Sandra Puffer henførte i det hele huset til virksomhedsformål og fratrak med henvisning til Seeling-dommen den indgående moms, der var blevet faktureret i forbindelse med bygningens opførelse, fuldt ud. Afgiftsmyndighederne afviste fradraget vedrørende svømmebassinet. I øvrigt anerkendte myndighederne alene ret til fradrag vedrørende de 11% af ejendommen, der blev anvendt til erhvervsformål.

33. Sandra Puffer har nu appelleret sagen til Verwaltungsgerichtshof.

34. Hun har for det første gjort gældende, at hun i overensstemmelse med Domstolens praksis har ret til at henføre hele huset til sin virksomhed og til at fradrage den indgående afgift fuldt ud.

35. Den forelæggende ret har påpeget, at den afgiftspligtige i overensstemmelse med Seeling-dommen kan fradrage indgående moms for den del af en bygning, der anvendes til privat brug, hvis resten af bygningen anvendes til afgiftspligtige formål. Opfører han et hus til privat brug, kan han således fradrage den indgående moms fuldt ud, hvis han benytter mindst ét rum til erhvervsformål. Der opkræves moms af den private anvendelse i henhold til sjette direktivs artikel 6, stk. 2, men afgiften fordeles over ti år. Behandlingen er således forskellig, afhængigt af, om den pågældende person er afgiftspligtig eller ej. Der er i begge tilfælde tale om endelige anvendelsesformål, men sjette direktiv yder afgiftspligtige en begunstiggelse på ca. 5% af udgifterne til huset og ca. 25% af den samlede indgående moms, mens andre borgere udelukkes fra en sådan fordel ved samme endelige anvendelsesformål²⁸. Den forelæggende ret nærer derfor tvivl om, hvorvidt ordningen i sjette direktiv strider mod det fællesskabsretlige lighedsprincip. Hvis den østrigske lovgiver havde indført en sådan ordning, ville den sandsynligvis være i strid med lighedsprincippet i henhold til artikel 7, stk. 1, i den østrigske forbundsforfatning. Selv inden for gruppen af afgiftspligtige sonderer de nationale bestemmelser til gennemførelse af sjette direktiv desuden mellem private beboelsesejendomme, der tilhører afgiftspligtige personer, hvis omsætning belægges med afgift, og afgiftspligtige personer (f.eks. læger), hvis omsætning er afgiftsfritaget, på en måde, som fordrejer konkurrencen, eftersom personer, hvis omsætning er helt fritaget for afgift, ikke kan

fradrage indgående afgift for deres private bolig, når et enkelt rum anvendes til erhverv. Det er muligvis i strid med artikel 87 EF, der forbyder statsstøtte.

36. Sandra Puffer har for det andet gjort gældende, at Østrig ikke i denne situation kan opretholde en eksisterende undtagelse fra ret til fradrag i henhold til sjette direktivs artikel 17, stk. 6.

37. Den forelæggende ret bemærkede, at § 12, stk. 2, nr. 2, litra a), i UStG er forblevet uændret, siden sjette direktiv trådte i kraft i Østrig (og at denne bestemmelse derfor er omfattet af standstill-klausulen i sjette direktivs artikel 17, stk. 6). § 12, stk. 2, nr. 1, er imidlertid blevet ændret for at bibeholde den samme undtagelse med hensyn til fradragsret vedrørende bygningsdele til privat anvendelse. Det viste sig først senere, ved Seeling-dommen, at privat anvendelse af bygninger ikke kan anses for afgiftsfrie transaktioner. Ifølge Holböck-dommen²⁹ kan en ændret bestemmelse være omfattet af en standstill-klausul, hvis den i det væsentlige er identisk med den tidligere lovgivning. § 12, stk. 2, nr. 1,

28 — Den østrigske regering forklarede under retsmødet, hvordan den forelæggende ret kunne komme frem til disse tal (5% af udgifterne og 25% af den indgående afgift). Det skyldtes den østrigske momssats på 20% og berigtigelsesperioden på ti år, sammenholdt med de årlige finansieringsomkostninger på 10%, som betød, at den pågældende kunne have lånt et beløb svarende til den moms, der straks blev fradraget, og betalt det tilbage over den tiårige periode. De grundlæggende faktorer — og dermed det præcise resultat — vil naturligvis variere mellem medlemsstaterne og over tid.

29 — Dom af 24.5.2007, sag C-157/05, Sml. I, s. 4051, præmis 41.

som ændret, sammenholdt med § 6, stk. 1, nr. 16, er i det væsentlige identisk med den tidligere bestemmelse og baseret på den samme lovgivningsintention. Hvis den ændrede bestemmelse ikke er omfattet af standstill-klausulen, er det imidlertid spørgsmålet, om ændringen også kan have betydning for gyldigheden af de overlappende regler i § 12, stk. 2, nr. 2, litra a).

private beboelsesejendomme til erhvervsformål mindst i ringe omfang?

