

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT
JULIANE KOKOTT
föredraget den 17 juni 2010¹

I — Inledning

1. De minimis non curat lex (lagen befattar sig inte med småsaker) heter det såväl i ett latinskt juridiskt talesätt som enligt sjätte mervärdesskattedirektivet² och direktiv 2006/112/EG³, vilket har ersatt sjätte direktivet. Direktiven ger medlemsstaterna rätt att ge befrielse från mervärdesskatt för små företag vilkas årsomsättning inte överstiger en viss nivå.

2. Skattebefrielse kan emellertid inte ges för transaktioner som utförs av ekonomiska aktörer som inte är etablerade i landets territorium. I den sekundära gemenskapsrätten föreskrivs alltså uttryckligen att beskattningsbara personer ska behandlas olika beroende på etableringsort.

3. Ingrid Schmelz, som är klagande i målet vid den nationella domstolen, utför transaktioner i Österrike genom uthyrning av en lägenhet, och transaktionerna understiger gränsen för skattebefrielse för småföretag. Trots detta medges hon inte skattebefrielse i Österrike, eftersom hon inte är bosatt i

landet. Unabhängiger Finanzsenat, Außens-telle Wien har ställt frågan huruvida direktivens bestämmelser och de nationella införlivandebestämmelserna är förenliga med de grundläggande friheterna och den allmänna principen om likabehandling. De medlemsstater som har deltagit i förfarandet vid domstolen samt rådet och kommissionen anser att skillnaden i behandling i princip är tillåten. Den inskränkning i de grundläggande friheterna som eventuellt är ett resultat av detta är motiverad för att säkerställa en effektiv skattekontroll och för att motverka risken för missbruk.

II — Tillämpliga bestämmelser

A — Gemenskapsrätten

1. Den skattemässiga behandlingen av hyresinkomster

4. Enligt artikel 13 B b i sjätte direktivet undantas utarrendering och uthyrning av fast

1 — Originalspråk: tyska.

2 — Rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28) (nedan kallat sjätte direktivet).

3 — Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, s. 1) (nedan kallat direktiv 2006/112).

egendom från mervärdesskatt. Republiken Österrike bemyndigades dock i anslutningsakten⁴ att på uthyrning och utarrendering av fast egendom avsedd som bostad till och med den 31 december 1998 tillämpa en reducerad skattesats. Detta bemyndigande blev genom artikel 28.2 j i sjätte direktivet i dess lydelse enligt direktiv 2000/17/EG⁵ förlängt tills vidare och har numera införts i artikel 117.2 i direktiv 2006/112.

2. Särskilda regler för småföretag

5. Enligt artikel 24 i sjätte direktivet, som i detta avseende anknöt till andra mervärdesskattedirektivet,⁶ tilläts medlemsstaterna att tillämpa särskilda regler för småföretag (nedan även kallade de särskilda reglerna för småföretagare). Bestämmelsen har följande lydelse:

”1. Medlemsstater som kan tänkas stöta på svårigheter vid tillämpningen av de normala skattereglerna på små företag på grund av

dessas verksamhet eller struktur skall ha möjlighet att, på de villkor och inom de gränser som de bestämmer, med förbehåll för samråd enligt artikel 29, tillämpa förenklade förfaranden såsom schablonregler för påförande och uppbörd av skatten, förutsatt att dessa inte leder till någon minskning av denna.

2. Intill den dag som skall fastställas av rådet enhälligt på kommissionens förslag men som inte får vara senare än den dag då skatt på import och skatterestitution på export i handeln medlemsstaterna emellan upphävs, gäller följande:

- a) Medlemsstater som har utnyttjat valmöjligheten enligt artikel 14 i rådets andra direktiv av den 11 april 1967 för att införa undantag från skatteplikt eller graderade skattelättnader får behålla dessa och reglerna för deras tillämpning om de är förenliga med mervärdesskattesystemet.

De medlemsstater som tillämpar befrielse från skatt för skattskyldiga personer vilkas årsomsättning är mindre än motvärdet i nationell valuta av 5000 europeiska beräkningsenheter enligt den omräkningskurs som gäller den dag då detta direktiv införs, får höja denna gräns till 5000 europeiska beräkningsenheter.

4 — Akten om villkoren för Konungariket Norges, Republiken Österrikes, Republiken Finlands och Konungariket Sveriges anslutning till de fördrag som ligger till grund för Europeiska unionen och om anpassning av fördragen, Bilaga XV – Förteckning enligt artikel 151 i anslutningsakten – IX. Beskattning, punkt 2 e (EGT C 241, 1994, s. 21).

5 — Rådets direktiv 2000/17/EG av den 30 mars 2000 om att ändra direktiv 77/388/EEG om det gemensamma systemet för mervärdesskatt – övergångsbestämmelser för Republiken Österrike och Portugisiska republiken (EGT L 84, s. 24).

6 — Rådets andra direktiv 67/228/EEG av den 11 april 1967 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning om omsättningsskatter – struktur och tillämpningsföreskrifter för det gemensamma systemet för mervärdesskatt (EGT 71, s. 1303).

Medlemsstater som tillämpar graderad skattelättnad får varken höja den övre gränsen för denna eller göra villkoren för beviljande härav gynnsammare.

Medlemsstater får undanta vissa transaktioner från de regler som föreskrivs i punkt 2. Bestämmelserna i punkt 2 skall inte i något fall tillämpas på de transaktioner som avses i artikel 4.3.

- b) Medlemsstater som inte har utnyttjat denna valmöjlighet får medge befrielse från skatt för skattskyldiga personer vilkas årsomsättning är högst lika med motvärdet i nationell valuta av 5000 europeiska beräkningsenheter enligt den omräkningskurs som gäller den dag då detta direktiv införs; vid behov får de medge graderad skattelättnad till skattskyldiga personer vars årsomsättning överskrider den övre gräns som har fastställts av medlemsstaterna för undantag.

4. Den omsättning som skall utgöra referensnivå vid tolkning av bestämmelserna i punkt 2 skall bestå av beloppet, exklusive mervärdesskatt, av tillhandahållande av varor och tjänster såsom detta definieras i artiklarna 5 och 6, i den mån som de beskattas, däribland transaktioner som är undantagna med återbetalning av tidigare erlagd skatt i enlighet med artikel 28.2, och beloppet av de transaktioner som är undantagna enligt artikel 15, beloppet av fastighetstransaktioner, de finansiella transaktioner som avses i artikel 13 B d, och försäkringstjänster, med mindre dessa transaktioner har karaktär av bitransaktioner.

- c) Medlemsstater som tillämpar undantag från skatt för skattskyldiga personer vars årsomsättning är lika med eller högre än motvärdet i nationell valuta av 5000 europeiska beräkningsenheter enligt den omräkningskurs som gäller den dag då detta direktiv införs, får höja den för att bibehålla dess reala värde.

Köpeskillingen vid avyttring av ett företags materiella eller immateriella anläggningstillgångar skall inte räknas med vid beräkning av omsättningen.

5. Skattskyldiga personer som är undantagna från skatt skall inte ha rätt att dra av skatt i enlighet med bestämmelserna i artikel 17 och inte heller att ange skatten på sina fakturor eller därmed jämförliga handlingar.

3. Begreppen undantag från skatteplikt och graderad skattelättnad skall tillämpas på tillhandahållandet av varor och tjänster av små företag.

6. Skattskyldiga personer som är undantagna från skatt får välja antingen de normala mervärdesskattereglerna eller de förenklade

förfaranden som avses i punkt 1. I detta fall skall de ha rätt till varje graderad skattelättnad som kan ha fastställts genom inhemsk lagstiftning.

...”

6. Genom direktiv 92/111/EEG⁷ ersattes artikel 28i i sjätte direktivet. Genom den bestämmelsen lades följande stycke till i artikel 24.3 i sjätte direktivet:

”Under alla förhållanden skall inte leveranser av nya transportmedel gjorda under de förhållanden som fastställs i artikel 28 c A eller tillhandahållande av varor och tjänster gjorda av en skattskyldig person som inte är etablerad i landets territorium omfattas av undantagen under punkt 2.”

7. För Republiken Österrike gäller följande enligt bilaga XV – Förteckning enligt artikel 151 i anslutningsakten – IX. Beskattning, punkt 2 c i anslutningsakten:⁸

”Vid tillämpningen av artikel 24.2–24.6 får Österrike, i väntan på att gemenskapsbe-

stämmelser om detta antas, ha en skattebefrielse för dem vars årsomsättning understiger ett belopp motsvarande 35 000 ecu.”

8. Bestämmelserna i artikel 24 och 24a, genom vilka omsättningströskeln infördes i sjätte direktivet, överfördes med redaktionella ändringar till artiklarna 281–294 i direktiv 2006/112. De tillämpliga bestämmelserna i det direktivet har följande lydelse:

”Artikel 282

Den skattebefrielse och de skattelättnader som fastställs i detta avsnitt skall vara tillämpliga på leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster som görs av små företag.

Artikel 283

1. Den ordning som fastställs i detta avsnitt skall inte vara tillämplig på följande transaktioner:

...

- c) Leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster som utförs av en beskattningsbar person som inte är etablerad i den medlemsstat där mervärdesskatt skall betalas.

7 — Rådets direktiv 92/111/EEG av den 14 december 1992 (EGT L 384, s. 47; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 119).

8 — Ovan fotnot 4.

[Artiklarna 284–286 gäller för de stater som tillhörde Europeiska gemenskapen före den 1 januari 1978 och motsvarar i huvudsak artikel 24.2 i sjätte direktivet.]

Artikel 287

De medlemsstater som anslutit sig efter den 1 januari 1978 får tillämpa skattebefrielse från skatteplikt för beskattningsbara personer vars årsomsättning högst är lika med motvärdet i nationell valuta av följande belopp enligt den omräkningskurs som gällde på dagen för deras anslutning:

...

4. Österrike: 35 000 ecu.

...

Artikel 288

Den omsättning som skall tjäna som referensnivå vid tillämpningen av ordningen i detta avsnitt skall utgöras av följande belopp, exklusive mervärdesskatt:

1. Beloppet för leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster, i den mån som de beskattas.

I - 10472

2. Beloppet för transaktioner som med stöd av artiklarna 110 och 111, artikel 125.1, artikel 127 och artikel 128.1 är undantagna från skatteplikt med rätt till avdrag för mervärdesskatt som betalats i det föregående ledet.

3. Beloppet för de transaktioner som är undantagna från skatteplikt i enlighet med artiklarna 146–149 och artiklarna 151, 152 och 153.

4. Beloppet för fastighetstransaktioner, de finansiella transaktioner som avses i artikel 135.1 b–g och försäkringstjänster, såvida dessa transaktioner inte har karaktär av bitransaktioner.

Köpeskillingen vid avyttring av ett företags materiella eller immateriella anläggningstillgångar skall dock inte räknas med vid beräkning av omsättningen.

Artikel 289

Beskattningsbara personer som är skattebefriade skall inte ha rätt att dra av mervärdesskatt i enlighet med artiklarna 167–171 och artiklarna 173–177 och inte heller att ange mervärdesskatten på sina fakturor.

Artikel 290

Beskattningsbara personer som kan skattebefrias får välja antingen de normala mervärdes-skattereglerna eller de förenklade regler som avses i artikel 281. I detta fall skall de ha rätt till graderade skattelättnader som eventuellt har fastställts i den nationella lagstiftningen.”

2006, från och med år 2007: 30 000 euro). Vid tillämpningen av dessa omsättningsgränser beaktas inte sidoavtal och företagsöverlåtelser. Det saknar betydelse att en omsättningsgräns i ett enstaka fall överskrids med mindre än 15 procent inom en tidsperiod på fem kalenderår ...”

11. 6 § tredje stycket UStG 1994 har följande lydelse:

B — Nationell lagstiftning

9. Enligt 6 § första stycket punkt 16 i 1994 års lag om omsättningsskatt (nedan kallad UStG 1994), i den lydelse som är tillämplig i målet vid den nationella domstolen, är uthyrning och utarrendering av fast egendom i princip befriat från omsättningsskatt. Befrielsen gäller dock inte för uthyrning (*Nutzungsüberlassung*) av fast egendom för bostadsändamål.

”Småföretagare, vilkas omsättning med stöd av 6 § första stycket punkt 27 är befriad från skatt, kan intill dess beslutet vinner laga kraft genom ett skriftligt meddelande till skattemyndigheten begära att 6 § första stycket punkt 27 inte ska tillämpas på dem. Det skriftliga meddelandet är bindande för företaget under minst fem kalenderår. Det kan återkallas endast med verkan från början av ett kalenderår. Återkallelse ska ske senast vid utgången av den första kalendermånaden efter detta kalenderårs början.”

10. Enligt 6 § första stycket punkt 27 UStG 1994 är följande transaktioner befriade från mervärdesskatt:

III — Bakgrund samt tolknings- och giltighetsfrågorna

”Transaktioner som utförs av småföretagare – det vill säga företagare som är bosatta respektive har etablerat sitt säte i Österrike och vilkas omsättning enligt 1 § första stycket punkterna 1 och 2 inte överstiger 22 000 euro under beskattningsperioden (lydelse till och med år

12. Ingrid Schmelz är tysk medborgare och bosatt i Tyskland. Hon äger en lägenhet i

Österrike som hon hyr ut för en månadshyra om 330 euro inklusive ersättning för driftskostnader. Hon anger inte någon omsättningskatt på fakturor.

13. De österrikiska skattemyndigheterna fastställde för åren 2006 och 2007 mervärdesskatt på hyresintäkterna efter avdrag för ingående mervärdesskatt till 335,93 euro respektive 316,15 euro. Under dessa år utförde Ingrid Schmelz enligt egna uppgifter inga andra transaktioner inom gemenskapen.⁹

14. Ingrid Schmelz ansåg att hon på grund av de särskilda reglerna för småföretag inte skulle betala någon mervärdesskatt. Hon överklagade besluten hos Unabhängiger Finanzsenat, som i beslut den 4 mars 2009 har ställt följande frågor till domstolen för förhandsavgörande:

”1. Innebär formuleringen ’tillhandahållanden av varor och tjänster gjorda av en skattskyldig person som inte är etablerad i landets territorium’ i artikel 24.3 och i artikel 28i i sjätte direktivet, i dess lydelse

enligt punkt 21 i direktiv 92/111 samt en lagstiftning genom vilken denna bestämmelse införlivas i nationell lagstiftning ett åsidosättande av EG-fördraget, framför allt av diskrimineringsförbudet (artikel 12 EG), av etableringsfriheten (artikel 43 EG och följande artiklar i EG-fördraget), friheten att tillhandahålla tjänster (artikel 49 EG och följande artiklar i EG-fördraget) eller av grundläggande rättigheter i gemenskapsrätten (den gemenskapsrättsliga principen om likabehandling), eftersom bestämmelsen innebär att unionsmedborgare som inte är etablerade i landets territorium inte omfattas av undantagen enligt artikel 24.2 i sjätte direktivet (särskilda regler för småföretag), medan unionsmedborgare som är etablerade i landets territorium kan dra nytta av dessa undantag om medlemsstaten in fråga medger småföretag undantag från skattskyldighet i enlighet med direktivet?