38. Verwaltungsgerichtshof har på denne baggrund forelagt følgende spørgsmål:

- 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]), 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
- »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

artikel 13, punkt B, litra b), som fortolket ved Seeling-dommen] tillader fradrag af indgående afgift?

sionen har afgivet både skriftlige og mundtlige indlæg for Domstolen. Den østrigske regering tilsluttede sig Unabhangiger Finanzsenats indlæg under retsmødet.

- 4) Safremt sporgsmal 3 besvares benegtende: Kan det vare til hinder for en undtagelse fra retten til fradrag af indgaende afgift [konkret § 12, stk. 2, nr. 2, litra a), i UStG 1994], der stottes pa standstill-klausulen i sjettede momsdirektivs artikel 17, stk. 6, safremt den nationale lovgiver ved to overlappende undtagelser fra fradragsretten vedrorende indgaende afgift [konkret: § 12, stk. 2, nr. 2, litra a), i [UStG] og § 12, stk. 2, nr. 1, i [UStG]] andrer den ene og som resultat opgiver denne som folge af en retsvildfarelse?»

40. Parterne er ikke alene uenige om, hvordan sporgsmalene bor besvares; ogsa deres grundleggende opfattelser er pa vesentlige punkter forskellige. Sandra Puffer og Kommissionen anerkender, at afgiftspligtige personer i henhold til sjettede direktiv kan velge at henhore investeringsgoder til virksomheden i det hele og at fradrage hele den indgaende afgift med det samme. Unabhangiger Finanzsenat og den østrigske regering (herefter »de østrigske myndigheder«) gor derimod gældende, at fallesskabslovgivningen ikke kraver, at der gives en sadan valgmulighed, men kun tillader fradrag for den del af omkostningerne, der svarer til den erhvervs-messige anvendelse.

Stillingtagen

39. Sandra Puffer, Unabhangiger Finanzsenat (sagsøgt i tvisten i hovedsagen) og Kommis-

41. Jeg vil derfor gennemga de østrigske myndigheders argumentation, for jeg behandler de sporgsmal, der er rejst.

De østrigske myndigheders argumentation

42. Unabhängiger Finanzsenat gør gældende, at sjette direktivs ordlyd ikke kræver nærmere forklaring og ikke kan fortolkes, som Domstolen har gjort det.

43. Indgående afgift kan ifølge artikel 17, stk. 2, litra a), fradrages, *i det omfang de pågældende goder og tjenesteydelser anvendes i forbindelse med afgiftspligtige udgående transaktioner*. I henhold til artikel 6, stk. 2, litra a), skal anvendelsen af et gode, der er bestemt for virksomheden, til privat brug behandles som en afgiftspligtig udgående transaktion, *såfremt dette gode har givet ret til fradrag af den indgående afgift*³⁰. Det er derfor nødvendigt først at fastslå fordelingen mellem erhvervmæssig anvendelse og privat anvendelse, hvilket er afgørende for, hvor stor en andel af den indgående afgift der kan fradrages. Den private anvendelse vil herefter kun udgøre afgiftspligtig omsætning i det omfang, den vedrører goder, som er omfattet

af den andel, der er erhvervet til erhvervmæssig brug, og som der er fradragsret for³¹. At goder henføres til virksomheden, giver ikke i sig selv ret til fradrag. Hvis det var tilfældet, ville betingelsen, »såfremt dette gode har givet ret til fuldt eller delvis fradrag af merværdiafgiften«, være meningsløs. De østrigske myndigheder konkluderer derfor, at investeringsgoder i det hele kan henføres til virksomheden, så snart de erhverves, og give fradragsret for den andel, der på dette tidspunkt vedrører den afgiftspligtige erhvervmæssige anvendelse (som også kan svare til 0%), forudsat at det oprindeligt foretagne fradrag i henhold til sjette direktivs artikel 20 berigtiges i forhold til ændringer i fordelingen mellem erhvervmæssig og privat anvendelse i fradragsperioden.

44. De østrigske myndigheder har på dette grundlag taget afstand fra Domstolens udtalelser³² om, at en person, der anvender goder både til erhvervmæssig og privat brug, og som helt eller delvis har fradraget den indgående moms på tidspunktet for erhvervelsen, anses for fuldt ud at anvende goderne til brug for sine afgiftspligtige transaktioner som omhandlet i artikel 17, stk. 2, og han har derfor ret til fuldt og øjeblikkeligt fradrag af den indgående afgift. De finder, at Domstolen har anlagt en uhjemlet, cirkulær fortolkning af

30 — De østrigske myndigheder har påpeget, at af de seks oprindelige sproglige versioner af sjette direktiv står udsagnsordet kun i nutid i den engelske («is deductible»). Alle de øvrige affattelser anvender en formulering, der kan oversættes som »har givet anledning til fradrag«, hvilket indikerer en kronologisk rækkefølge. I øvrigt tales der i den engelske affattelse af artikel 26, stk. 1, litra a), i direktiv 2006/112 nu om indgående afgift, der »har givet« ret til fradrag («was deductible»).

31 — De østrigske myndigheder har henvist til dom af 17.5.2001, forenede sager C-322/99 og C-323/99, Fischer og Brandenstein, Sml. I, s. 4049, der vedrører sjette direktivs artikel 5, stk. 6, og hvori Domstolen i det væsentlige fastslog, at når en bil var erhvervet uden fradrag af indgående afgift, men henført til en afgiftspligtig virksomhed, og der efter erhvervelsen blev udført arbejde, som gav ret til momsfradrag, på bilen, hvorefter den overgik til den afgiftspligtige persons private formue, måtte beskatningsgrundlaget for »forbruget af egne goder« nødvendigvis svare til den fradragsberettigede værdi.

32 — De henviser til Lennartz-dommen, præmis 26, og Seeling-dommen, præmis 43, der begge er nævnt i fodnote 15 ovenfor.

lovgivningen, hvor fradragsretten for indgående moms baseres på den efterfølgende afgiftspligtige omsætning i form af privat anvendelse.

45. De østrigske myndigheder har desuden søgt at tilbagevise en række andre argumenter, som efter deres opfattelse kan forstås som en støtte af ret til fuldt fradrag i forbindelse med blandet anvendelse. Den sammenlignende redegørelse for sjette direktivs artikel 5, stk. 6, og artikel 6, stk. 2, på den ene side og direktivets artikel 17, stk. 5, på den anden side, som generaladvokat Jacobs foretog i Charles-sagen³³, er usammenhængende og har kun til formål at undgå vanskeligheder som følge af fuld fradragsret. I Seeling-sagen³⁴ konkluderede generaladvokaten under hensyn til begrundelsen for Kommissionens forslag til ændring af sjette direktiv, at man specifikt valgte at pålægge afgift i senere omsætningsled i medfør af artikel 6, stk. 2, litra a), som et alternativ til en begrænsning af retten til at fradrage indgående afgift, hvilket ikke talte for fuld fradragsret for alle goder til blandet anvendelse. Når en bygning anvendes til både erhvervmæssig og privat brug af en afgiftspligtig person, der kun udøver afgiftsfri virksomhed, vil den udgående afgift af den private anvendelse variere fra år til år, afhængigt af omsætningen i forbindelse med denne virksomhed (i overensstemmelse med pro rata-ordningen i artikel 17, stk. 5), og ikke af omfanget af den private anvendelse, hvilket ville være et absurd resultat.

46. Jeg kan godt følge de østrigske myndigheders argument om, at der tilsyneladende er tale om en cirkelslutning i præmis 26 i Lennartz-dommen. Domstolen bemærkede således, at »en privatperson, som anvender et gode dels til brug for afgiftspligtig erhvervs- virksomhed, og dels til private formål, og som på tidspunktet for erhvervelsen af godet helt eller delvis har fået tilbagebetalt merværdiafgiften i tidligere omsætningsled, anses for fuldt ud at anvende godet til brug for sine afgiftspligtige transaktioner som omhandlet i artikel 17, stk. 2. Følgelig har en sådan privatperson i princippet ret til fuldt og øjeblikkeligt fradrag af den afgift, der skulle betales i tidligere omsætningsled ved erhvervelsen af goderne«. Domstolen har imidlertid ikke efterfølgende gentaget denne formulering. Henvisninger til den er blevet omskrevet til, at »[s]åfremt en afgiftspligtig person vælger at behandle investeringsgoder, der både anvendes til erhvervmæssig og privat brug, 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«³⁵. Dette har efter min opfattelse hele tiden været Domstolens forståelse, selv om den måske formulerede det uheldigt i Lennartz-dommen.

47. Problemet er navnlig den grundlæggende forskellige opfattelse i Domstolens faste praksis og den alternative vurdering, som de østrigske myndigheder har tilkendegivet. Begge konstruktioner søger at løse problemet med, at retten til fuldt og øjeblikkeligt fradrag af indgående afgift på varer, der anvendes i

33 — Jf. punkt 59 og 60 i forslaget til afgørelse.

34 — Jf. punkt 41 i forslaget til afgørelse; jf. også punkt 59 i generaladvokat Jacobs' forslag til afgørelse i Lennartz-sagen.

35 — Seeling-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 15, præmis 41, dom af 29.4.2004, sag C-17/01, Sudholz, Sml. I, s. 4243, præmis 37, og Charles-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 15 ovenfor, præmis 24.

forbindelse med afgiftspligtig virksomhed, uvægerligt resulterer i, at nogle goder i sidste instans vil blive anvendt til andre formål, end det oprindeligt var hensigten.

48. Efter min opfattelse er bestemmelserne i sjette direktiv ikke så klare, at Domstolens fortolkning af dem er overflødig. De østrigske myndigheders argument herom virker søgt, når deres egen fortolkning omfatter adskillige sider detaljerede, skriftlige argumenter. Hvis bestemmelserne havde været så klare, ville det have været tilstrækkeligt at citere dem.