2. Innebär formuleringen ’leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster

⁹ — Detta framgår av ett meddelande i efterhand från den hänskjutande domstolen av den 17 mars 2009.

som utförs av en beskattningsbar person som inte är etablerad i den medlemsstat där mervärdesskatt skall betalas' i artikel 283.1 c i direktiv 2006/112 samt en lagstiftning genom vilken denna bestämmelse införlivas i nationell lagstiftning ett åsidosättande av EG-fördraget, framför allt av diskrimineringsförbudet (artikel 12 EG), av etableringsfriheten (artikel 43 EG och följande artiklar i EG-fördraget), av friheten att tillhandahålla tjänster (artikel 49 EG och följande artiklar i EG-fördraget), eller av grundläggande rättigheter i gemenskapsrätten (den gemenskapsrättsliga principen om likabehandling), eftersom bestämmelsen innebär att unionsmedborgare som inte är etablerade i medlemsstaten inte omfattas av skattebefrielsen enligt artikel 282 och följande artiklar i mervärdesskattedirektivet (särskilda regler för småföretag), medan unionsmedborgare som är etablerade i medlemsstaten kan dra nytta av denna skattebefrielse om medlemsstaten i fråga medger små företag skattebefrielse i enlighet med direktivet?

territorium' i artikel 24.3 och i artikel 28i i sjätte direktivet ogiltig i den mening som avses i artikel 234 första stycket b EG?

3. Om fråga 1 besvaras jakande: Är formuleringen 'tillhandahållanden av varor och tjänster gjorda av en skattskyldig person som inte är etablerad i landets
4. Om fråga 2 besvaras jakande: Är formuleringen 'leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster som utförs av en beskattningsbar person som inte är etablerad i den medlemsstat där mervärdesskatt skall betalas' i artikel 283.1 c i mervärdesskattedirektivet ogiltig i den mening som avses i artikel 234 b EG?
5. Om fråga 3 besvaras jakande: Avses med 'årsomsättning' i den mening som avses i bilaga XV i fördraget mellan Konungariket Belgien, Konungariket Danmark, Förbundsrepubliken Tyskland, Helleniska republiken, Konungariket Spanien, Franska republiken, Irland, Italienska republiken, Storhertigdömet Luxemburg, Konungariket Nederländerna, Portugisiska republiken, Förenade konungariket Storbritannien och Nordirland (Europeiska unionens medlemsstater) och Konungariket Norge, Republiken Österrike, Republiken Finland, Konungariket Sverige om Konungariket Norges, Republiken Österrikes, Republiken Finlands och Konungariket Sveriges anslutning till Europeiska unionen samt slutakt, IX. Beskattning,

punkt 2 c, samt artikel 24 i sjätte direktivet den omsättning som uppnås under ett år i den medlemsstat för vilken bestämmelsen beträffande små företag tillämpas eller den omsättning som företaget uppnår under ett år inom hela gemenskapen?

IV — Rättslig bedömning

6. Om fråga 4 besvaras jakande: Avses med 'årsomsättning' i den mening som avses i artikel 287 i mervärdesskattedirektivet den omsättning som uppnås under ett år i den medlemsstat för vilken bestämmelsen för små företag tillämpas eller den omsättning som företaget uppnår under ett år inom hela gemenskapen?"

15. Den österrikiska, den tyska och den grekiska regeringen, Europeiska unionens råd samt Europeiska kommissionen har deltagit i förfarandet. Den grekiska regeringen har yttrat sig endast skriftligen och den tyska regeringen endast muntligen.

A — Huruvida begäran om förhandsavgörande kan upptas till sakprövning

16. Rådet har väckt frågan huruvida begäran om förhandsavgörande kan upptas till sakprövning. Den hänskjutande domstolen har först i efterhand konstaterat att Ingrid Schmelz inte har utfört några andra transaktioner inom gemenskapen än de omtvistade uthyrningstransaktionerna i Österrike. Hade den hänskjutande domstolen haft tillgång till denna uppgift redan vid den tidpunkt då begäran om förhandsavgörande framställdes hade den kunnat avstå från begäran, eftersom Ingrid Schmelz under sådana omständigheter ska anses vara en i Österrike etablerad beskattningsbar person.

17. Jag erinrar om att det i ett förfarande enligt artikel 234 EG uteslutande ankommer på den nationella domstol vid vilken målet anhängiggjorts och vilken har ansvaret för det rättsliga avgörandet att mot bakgrund av de särskilda omständigheterna i målet bedöma såväl om ett förhandsavgörande är nödvändigt för att döma i saken som relevansen av de frågor som ställs till domstolen. Följaktligen är domstolen i princip skyldig att meddela

ett förhandsavgörande när de frågor som har ställts avser tolkningen av unionsrätten.¹⁰

18. Domstolen har därför möjlighet att avvisa en begäran om förhandsavgörande från en nationell domstol endast då det är uppenbart att den begärda tolkningen av unionsrätten inte har något samband med de verkliga omständigheterna eller föremålet för tvisten i målet vid den nationella domstolen eller när frågan är hypotetisk eller när domstolen inte har tillgång till sådana uppgifter om de faktiska eller rättsliga omständigheterna som är nödvändiga för att kunna ge ett användbart svar på de frågor som ställts till den.¹¹

19. I förevarande fall kan konstateras att den hänskjutande domstolen endast har vidarebefordrat ett meddelande från Ingrid Schmelz. Det framgår inte klart huruvida den hänskjutande domstolen uttömmande har redovisat de faktiska omständigheterna avseende uppgifterna i meddelandet. Det medför emellertid inte att det saknas förutsättningar för en sakprövning, eftersom det i princip ankommer på den hänskjutande domstolen att avgöra på vilket processuellt stadium det är lämpligt att vända sig till domstolen.¹²

10 — Se bland annat domar av den 18 juli 2007 i mål C-119/05, Lucchini (REG 2007, s. I-6199), punkt 43, av den 22 december 2008 i mål C-414/07, Magoora (REG 2008, s. I-10921), punkt 22, och av den 18 mars 2010 i de förenade målen C-317/08–C-320/08, Alassini m.fl. (REU 2010, s. I-2213), punkt 25.

11 — Se bland annat domar av den 13 mars 2001 i mål C-379/98, PreussenElektra (REG 2001, s. I-2099), punkt 39, domen i målet Magoora (ovan fotnot 10), punkt 23, och domen i de förenade målen Alassini m.fl. (ovan fotnot 10), punkt 26.

12 — Se, för ett liknande resonemang, domar av den 1 april 1982 i de förenade målen 141/81–143/81, Holdijk m.fl. (REG 1982, s. 1299; svensk specialutgåva, volym 6, s. 359), punkt 5, och av den 9 december 2003 i mål C-116/02, Gasser (REG 2003, s. I-14693), punkt 27.

20. Även om det antas att informationen från Ingrid Schmelz är korrekt innebär det för övrigt inte att besvarandet av tolkningsfrågorna är uppenbart obehövligt för att avgöra tvisten i målet vid den nationella domstolen. Det framgår nämligen inte entydigt att Ingrid Schmelz på grund av sina till utyrning av en lägenhet i Österrike begränsade transaktioner ska anses vara etablerad där med följd att skattebefrielsen tveklöst skulle vara tillämpligt på henne.

21. Följaktligen ska domstolen besvara den hänskjutande domstolens frågor.

B — *Prövning i sak*

22. Frågorna 1 och 2, frågorna 3 och 4 respektive frågorna 5 och 6 gäller alla samma problematik. De skiljer sig åt endast därigenom att de avser bestämmelserna i sjätte direktivet (frågorna 1, 3 och 5) respektive motsvarande bestämmelser i direktiv 2006/112 (frågorna 2, 4 och 6).