49. Jeg finder, at de forskellige opfattelser udspringer af en forskellig forståelse af begrebet henføring af goder til virksomheden. Selv om der både i sjette direktivs artikel 5, stk. 6, og artikel 6, stk. 2, litra a), tales om goder, der er bestemt for virksomheden, defineres begrebet *henføring* af goder til virksomheden ikke i lovgivningen. Begrebet er opstået i den retspraksis, der blev indledt med Lennartz-dommen. Ifølge denne dom henføres goder, når en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab (altså ikke som privatperson), erhverver goder til brug for sin økonomiske virksomhed (der selvfølgelig både kan omfatte afgiftspligtige og afgiftsfrie transaktioner).

50. Ifølge Domstolen er godernes henføring til virksomheden (såfremt det under hensyntagen til samtlige omstændigheder kan fastslås, at den er reel, men uanset i hvilket omfang goderne faktisk anvendes til erhvervsformål³⁶) afgørende for fradragsretten — og medfører, at den efterfølgende private anvendelse belægges med afgift. Den egenskab, en person handler i, når han erhverver goder, og formålet med deres anskaffelse, afgør, om de kan henføres til den økonomiske virksomhed og dermed være omfattet af momsreglerne, eller til privatsfæren, hvor momsreglerne ikke finder anvendelse. I det førstnævnte tilfælde kan de stadig overføres til privatsfæren, forudsat at der betales udgående afgift (for så vidt som der kunne fradrages indgående moms, fordi den økonomiske virksomhed er afgiftspligtig), hvilket sikrer afgiftsneutralitet for den afgiftspligtige person. I det sidste tilfælde er enhver overførsel til virksomheden bebyrdende: Den indgående moms, der ikke kunne fradrages, fordi goderne var erhvervet til privat brug, kan under ingen omstændigheder godtgøres, men godernes værdi (inkl. indgående afgift, der ikke kan godtgøres) vil indgå i afgiftsgrundlaget, hvis de anvendes til afgiftspligtig virksomhed³⁷.

51. De østrigske myndigheder finder imidlertid, hvis jeg har forstået dem ret, at henføringen af goder til virksomheden kun har karakter af »opbevaring«. Selv om goder er beregnet til privat brug, kan de alligevel henføres til den afgiftspligtige persons økonomiske virksomhed, men de vil kun give fradragsret (gennem berigtigelsesordningen), hvis de efterfølgende faktisk anvendes til erhvervsformål.

36 — Lennartz-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 15, præmis 21 og 35.

37 — Jf. også punkt 79 og 80 i generaladvokat Jacobs' forslag til afgørelse i Charles-sagen.

52. Denne fortolkning er ikke uden fordele. Den gør det muligt at undgå de ulemper, der er forbundet med at overføre goder fra privat-sfæren til virksomheden, og at undgå, at afgiftspligtige personer opnår de økonomiske fordele, der er kernen i denne sag. Den vil formentlig heller ikke være vanskelig at forene med momssystemet, eftersom den ligger tæt op ad den ændring, Kommissionen for nylig har foreslået³⁸.

53. Fortolkningen medfører imidlertid, at afgiftspligtige personer ikke har ret til øjeblikkeligt fradrag for goder, der først anvendes til privat brug og dernæst til erhvervmæssig brug. Selv om denne fortolkning ikke strider mod det overordnede momssystem, er den på ingen måde at foretrække frem for den fortolkning, Domstolen har anlagt i sin faste praksis, og den følger i hvert fald ikke af bestemmelsernes ordlyd, der er klar.

54. Jeg finder heller ikke de østrigske myndigheders kritik af den gældende retspraksis berettiget.

55. Ifølge Domstolen skal goder, der indgår i virksomhedsformuen, behandles, som om de

anvendes til erhvervsformål. Enhver privat anvendelse bliver dermed en afgiftspligtig, erhvervmæssig anvendelse, hvor den afgiftspligtige person foretager en levering til sig selv på samme måde som til en hvilken som helst anden endelig forbruger. Det er imidlertid kun tilfældet, hvis der oprindeligt var ret til fradrag, og omfanget af denne ret afhænger af den samlede fordeling mellem den afgiftspligtige persons afgiftspligtige og afgiftsfrie transaktioner. Det er baggrunden for betingelsen, »såfremt dette gode har givet ret til fuldt eller delvis fradrag af merværdiafgiften«, og generaladvokat Jacobs' redegørelse i punkt 59 og 60 i forslaget til afgørelse i Charles-sagen. Efter min opfattelse må det endvidere bero på en misforståelse fra de østrigske myndigheders side, når de finder det absurd, at en afgiftspligtig person, der udfører såvel afgiftspligtige som afgiftsfrie transaktioner, kan berigtige sit fradrag af indgående afgift vedrørende en ejendom, som han både anvender til erhvervmæssig og til privat brug, på grundlag af forholdet mellem afgiftspligtige og afgiftsfrie transaktioner og ikke kun på grundlag af forholdet mellem den erhvervmæssige og den private brug. Hvad endelig angår generaladvokat Jacobs' henvisninger til begrundelsen for forslaget til ændring af sjette direktiv fremgår det ikke udtrykkeligt af de uddrag, han har citeret, at det er hensigten at tillade fuld fradragsret for goder til blandet anvendelse, men de harmonerer i hvert fald med og antyder en sådan hensigt.

56. Henset hertil er jeg ikke overbevist om, at de østrigske myndigheders argumenter giver grundlag for at ændre Domstolens faste praksis på dette område. Det er højest tale om en alternativ vurdering, som ikke er uinteressant, men som på ingen måde kan betragtes

38 — Jf. punkt 21 og 22 ovenfor.

som den eneste mulige fortolkning af lovgivningen, sådan som de østrigske myndigheder prøver at give udtryk for. Hvis Domstolen alligevel finder, at praksis bør ændres, vil det kræve, at sagen henvises til et større dommerkollegium, og at den mundtlige forhandling genåbnes. Det vil i så fald være hensigtsmæssigt at anmode de øvrige medlemsstater om at fremsætte bemærkninger, eftersom der er tale om et anliggende, der vedrører hele momssystemet. Det bemærkes imidlertid, at Østrig er den eneste medlemsstat, der har fundet det nødvendigt at reagere på Unabhangiger Finanzsenats skriftlige indlæg i denne sag.

57. Jeg vil derfor gennemga den forelaggende rets fire sporgsmal ud fra den antagelse, at Domstolens fortolkning af sjette direktiv med hensyn til goder med blandet anvendelse ikke anfagtes.

Det forste sporgsmal: ligebehandling

58. Der er ingen tvivl om, at en afgiftspligtig person, der har ret til fuldt og øjeblikkeligt fradrag for indgaende afgift pa goder, som han erhverver og henforer til sin virksomhed, hvorefter han successivt betaler udgaende afgift vedrørende den private anvendelse af disse goder, kan opna en konkret økonomisk fordel i forhold til en anden person, der erhverver lignende goder i sin egenskab af privatperson og derfor ikke kan fradrage

indgaende afgift³⁹. Denne fordel vil altid vare til stede, men dens nærmere omfang vil afhange af mange faktorer⁴⁰. Det er derfor ikke nodvendigt at gennemga den forelaggende rets beregning, hvorefter denne fordel kan andrage 25% af den samlede moms eller 5% af de samlede omkostninger for sa vidt angar fast ejendom i Østrig. Det er tilstrækkeligt at fastsla, at der findes en ikke uvesentlig forskel i behandlingen.

59. Ligebehandlingsprincippet kraver, at ensartede situationer ikke behandles forskelligt, medmindre en forskellig behandling er objektivt begrundet⁴¹. Henset til de faktiske omstandigheder i den foreliggende sag er sporgsmalet, om en afgiftspligtig person og en privatperson befinder sig i samme situation, eller om den forskellige behandling af dem er objektivt begrundet.

60. Ordningen om beskatning af privat anvendelse af virksomhedens formue er sarligt udformet med henblik pa at undga den — vesentligt mere omfattende — forskelsbehandling, der ville opsta, hvis afgiftspligtige personer kunne anvende formuegoder, for hvilke de havde foretaget fuldt fradrag af indgaende afgift, privat uden at

39 — Jf. bl.a. punkt 39 ff. i generaladvokat Jacobs' forslag til afgorelse i Seeling-sagen og punkt 74 ff. i forslag til afgorelse i Charles-sagen, der begge er nævnt ovenfor i fodnote 15.

40 — Jf. punkt 35 og fodnote 28 ovenfor.

41 — Jf. senest dom af 10.4.2008, sag C-309/06, Marks & Spencer, Sml. I, s. 2283, premis 51.

skulle betale moms af dem. En mindre grad af forskelsbehandling er imidlertid ikke berettiget, blot fordi man undgår en mere omfattende forskelsbehandling. Det skal stadig godtgøres, at der foreligger en objektivt forskellig situation, som har betydning for forskelsbehandlingen.