23. Direktiv 2006/112 utgör enligt vad som framgår av skäl 3 i direktivet en omarbeting av sjätte direktivet som i princip inte

har inneburit några materiella ändringar i den gällande lagstiftningen. De bestämmelser som på grund av omarbetningen trots allt har ändrats materiellt anges enligt vad som sägs i skäl 3 på ett uttömmande sätt i de bestämmelser som rör direktivets införlivande och ikraftträdande (artikel 412). Bestämmelserna för små företag (artikel 281 och följande artiklar) nämns inte där. Därför krävs ingen särskild prövning av frågan beroende på om det är sjätte direktivet eller direktiv 2006/112 som avses.

24. Det finns en nära innehållsmässig växelverkan mellan de tre frågeparen. Den hänskjutande domstolen har nämligen ställt frågan om bestämmelsernas förenlighet med de grundläggande friheterna i förgrunden (frågorna 1 och 2).

25. Frågorna 3 och 4 har endast ställts för det fall direktivet anses *oförenligt* med de grundläggande friheterna och syftar till att få konsekvenserna av detta klarlagda.

26. Frågorna 5 och 6 har ställts under den förutsättningen att begränsningen av de särskilda reglerna för små företag till att gälla endast för inhemska företag är *förenlig* med de grundläggande friheterna. Frågorna syftar till en tolkning av det i bestämmelserna använda begreppet årsomsättning, vilket är avgörande för klassificeringen som

småföretag. Unabhängiger Finanzsenat ser här två alternativ: Att antingen räkna med omsättningen endast i den stat där företaget har etablerat sitt säte/i den stat företagarens är bosatt eller att räkna med omsättningen inom hela gemenskapen.

27. Innan jag närmare undersöker de konkreta frågorna ska jag göra några överväganden angående karaktären hos de särskilda reglerna för små företag som en särskild ordning och om ändamålet bakom dessa bestämmelser. Frågan är framför allt i vilken utsträckning unionslagstiftaren och medlemsstaterna vid utformningen av undantag från skatteplikt för små företag är bundna av de grundläggande friheterna och de allmänna principerna i unionsrätten.

1. Inledande anmärkningar

a) De särskilda reglerna för små företag som en särskild ordning

28. I princip alla de i artikel 2 i direktiv 2006/112 uppräknade transaktionerna, som utförs av en beskattningsbar person i den mening som avses i artikel 9 i direktiv 2006/112,

är föremål för mervärdesskatt. I direktivet föreskrivs emellertid i en rad fall befrielse för särskilda tillhandahållanden, ofta med ett socialpolitiskt syfte som grund.

29. Därutöver ger direktivet medlemsstaterna möjlighet att tillämpa särskilda ordningar (avdelning XII) och avvikelser (avdelning XIII) som avviker från det harmoniserade systemet. En av de särskilda ordningarna är den för små företag.

30. Som domstolen vid flera tillfällen har konstaterat är harmoniseringen, såsom den har genomförts genom flera på varandra följande direktiv, och särskilt sjätte direktivet, ännu inte fullständig.¹³ Den planerade harmoniseringen har ännu inte genomförts, eftersom medlemsstaterna tillåts att behålla eller anta vissa nationella lagbestämmelser som annars skulle vara oförenliga med direktivet.¹⁴

31. Redan enligt artikel 14 i andra direktivet¹⁵ tillåts medlemsstaterna att behålla befrielse från mervärdesskatt för små företag. Det

bortsågs alltså från en fullständig harmonisering av de nationella bestämmelserna.¹⁶ Denna särskilda ordning överfördes – kompletterad med vissa bestämmelser – till artikel 24 i sjätte direktivet och slutligen till artikel 281 och följande artiklar i direktiv 2006/112.¹⁷ I sitt förslag till sjätte direktivet¹⁸ anförde kommissionen härom följande:

”Med skattebefrielse och graderade skattelättnader går det i viss omfattning avhjälpa de svårigheter som ofta drabbar de mindre företagen vid tillämpningen av bestämmelserna om mervärdesskatt. Dessutom kan skattemyndigheternas arbete förenklas. Inom ramen för en sådan allmän konsumtionskatt som mervärdesskatten kan ett system med skattebefrielse och graderade skattelättnader likväldigt inte anses normalt. En samtidig förekomst av olika nationella särskilda ordningar kan också utgöra ett hinder för avskaffandet av fiskala gränser. Detta är huvudskälet till

13 — Domar av den 5 december 1989 i mål C-165/88, ORO Amsterdam Beheer och Concerto (REG 1989, s. 4081), punkt 21, av den 7 december 2006 i mål C-240/05, Eurodental (REG 2006, s. I-11479), punkt 50, och av den 12 juni 2008 i mål C-462/05, kommissionen mot Portugal (REG 2008, s. I-4183), punkt 51.

14 — Se, för ett liknande resonemang, när det gäller särskilda regler enligt artikel 28 i sjätte direktivet domar av den 13 juli 2000 i mål C-36/99, *Idéal tourisme* (REG 2000, s. I-6049), punkt 38, domen i målet Eurodental (ovan fotnot 13), punkt 51, och domen i målet kommissionen mot Portugal (ovan fotnot 13), punkt 52.

15 — Ovan fotnot 6.

16 — Jämför skäl 6 i andra direktivet.

17 — Se, angående karaktären hos de särskilda reglerna för små företag som en nationell särskild ordning, andra meningarna i skäl 15 i sjätte direktivet och det likalydande skäl 49 i direktiv 2006/112: ”Medlemsstaterna bör få fortsätta att tillämpa sina särskilda regler för små företag, i enlighet med gemensamma bestämmelser och med sikte på en närmare harmonisering.”

18 — Kommissionens förslag av den 29 juni 1973 till rådets sjätte direktiv om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund, *Europeiska gemenskapernas bulletin*, tillägg 11/73, s. 25.

att de här föreslagna bestämmelserna har övergångskaraktär.”

medlemsstat möjlighet att ta hänsyn till den nationella ekonomiska och förvaltningsmässiga strukturen.

32. Då de särskilda reglerna för små företag sålunda utgör en ofullständigt harmoniserad särskild ordning som avviker från det allmänna mervärdesskattsystemet, ska de tolkas restriktivt och får inte tillämpas om det inte är nödvändigt för att uppnå det mål som eftersträvas med dem.¹⁹

33. Syftet med skattebefrielsen för småföretagen är att stärka konkurrenskraften hos denna grupp av ekonomiska aktörer. Tanken är också att de ska besparas den kostnad som är förenad med betalningen av mervärdesskatt och som med hänsyn till deras verksamhetens ringa omfattning skulle drabba dem oproportionerligt hårt. Samtidigt ska bestämmelserna förenkla förfarandet så att skattemyndigheterna inte måste befatta sig med skatteuppbörd av bagatellbelopp från ett stort antal små företag.