61. I den foreliggende sag er jeg enig med Kommissionen i, at en afgiftspligtig person og en privat ejer befinder sig i forskellige situationer. Den private ejer anvender ejendommen helt og holdent til privat brug. Den afgiftspligtige person anvender også ejendommen til erhvervs-mæssig brug og har mulighed for at ændre omfanget af denne brug. Når momsen udgør en del af omkostningerne ved at erhverve og vedligeholde goder, herunder investeringsgoder og fast ejendom, skal den i sidste instans afholdes af den endelige »forbruger« — dvs. den person, der benytter goderne til private formål, men den skal forblive fuldstændig neutral i forhold til den afgiftspligtige person. En afgiftspligtig person, der erhverver goder i sin egenskab af privatperson, skal i sidste instans pålægges den samme moms som en ikke-afgiftspligtig person. Hvis han efterfølgende ønsker at anvende goderne i forbindelse med sin virksomhed, kan han ikke undgå denne afgift, som derfor belaster hans erhvervs-mæssige virksomhed på en måde, der ikke er forenelig med kravet om, at momsen skal være neutral for afgiftspligtige personer, og stiller ham ringere end andre, konkurrerende afgiftspligtige personer⁴². Det er netop af denne grund, at Domstolen — som Sandra Puffer i fuld erkendelse af følgerne har påpeget — præciserede, at en afgiftspligtig person skal have mulighed for at henhøre goder til blandet

anvendelse til virksomheden og efterfølgende betale afgift af den private anvendelse.

62. Kommissionen har endvidere gjort opmærksom på, at afgiftspligtige personer ikke alene som erhvervsdrivende bidrager til Det Europæiske Fællesskabs mål om at fremme udviklingen af erhvervslivet og i den forbindelse påtager sig visse risici med hensyn til deres formue, men navnlig også opkræver moms og er ansvarlige for, at den indbetales til afgiftsmyndighederne. Personer, der alene anvender eller forbruger goder til private formål, kan ikke kræve at blive behandlet på fuldstændig samme måde som afgiftspligtige personer med hensyn til moms.

63. Jeg foreslår derfor, at den forelæggende rets første spørgsmål besvares benægtende.

Det andet spørgsmål: statsstøtte

64. Den forelæggende ret ønsker endvidere oplyst, om den samme fordel, for så vidt som den indrømmes til afgiftspligtige personer, hvis udgående transaktioner belægges med moms, men ikke til afgiftspligtige personer, hvis udgående transaktioner er fritaget for afgift, kan udgøre statsstøtte, som er forbudt i

42 — Jf. generaladvokat Jacobs' forslag til afgørelse i Charles-sagen, punkt 75 ff.

henhold til artikel 87 EF. Den har nærmere bestemt spurgt, om en national foranstaltning til gennemførelse af sjette direktiv, hvorved der indføres en sådan relativ fordel, strider mod artikel 87 EF.

65. Spørgsmålets formulering nødvendiggør to indledende bemærkninger.

66. For det første synes det at fremgå af de oplysninger, Domstolen har fået forelagt, at den gældende østrigske lovgivning *ikke* tillader et sådant resultat. Den nationale rets tredje og fjerde spørgsmål er i realiteten kun relevante, såfremt lovgivningen under de foreliggende omstændigheder er til hinder for øjeblikkeligt og fuldt fradrag af indgående afgift. Hvis det er tilfældet, må det andet spørgsmål, således som det er formuleret, betragtes som rent hypotetisk. Det tilkommer imidlertid den nationale ret at fortolke den nationale lovgivning, og jeg vil derfor behandle dette spørgsmål ud fra den antagelse, at det hviler på et korrekt grundlag.

67. For det andet defineres en afgiftspligtig person i sjette direktivs artikel 4, stk. 1 og 2, som »enhver, der selvstændigt og uanset stedet udøver en [...] økonomisk virksomhed«, dvs. alle former for virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder, herunder minedrift og landbrug, virksomhed inden for liberale og dermed sidestillede

erhverv og transaktioner, der omfatter udnyttelse af materielle eller immaterielle goder med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter »uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed«. En person, der kun udfører afgiftsfrie transaktioner, vil som følge heraf stadig være en »afgiftspligtig person« i direktivets forstand. Han har imidlertid ikke de samme rettigheder eller forpligtelser som en person, der udfører afgiftspligtige transaktioner, og han er ikke genstand for nogen af de virkninger, som momsen har i forhold til denne. I moms-mæssig henseende befinder han sig kort sagt i praktisk talt samme situation som i privatlivet.

68. Selve spørgsmålet kan efter min opfattelse kun besvares benægtende.

69. Ifølge 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«. Det er fast retspraksis, at alle de anførte betingelser skal være opfyldt, for at der kan være tale om statsstøtte i denne bestemmelses forstand. Der skal for det første være tale om statsstøtte eller støtte, som ydes ved hjælp af statsmidler. For det andet skal denne støtte

kunne påvirke samhandelen mellem medlemsstaterne. For det tredje skal den give modtageren en fordel. For det fjerde skal den fordreje eller true med at fordreje konkurrencevilkårene⁴³.

virksomhed og afgiftsfri virksomhed, og en eventuel forskelsbehandling mellem erhvervsdrivende, der udøver de to former for virksomhed, vil derfor som oftest⁴⁵ ikke fordreje konkurrencevilkårene.

70. I den foreliggende sag kan forskelsbehandlingen mellem erhvervsdrivende, der kun udøver afgiftspligtig virksomhed, og erhvervsdrivende, der kun udøver afgiftsfri virksomhed (for ikke at tale om den forskellige behandling af erhvervsdrivende, der både udøver afgiftspligtig og afgiftsfri virksomhed), ikke tilskrives en bestemt medlemsstat. Den indgår i det moms-system, der er fastsat i Fællesskabets harmoniseringslovgivning, og som skal gennemføres på samme måde af alle medlemsstater. Der er derfor ikke tale om »statsstøtte« eller støtte, der kan påvirke samhandelen mellem medlemsstaterne. Kommissionen har tilføjet, at den fordel, modtageren opnår, efter Domstolens praksis skal være selektiv, hvilket ikke er tilfældet med en foranstaltning, der ganske vist udgør en fordel for modtageren, men som er berettiget af karakteren eller opbygningen af den ordning, som den er et led i⁴⁴. Forskelsbehandlingen strider ikke mod artikel 87 EF, eftersom de tre første betingelser ikke er opfyldt.

71. Jeg bemærker endvidere, at undtagelsesordningen er udformet med henblik på at minimere konkurrencen mellem afgiftspligtig

Det tredje spørgsmål: ændringen af § 12, stk. 2, nr. 1, i UStG

72. § 12, stk. 2, nr. 1, i UStG bestemte indtil den 1. januar 1995 følgende: »Leverancer eller andre ydelser i forbindelse med erhvervelse, opførelse eller vedligeholdelse af bygninger anses 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.«

73. Eftersom denne bestemmelse på daværende tidspunkt udgjorde en undtagelse fra retten til fradrag af indgående moms, kunne den i overensstemmelse med sjette direktivs artikel 17, stk. 6, opretholdes indtil det — endnu uvisse — tidspunkt, hvor Rådet måtte beslutte, hvilke udgifter der ikke giver ret til fradrag.

43 — Jf. senest dom af 1.7.2008, forenede sager C-341/06 P og C-342/06 P, Chronopost og La Poste, Sml. I, s. 4777, præmis 121 og 122.

44 — Jf. bl.a. dom af 29.4.2004, sag C-308/01, GIL Insurance, Sml. I, s. 4777, præmis 66 ff.

45 — Som den forelæggende ret har påpeget, kan der dog forekomme konkurrence mellem de to kategorier (jf. bl.a. dom af 14.12.2006, sag C-401/05, VDP Dental Laboratory, Sml. I, s. 12121), men det er sjældent og ikke tilfældet i den foreliggende sag.

74. Domstolen udtalte, at såfremt en medlemsstat efter sjette direktivs ikrafttræden ændrer sin lovgivning, således at anvendelsesområdet for de gældende undtagelser indskrænkes, og dermed tilnærmer lovgivningen til den generelle fradragsordning, der er fastlagt i sjette direktivs artikel 17, stk. 2, skal en sådan lovgivning anses for dækket af undtagelsen i artikel 17, stk. 6, andet afsnit⁴⁶. Hvis en ændring derimod bevirker, at anvendelsesområdet for de gældende undtagelser udstrækkes, og således fjerner sig fra direktivets formål, er den ikke tilladt efter artikel 17, stk. 6, andet afsnit, og strider mod artikel 17, stk. 2⁴⁷.

75. I den foreliggende sag synes der dog ifølge forelæggelseskendelsen at være tale om, at en udelukkelse af retten til fradrag af indgående afgift i tilfælde, hvor der i princippet skulle betales udgående afgift (ved privat anvendelse af goder, der var henført til virksomheden), efterfølgende blev ændret til en fritagelse for udgående afgift, som betød, at den indgående afgift ikke kunne fradrages.

46 — Dom af 14.6.2001, sag C-345/99, Kommissionen mod Frankrig, Sml. I, s. 4493, præmis 22-24, og af 8.1.2002, sag C-409/99, Metropol og Stadler, Sml. I, s. 81, præmis 45.

47 — Dom af 14.6.2001, sag C-40/00, Kommissionen mod Frankrig, Sml. I, s. 4539, præmis 17-20, og dommen i sagen Metropol og Stadler, præmis 46.

76. Verwaltungsgerichtshof har henvist til præmis 41 i Holböck-dommen⁴⁸, hvori Domstolen bekræftede sin praksis, hvorefter en national foranstaltning, der er vedtaget efter en dato, der er fastsat i en standstill-klausul, ikke automatisk falder uden for den undtagelsesordning, der er indført ved den pågældende fællesskabsretsakt. Hvis den i det væsentlige er identisk med den tidligere lovgivning eller alene lemper eller fjerner en hindring i den tidligere lovgivning for udøvelsen af rettigheder og friheder efter fællesskabsretten, er den omfattet af undtagelsen. »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.«

77. Jeg er fuldstændig enig med Kommissionen i, at den ændring af den østrigske lovgivning, der er beskrevet i forelæggelseskendelsen, synes at falde ind under den kategori, der er tale om i den sidste punktum i den ovennævnte præmis. Det synes herved at være uden betydning, om den nationale lovgiver baserede ændringen på en rigtig eller forkert fortolkning af fællesskabsretten. Seeling-dommen, hvorefter privat anvendelse af fast ejendom, der er bestemt for virksomheden, og for hvilken der er fradraget indgående afgift, ikke kan betragtes som

48 — Nævnt ovenfor i fodnote 29.

afgiftsfritaget bortforpagtning eller udlejning, men må behandles som afgiftspligtige egne ydelser, er dog ikke til hinder for den ændring, der tilsyneladende er foretaget.