34. Medlemsstaterna ges därvid enligt unionsrätten ett utrymme för skönmässig bedömning vid fastställandet av omsättningsgränserna för kvalificeringen av vad som ska anses vara små företag. Därmed ges respektive

35. De särskilda reglerna för små företag ska endast komma sådana företag till godo som driver ekonomisk verksamhet som faktiskt är av ringa omfattning. Detta säkerställs enligt rättegångsdeltagarnas uppfattning genom att skattebefrielsen är begränsad till att gälla för små företag som är etablerade i landets territorium. Härigenom förhindras att företag missbrukar skattebefrielsen genom att utnyttja den samtidigt i flera medlemsstater och att de förmånliga bestämmelserna i själva verket kommer företag till del som faktiskt inte är små företag. Vidare innebär begränsningen till inhemska beskattningsbara personer att det säkerställs att skattemyndigheterna alltid har full möjlighet att kontrollera huruvida förutsättningarna för tillämpning av de förmånliga bestämmelserna faktiskt föreligger.

b) De följer som den omständigheten att det endast har genomförts en delvis harmonisering har för frågan om bundenheten till hierarkiskt överordnad unionsrätt

¹⁹ — Dom av den 28 september 2006 i mål C-128/05, kommissionen mot Österrike (REG 2006, s. I-9265), punkt 22, med hänvisning till domar av den 22 oktober 1998 i de förenade målen C-308/96 och C-94/97, Madgett och Baldwin (REG 1998, s. I-6229), punkt 34, och av den 8 december 2005 i mål C-280/04, Jyske Finans (REG 2005, s. I-10683), punkt 35. Se även dom av den 6 juli 2006 i mål C-251/05, Talacre Beach Caravan Sales (REG 2006, s. I-6269), punkt 23.

36. En särskild fråga är huruvida medlemsstaterna och unionslagstiftaren är bundna av de grundläggande friheterna och de allmänna rättsprinciperna även på lagstiftningsområdet som inte har harmoniserats fullständigt.

37. Kommissionen anför, med hänvisning till domen i målet *Idéal Tourisme*,²⁰ att medlemsstaterna inte handlar i strid mot gemenskapsrätten om de inför avvikande bestämmelser på ett delvis harmoniserat område, såsom det gemensamma systemet för mervärdesskatt. Om de använder sig av det handlingsutrymme som ges i direktivet måste de emellertid beakta de grundläggande bestämmelserna i den primära unionsrätten. Enligt kommissionen är de nationella bestämmelserna förenliga med unionsrätten om de håller sig inom direktivets ramar och om eventuella inskränkningar i de grundläggande friheterna är motiverade av tvingande skäl av allmänintresse.

38. Om unionsrätten överträds beror det enligt kommissionen inte på direktivet, utan på att medlemsstaten i fråga har använt sig av möjligheten till skattebefrielse på ett sätt som inte motiveras av tvingande skäl av allmänintresse.

39. Jag kan endast delvis ansluta mig till kommissionens ståndpunkt.

40. Det är riktigt att beskattningsbara personer på grund av den ofullständiga harmoniseringen behandlas olika beroende på vilka nationella bestämmelser som gäller för dem. Som exempel åtnjuter ett företag i Spanien

skattebefrielse för småföretag om dess transaktioner inte överstiger motvärdet av 10 000 ecu per år, medan gränsen för österrikiska beskattningsbara personer är 35 000 ecu.²¹ Detta utgör dock ingen diskriminering på grund av nationalitet, eftersom skillnaden i behandling inte kan tillskrivas någon myndighet och inte förekommer inom samma regelsystem, utan är ett resultat av en samtidig förekomst i olika medlemsstater av icke harmoniserade bestämmelser.²² En jämförbar situation var för handen i domen i målet *Idéal tourisme*.²³

41. Det är också riktigt att medlemsstaterna befinner sig på unionsrättens tillämpningsområde om de utnyttjar direktivets bemyndigande och tillämpar en särskild ordning som avviker från det gemensamma systemet för mervärdesskatt.²⁴ När ett område inte till fullo har harmoniserats på unionsnivå är medlemsstaterna i och för sig i princip behöriga att fastställa villkoren för att utöva verksamhet på detta område. De är emellertid skyldiga

21 — Se artikel 287 punkterna 2 och 4 i direktiv 2006/112.

22 — Se, för ett liknande resonemang, domar av den 14 november 2006, i mål C-513/04, Kerckhaert och Morres (REG 2006, s. I-10967), punkt 20, av den 12 februari 2009 i mål C-67/08, Block (REG 2009, s. I-883), punkt 28, och av den 15 april 2010 i mål C-96/08, CIBA (REU 2010, s. I-2911), punkt 25.

23 — Se angående detta även mitt förslag till avgörande av den 13 december 2007 i mål C-309/06, Marks & Spencer (REG 2008, s. I-2283), punkt 32 och följande punkter.

24 — Se, för ett liknande resonemang, dom av den 10 april 2008 i mål C-309/06, Marks & Spencer (REG 2008, s. I-2283), punkterna 33 och 34, samt punkt 28 och följande punkter i mitt förslag till avgörande i det målet.

20 — Domen i målet *Idéal tourisme* (ovan fotnot 14), punkt 38.

att iakttas de grundläggande friheterna när de utövar sin befogenhet.²⁵

landets territorium är i stället att avskaffa de särskilda reglerna för små företag.

42. I förevarande fall kan skillnaden i behandling av de beskattningsbara personerna emellertid inte förklaras med en samtidig förekomst av icke harmoniserade bestämmelser i olika medlemsstater eller med att ett handlingsutrymme enligt unionsrätten utnyttjas genom nationell lagstiftning. Det är i stället så att artikel 24.3 i sjätte direktivet respektive artikel 283.1 c i direktiv 2006/112 innehåller tvingande föreskrifter om att skattebefrielse är utesluten när det är fråga om leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster som utförs av en beskattningsbar person som inte är etablerad i den medlemsstat där mervärdesskatt ska betalas.

43. Skulle denna i direktivet påbudna skillnad i behandling på grund av de beskattningsbara personernas bosättningsort eller etableringsort inte anses vara förenlig med FEUF eller de allmänna rättsprinciper som ska tillämpas vid dess genomförande, har medlemsstaterna inte kvar något utrymme för skönsmässig bedömning om de ska införliva direktivet på ett sätt som är konformt med unionsrätten. Framför allt kan de då inte utvidga de särskilda reglerna för små företag till att gälla även transaktioner som genomförs av beskattningsbara personer som saknar hemvist i landet. Det enda sätt på vilket de kan säkerställa en likabehandling av små företag som är respektive inte är etablerade i

44. En direktivbestämmelse som ger medlemsstaterna en handlingsmöjlighet som strider mot unionsrätten och inte lämnar något utrymme för ett konformt utnyttjande av denna handlingsmöjlighet är lika rättsstridig som en nationell bestämmelse genom vilken en medlemsstat har utnyttjat en sådan möjlighet.²⁶

45. Vid besvarandet av frågorna 1 och 2 ska jag därför i första hand undersöka huruvida de aktuella direktivbestämmelserna strider mot unionsrättsliga bestämmelser av högre dignitet. Skulle detta vara fallet står nationella bestämmelser genom vilka direktivbestämmelserna införlivas i nationell lagstiftning lika mycket i strid mot den primära unionsrätten som direktivbestämmelserna själva.²⁷

25 — Dom av den 29 november 2007 i mål C-393/05, kommissionen mot Österrike (REG 2007, s. I-10195), punkt 29, i mål C-404/05, kommissionen mot Tyskland (REG 2007, s. I-10239), punkt 31, och av den 22 oktober 2009 i mål C-438/08, kommissionen mot Portugal (REG 2009, s. I-10219), punkt 27.

26 — Se i detta sammanhang dom av den 27 juni 2006 i mål C-540/03, parlamentet mot rådet, "familjeärförening" (REG 2006, s. I-5769), i vilken domstolen likaså prövade huruvida bestämmelserna i det angripna direktivet bemyndigade medlemsstaterna att handla rättsstridigt eller om de gav tillräckligt utrymme för ett medlemskapsrätten konformt införlivande (se framför allt punkterna 76, 90, 103 och 104).

27 — Det ska dock påpekas att domstolen inom ramen för en begäran om förhandsavgörande inte har befogenhet att pröva huruvida nationella rättsregler är förenliga med gemenskapsrätten. Tvärtom ankommer det på medlemsstaternas domstolar att dra sina slutsatser av domstolens tolkning av gemenskapsrätten och eventuellt underlåta att tillämpa en nationell bestämmelse (fast rättspraxis, se bland annat domar av den 31 januari 2008 i mål C-380/05, Centro Europa 7 (REG 2008, s. I-349), punkterna 49 och 50, och av den 26 januari 2010 i mål C-118/08, Transportes Urbanos y Servicios Generales (REU 2010, s. I-635), punkt 23).

46. Frågan om de berörda direktivbestämmelsernas giltighet kan dock inte bedömas utan att det råder klarhet om deras innebörd. Därför ska jag behandla frågorna 5 och 6 innan jag ägnar mig åt frågorna 1 och 2.

2. Frågorna 5 och 6

47. Rättegångsdeltagarna har, i den mån de tagit ställning, olika åsikter om hur frågorna 5 och 6 ska besvaras. Kommissionen anser att summan av alla transaktioner inom gemenskapen måste beaktas vid bedömningen av huruvida ett företag ska klassificeras som småföretag. Den österrikiska och den tyska regeringen däremot anser att endast transaktionerna i den stat där företaget är etablerat ska räknas.

48. Eftersom lydelsen inte ger någon entydig ledning för den korrekta tolkningen, ska bestämmelsernas betydelse utrönas med ledning av deras ändamål och syfte.

49. Kommissionen har till stöd för sin tolkning främst hänvisat till målsättningen med

bestämmelserna, vilken är att minska bördan för företag som faktiskt bedriver ekonomisk verksamhet i endast ringa omfattning. Enligt den i direktivet förankrade principen om företagsenhet måste verksamhetens omfattning inom hela unionen tas med vid beräkningen. Om endast de transaktioner som genomförs i den stat där bosättningsorten/etableringsorten är belägen beaktas vid fastställandet av den årsomsättning som är relevant för tillämpningen av de särskilda reglerna för småföretag, kan i teorin även sådana företag som med sina utlandsaktiviteter inkluderade överskrider omsättningströskeln komma i åtnjutande av de förmånliga bestämmelserna.²⁸

50. Den österrikiska och den tyska regeringen däremot ställer målsättningen att förenkla förfarandet i förgrunden.

51. Därvid erinras om att skattebefrielsen för småföretag har sin grund i ofullständigt harmoniserade bestämmelser som endast kommer beskattningsbara personer som är etablerade i landets territorium till del. Denna begränsning av skattebefrielsen till att gälla endast för inhemska beskattningsbara personer motiveras i första hand med att skattemyndigheterna utan alltför stora kostnader

28 — På det sättet kan man även uppfatta generaladvokaten Sharpstons uttalande i hennes förslag till avgörande av den 27 april 2006 i mål C-128/05, kommissionen mot Österrike (REG 2007, s. I-9265), punkt 39. I det målet var förhållandet emellertid inte det att transaktionerna beräknades av den stat där företaget hade sitt säte utan av en stat där den skattskyldige inte var etablerad.

endast kan kontrollera småföretagens aktiviteter i landet.

52. Om det vid fastställandet av årsomsättningen även måste beaktas transaktioner som genomförs i andra medlemsstater av småföretag som är etablerade i landets territorium, måste skattemyndigheterna i den stat där företaget är etablerat genomföra kostsamma undersökningar med inblandning av skattemyndigheter i andra medlemsstater för att kontrollera företagets uppgifter. Som den tyska regeringen riktigt har påpekat är det därvid inte tillräckligt att enbart beräkna transaktionerna. Det måste även slås fast huruvida det är fråga om transaktioner som vid beräkningen av omsättningströskeln ska räknas med enligt artikel 288 i direktiv 2006/112.

53. Den stat där företaget är etablerat kan visserligen använda sig av rådets förordning (EG) nr 1798/2003 av den 7 oktober 2003 om administrativt samarbete i fråga om mervärdesskatt och om upphävande av förordning (EEG) nr 218/92²⁹ för att inhämta upplysningar i andra medlemsstater, men de åtgärder som är nödvändiga för att genomföra detta skulle i stor utsträckning förta förenklings syftet med de särskilda reglerna för småföretag.

29 — EUT L 264, s. 1.

54. Vid sidan av förenkling syftar direktivet visserligen också till att främja små företag. Det syftet uppnås dock kanske endast delvis om det inte tas hänsyn till transaktioner som genomförs utanför etableringsstaten vid beräkningen av omsättningen. Det kan nämligen i enskilda fall medföra att företag kommer i åtnjutande av skattebefrielse, trots att deras omsättning inom hela unionen överstiger småföretagströskeln.

55. I detta sammanhang måste dock beaktas att småföretagens ekonomiska verksamhet typiskt sett utövas lokalt på företagets etableringsort eller på företagarens bosättningsort. Att företagen dessutom utför transaktioner i andra medlemsstater som, om dessa läggs till de inhemska transaktionerna, medför att omsättningsgränsen överskrids, måste med hänsyn till företagsstrukturen hos dessa beskattningsbara personer utgöra rena undantag. För att den avsedda förenklings effekten ska uppnås framstår det därför som rimligt att välja ett standardiserat synsätt och bortse från eventuella utländska transaktioner vid beräkningen av omsättningströskeln för de särskilda reglerna för småföretag. Det får därvid godtas att syftet att främja småföretagen förfelas i några sällsynta undantagsfall,

eftersom i annat fall förenklingssyftet skulle förfelas i större utsträckning.

56. I den mån företag i enskilda fall ändå utför transaktioner utanför etableringsstaten åtnjuter de för övrigt enligt min tolkning inte skattebefrielse för dessa transaktioner. I den medlemsstat där dessa transaktioner genomförs gäller nämligen inte någon skattebefrielse, eftersom det där är fråga om transaktioner som genomförs av beskattningsbara personer som saknar hemvist i landet.

57. Den princip om företagsenhet som kommissionen vill härleda ur artikel 9.1 i direktiv 2006/112 motsäger inte denna tolkning. Enligt den bestämmelsen avses med beskattningsbar person "den som, oavsett på vilken plats, självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syfte eller resultat".

58. Om en sådan princip som den nämnda faktiskt skulle kunna härledas ur bestämmelsen skulle den dock på området för mervärdesskatt stå i konflikt med den territoriella fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna. Denna fördelning innebär inte konsekvent någon koppling mellan den beskattningsbara personen och etableringsorten, utan kopplingen görs i stället ofta till den ort där en skattepliktig tjänst tillhandahålls eller den ort där en vara levereras för

privat konsumtion. Det är alltså inte mervärdesskattsystemet främmande att betrakta ett företags transaktioner separat beroende på i vilken medlemsstat de är föremål för mervärdesskatt.

59. Därmed ska frågorna 5 och 6 besvaras enligt följande. Årsomsättning, i den mening som avses i artikel 24 i sjätte direktivet, jämförd med bilaga XV – Förteckning enligt artikel 151 i anslutningsakten – IX. Beskattning, punkt 2 c i 1994 års anslutningsakt, respektive i den mening som avses i artikel 287 i direktiv 2006/112 utgörs av summan av de transaktioner som en beskattningsbar person utför under ett år i den medlemsstat där personen är etablerad.