Det fjerde spørgsmål: virkningerne for § 12, stk. 2, nr. 2, litra a), i UStG

78. Såfremt ændringen af § 12, stk. 2, nr. 1, i UStG bevirker, at bestemmelsen ikke er omfattet af standstill-klausulen i sjette direktivs artikel 17, stk. 6, ønsker den nationale ret oplyst, om dette ligeledes betyder, at den »overlappende« udelukkelse fra fradragsretten i § 12, stk. 2, nr. 2, litra a), ikke længere er omfattet af denne klausul.

79. Sandra Puffer gør gældende, at § 12, stk. 2, nr. 2, litra a), der med henvisning til indkomstskattelovgivningen bestemmer, at udgifter til underhold, herunder udgifter til privatbolig, ikke er fradragsberettigede, ikke finder anvendelse på omkostninger til opførelse af et hus eller i hvert fald ikke oprindeligt blev fortolket således.

80. Det tilkommer naturligvis den nationale ret at fortolke den omhandlede bestemmelse. I forelæggelseskendelsen beskriver den § 12, stk. 2, nr. 1, og § 12, stk. 2, nr. 2, litra a), som »overlappende« bestemmelser, men forklarer ikke, i hvilket omfang de er indbyrdes afhængige eller er selvstændige. Det er efter min opfattelse klart, at hvis udelukkelsen af fradragsret i stk. 2, nr. 2, litra a), med hensyn til fortolkningen og/eller anvendelsen er afhængig af udelukkelsen i stk. 2, nr. 1, og såfremt den sidstnævnte bestemmelse er uforenelig med bestemmelserne i sjette direktiv og ikke omfattet af standstill-klausulen, vil det samme være tilfældet med hensyn til stk. 2, nr. 2, litra a). Hvis der imidlertid er tale om en selvstændig udelukkelse af fradragsretten, som fandtes før 1995 og ikke er ændret siden, vil den være omfattet af standstill-klausulen.

81. Endelig vil jeg på ny understrege, at den forelæggende rets tredje og fjerde spørgsmål synes at være baseret på en anden forudsætning end den, der ligger til grund for det andet spørgsmål. I det andet spørgsmål antages det, at afgiftspligtige personer efter østrigsk lovgivning kan henføre fast ejendom til deres virksomhed og opnå fuld og øjeblikkelig fradragsret, for så vidt som virksomheden udfører afgiftspligtige transaktioner, hvorimod det i det tredje og fjerde spørgsmål antages, at den østrigske lovgivning er til hinder for en sådan fradragsret. Det tilkommer den nationale ret at afgøre dette spørgsmål.

Forslag til afgørelse

82. Henset til de ovenfor anførte betragtninger foreslår jeg Domstolen at besvare de forelagte spørgsmål således:

- »1) Det indebærer ikke en tilsidesættelse af ligebehandlingsprincippet, at en afgiftspligtig person ifølge Fællesskabets momsdirektiver har ret til fuldt og øjeblikkeligt fradrag af indgående afgift på en ejendom, som han erhverver og henfører til sin virksomhed, hvorefter han successivt betaler udgående afgift af den private anvendelse af denne ejendom, selv om han derved opnår en konkret økonomisk fordel i forhold til en anden person, der som privatperson erhverver en tilsvarende ejendom, og som derfor ikke kan fradrage indgående afgift.

- 2) Nationale bestemmelser til gennemførelse af Fællesskabets momsdirektiver, der indrømmer afgiftspligtige personer en sådan fordel, er ikke i strid med artikel 87 EF.

- 3) Standstill-klausulen i sjette momsdirektivs artikel 17, stk. 6, finder ikke anvendelse, såfremt en tidligere udelukkelse af ret til fradrag af indgående afgift i tilfælde, hvor der i princippet skal betales udgående afgift, efterfølgende ændres til en fritagelse for udgående afgift, som medfører, at den indgående afgift ikke kan fradrages.

- 4) Såfremt en tidligere udelukkelse af fradragsretten således ændres til en fritagelse og derfor ikke er omfattet af standstill-klausulen i sjette direktivs artikel 17, stk. 6, vil enhver anden udelukkelse, hvis fortolkning og/eller anvendelse er afhængig af den tidligere udelukkelse, heller ikke være omfattet af standstill-klausulen. En selvstændig udelukkelse, der var gældende, da sjette direktiv trådte i kraft i den pågældende medlemsstat, og som ikke er ændret siden, vil dog fortsat være omfattet af klausulen.«