3. Frågorna 1 och 2

60. Unabhängiger Finanzsenat har hänskjutit frågorna 1 och 2 till domstolen för att få en prövning av artikel 24.3 i sjätte direktivet, artikel 283.1 c i direktiv 2006/112 samt motsvarande nationella införlivandebestämmelser i förhållande till det allmänna diskrimineringsförbudet (artikel 12 EG), etableringsfriheten (artikel 43 EG) och friheten att tillhandahålla tjänster (artikel 49 EG). Unabhängiger Finanzsenat har dessutom åberopat den allmänna principen om likabehandling. Först ska jag därför undersöka vilka av de ovannämnda

hierarkiskt överordnade normerna som är tillämpliga.

a) Tillämpliga grundläggande friheter

61. Bakgrunden till begäran om förhandsavgörande är ett uttag av mervärdesskatt på transaktioner som den i Tyskland bosatta klaganden har utfört genom att hyra ut en lägenhet i Österrike. Betänkligheterna om de nämnda direktivbestämmelsernas och den österrikiska införlivandelagstiftningens rättsenlighet har sin grund i att endast småföretag som är etablerade i Österrike kan göra anspråk på skattebefrielse.

62. När det gäller frågan om att hänföra uthyrning av fast egendom till tillämpningsområdet för någon av de tre grundläggande friheter som den hänskjutande domstolen har nämnt vill jag först kort erinra om dessas grundläggande kännetecken.

63. Etableringsfriheten och friheten att tillhandahålla tjänster utgör former för den fria rörligheten för personer. De säkerställer att unionsmedborgare obehindrat kan bedriva självständig ekonomisk verksamhet i en annan medlemsstat genom att antingen upprätta ett fast driftställe i den mottagande staten från vilken verksamheten bedrivs, eller

genom att tillhandahålla gränsöverskridande tjänster utan att ha något fast driftställe i en annan medlemsstat. Från detta ska göras en avgränsning mot den fria rörligheten för kapital, som i allmänhet kännetecknas av att investeraren inte använder sig av sin fria rörlighet som person utan endast investerar sitt kapital i en annan medlemsstat utan att själv aktivt delta i det ekonomiska livet där.

64. På det sättet har domstolen i domen i målet *Centro di Musicologia Walter Stauffer*³⁰ dragit upp skiljelinjen mellan etableringsfriheten och den fria rörligheten för kapital.

65. Domstolen påpekade i den domen att begreppet etablering är ett mycket vittomfattande begrepp som innebär en möjlighet för unionsmedborgare att stadigvarande och kontinuerligt delta i det ekonomiska livet i en annan medlemsstat än ursprungsstaten och att erhålla utbyte av detta i form av vinst. Begreppet befrämjar således det ekonomiska och sociala utbytet inom unionen på den fria yrkesutövningens område.³¹

66. För att bestämmelserna om etableringsrätt ska bli tillämpliga krävs därför i princip

30 — Dom av den 14 september 2006 i mål C-386/04, *Centro di Musicologia Walter Stauffer* (REG 2006, s. I-8203), punkt 16 och följande punkter.

31 — Domen i målet *Centro di Musicologia Walter Stauffer* (ovan fotnot 30), punkt 18, med hänvisning till dom av den 21 juni 1974 i mål 2/74, *Reyners* (REG 1974, s. 631; svensk specialutgåva, volym 2, s. 309), punkt 21, och av den 30 november 1995 i mål C-55/94, *Gebhard* (REG 1995, s. I-4165), punkt 25. Se även dom av den 11 oktober 2007 i mål C-451/05, *ELISA* (REG 2007, s. I-8251), punkt 63.

en ständig närvaro i den mottagande medlemsstaten och, i fall av förvärv och innehav av fast egendom, att förvaltningen av denna egendom utgör en aktiv verksamhet.³²

67. Då dessa förutsättningar inte förelåg i målet *Centro di Musicologia Walter Stauffer* fann domstolen att de bestämmelser som styr etableringsfriheten inte var tillämpliga.³³ Domstolen framhöll att den aktuella stiftelsen med samma namn inte hade några lokaler i den mottagande staten för att bedriva sin verksamhet och att de tjänster som utyrningen av den fasta egendomen fordrade tillhandahölls av en fastighetsförvaltare på orten.³⁴

68. Inte heller i förevarande fall framgår att Ingrid Schmelz själv eller genom fast anställd personal är varaktigt närvarande i Österrike för att där vara aktivt ekonomiskt verksam. Den uthyrda fasta egendomen kan inte i sig anses utgöra ett fast driftställe eller etableringsställe om den inte utgör utgångspunkt för personer som i den mottagande medlemsstaten bedriver en självständig

verksamhet.³⁵ Följaktligen är de bestämmelser som styr etableringsfriheten inte tillämpliga i förevarande fall.

69. Verksamheten skulle i stället kunna falla inom tillämpningsområdet för den fria rörligheten för kapital, såsom den österrikiska och den tyska regeringen anser med hänvisning till domen i målet *Centro di Musicologia Walter Stauffer*.

70. Den fria rörligheten för kapital enligt artikel 56 EG omfattar sådana transaktioner som utförs inom en medlemsstats territorium genom vilka personer som är bosatta där investerar i fast egendom. Detta framgår av nomenklaturen för kapitalrörelser i bilaga 1 till rådets direktiv 88/361/EEG av den 24 juni 1988 för genomförandet av artikel 67 i fördraget (artikeln upphävdes genom *Amsterdamfördraget*).³⁶ Denna nomenklatur fortsätter att ha samma betydelse som vägledning för att definiera begreppet kapitalrörelser.³⁷

71. *Unabhängiger Finanzsenat* har visserligen inte hänvisat till den fria rörligheten för kapital i sin begäran om förhandsavgörande. Detta utgör emellertid inte något hinder för domstolen att behandla denna grundläggande

32 — Domarna i målen *Centro di Musicologia Walter Stauffer* (ovan fotnot 30), punkt 19, och *ELISA* (ovan fotnot 31), punkt 64.

33 — Domen i målet *Centro di Musicologia Walter Stauffer* (ovan fotnot 30), punkt 20.

34 — Se närmare om begreppet fast driftställe i generaladvokaten Stix-Hackls förslag till avgörande av den 15 december 2005 i mål C-386/04, *Centro di Musicologia Walter Stauffer* (REG 2006, s. I-8203), punkterna 50–55.

35 — Se angående minimikraven på en etablering i den mening som avses i artikel 43 även dom av den 12 september 2006 i mål C-196/04, *Cadbury Schweppes och Cadbury Schweppes Overseas* (REG 2006, s. I-7995), punkterna 67 och 68.

36 — EGT L 178, s. 5; svensk specialutgåva, område 10, volym 1, s. 44.

37 — Dom av den 25 januari 2007 i mål C-370/05, *Festersen* (REG 2007, s. I-1129), punkt 23, och domen i målet *ELISA* (ovan fotnot 31), punkt 59.

frihet för att lämna den hänskjutande domstolen samtliga uppgifter om tolkningen av gemenskapsrätten som kan vara användbara vid avgörandet av det mål som är anhängiggjort vid den domstolen, oberoende av om den har hänvisat till dessa i sina frågor eller inte.³⁸

72. Rådet och kommissionen har vid den muntliga förhandlingen föreslagit att uthyrningsverksamheten i detta fall inte ska, som i domen *Centro di Musicologia Walter Stauffer*, hänföras till den fria rörligheten för kapital utan till friheten att tillhandahålla tjänster i den mening som avses i artikel 49 EG. Jag delar den uppfattningen. Det målet avsåg nämligen beskattningen av *inkomsterna* av uthyrningsverksamheten, varför det fanns en särskild koppling till avkastningen av kapitalinvesteringen. I förevarande fall är det däremot de med uthyrningen förenade *transaktionerna* och därmed verksamheten som sådan som beskattas.

73. Detta ligger i linje med det synsätt som ligger till grund för domstolens fasta rättspraxis enligt vilken bestämmelsernas ändamål är avgörande för enligt vilken av olika fria rörligheter bestämmelserna ska bedömas.³⁹

38 — Se, för ett liknande resonemang, dom av den 12 december 1990 i mål C-241/89, *SARPP* (REG 1990, s. I-4695), punkt 8, av den 29 april 2004 i mål C-387/01, *Weigel* (REG 2004, s. I-4981), punkt 44, av den 21 februari 2006 i mål C-152/03, *Ritter-Coulais* (REG 2006, s. I-1711), punkt 29, och av den 26 februari 2008 i mål C-506/06, *Mayr* (REG 2008, s. I-1017), punkt 43.

39 — Se, för ett liknande resonemang, domen i målet *Cadbury Schweppes och Cadbury Schweppes Overseas* (ovan fotnot 35), punkterna 31–33, samt dom av den 3 oktober 2006 i mål C-452/04, *Fidium Finanz* (REG 2006, s. I-9521), punkterna 34 och 44–49, och av den 21 januari 2010 i mål C-311/08, *SGI* (REU 2010, s. I-437), punkt 25.

74. Uthyrningsverksamheten som är föremål för mervärdesskatt kan därvid anses utgöra en tjänst som tillhandahålls i en medlemsstat av en person som inte är etablerad där, även om den har en viss varaktighet och tillhandahålls med hjälp av en fast infrastruktur i den mottagande medlemsstaten (i detta fall en lägenhet).⁴⁰

75. När det gäller tillämpligheten av artikel 12 EG, i vilken det allmänna förbudet mot diskriminering på grund av nationalitet slås fast, kan jag slutligen konstatera att denna bestämmelse endast kan tillämpas fristående i sådana fall som omfattas av unionsrätten för vilka det inte har föreskrivits några särskilda regler om icke-diskriminering i fördraget.⁴¹ I förevarande fall finns därför inget utrymme för att vid sidan av friheten att tillhandahålla tjänster tillämpa det allmänna diskrimineringsförbudet. Motsvarande gäller beträffande principen om likabehandling, vilken är erkänd som en allmän rättsprincip.

76. Jag kan därmed konstatera att bestämmelserna i sjätte direktivet och direktiv 2006/112 om skattebefrielse för småföretag

40 — Se dom av den 30 november 1995 i mål C-55/94, *Gebhard* (REG 1995, s. I-4165), punkterna 26 och 27, och av den 11 december 2003 i mål C-215/01, *Schnitzer* (REG 2003, s. I-14847), punkterna 28–32.

41 — Se, för ett liknande resonemang, dom av den 8 mars 2001 i de förenade målen C-397/98 och C-410/98, *Metallgesellschaft m.fl.* (REG 2001, s. I-1727), punkterna 38 och 39, av den 11 oktober 2007 i mål C-443/06, *Hollmann* (REG 2007, s. I-8491), punkterna 28 och 29, och av den 21 januari 2010 i mål C-311/08, *SGI* (REU 2010, s. I-437), punkt 31.

och de motsvarande nationella införlivande-bestämmelserna ska prövas mot bakgrund av friheten att tillhandahålla tjänster enligt artikel 49 EG.

till samma resultat.⁴³ Detta har betydelse framför allt när det gäller föreskrifter som föreskriver en distinktion grundad på bosättningskriteriet, eftersom detta till största delen är till förfång för medborgare från andra medlemsstater och då personer som inte är bosatta i en viss medlemsstat oftast inte heller är medborgare i denna stat.⁴⁴

b) Inskränkningar av friheten att tillhandahålla tjänster

77. Enligt fast rättspraxis innebär artikel 49 EG inte bara att det är nödvändigt att avskaffa all form av diskriminering på grund av nationalitet av ett tjänsteföretag som är etablerat i en annan medlemsstat utan även att det är nödvändigt att avskaffa varje inskränkning – även om den är tillämplig på inhemska tjänsteföretag och tjänsteföretag från andra medlemsstater utan åtskillnad – som innebär att tjänster som tillhandahålls av ett tjänsteföretag som är etablerat i en annan medlemsstat, där detta företag lagligen utför liknande tjänster, förbjuds, hindras eller blir mindre attraktiva.⁴²

79. Förbudet mot att genom diskriminering på grund av nationalitet eller bosättningsort eller liknande inskränkningar hindra medlemsstaternas medborgare från att utöva friheten att tillhandahålla tjänster riktas inte endast till medlemsstaterna utan även till unionslagstiftaren själv, när denne med stöd av artikel 93 EG vidtar åtgärder för harmonisering av lagstiftningen av omsättningsskatter. Harmoniseringen av de indirekta skatterna ska nämligen säkerställa att den inre marknaden upprättas och fungerar, och detta innefattar ett avskaffande av hindren för utövandet av de grundläggande friheterna.

78. Gemensapsrätten förbjuder därmed inte endast öppen diskriminering på grund av nationalitet utan också varje form av dold diskriminering som, med tillämpning av andra särskiljningskriterier, i praktiken leder

80. Enligt artikel 24.2 och 24.3 i sjätte direktivet och artikel 287.4 i direktiv 2006/112,

42 — Se bland annat dom av den 3 oktober 2000 i mål C-58/98, Corsten (REG 2000, s. I-7919), punkt 33, av den 13 februari 2003 i mål C-131/01, kommissionen mot Italien (REG 2003, s. I-1659), punkt 26, och av den 8 september 2009 i mål C-42/07, Liga Portuguesa de Futebol Profissional och Baw International (REG 2009, s. I-7633), punkt 51.

43 — Se bland annat dom av den 11 augusti 1995 i mål C-80/94, Wielockx (REG 1995, s. I-2493), punkt 16, av den 12 december 2002 i mål C-385/00, De Groot (REG 2002, s. I-11819), punkt 75, av den 6 juli 2006 i mål C-346/04, Conijn (REG 2006, s. I-6137), punkt 15, och av den 1 oktober 2009 i mål C-103/08, Gottwald (REG 2009, s. I-9117), punkt 27.

44 — Dom av den 29 april 1999 i mål C-224/97, Ciola (REG 1999, s. I-2517), punkt 14, och av den 16 januari 2003 i mål C-388/01, kommissionen mot Italien (REG 2003, s. I-721), punkt 14, samt domen i målet Gottwald (ovan fotnot 43), punkt 28.

jämförd med artikel 283.1 c i samma direktiv, får Republiken Österrike tillämpa skattebefrielse för mervärdesskatt för småföretag som är etablerade i denna medlemsstat och vars årsomsättning är högst lika med motvärdet av 35 000 ecu. Den österrikiske lagstiftaren har utnyttjat denna möjlighet genom 6 § första stycket punkt 27 i UStG 1994. Beskattningsbara personer som saknar hemvist i landet måste däremot redovisa mervärdesskatt för sina transaktioner, även om dessa transaktioner inte överstiger den omsättningströskel som gäller i Österrike.

82. Att skattebefrielsen inte tillämpas på tjänsteleverantörer som saknar hemvist i landet utgör i dessa fall en skillnad i behandling som är kopplad till etableringsorten och därmed indirekt till nationaliteten, eftersom etableringskriteriet till övervägande del omfattar de egna medborgarna. Detta innebär en inskränkning av friheten att tillhandahålla tjänster. Den omständigheten att undantag från skatteplikt inte gäller gör nämligen tillhandahållandet av tjänster i en annan medlemsstat mindre attraktivt, eftersom små företag som är etablerade på platsen för tillhandahållandet av tjänsten kan erbjuda jämförbara tjänster skattefritt och därmed antingen till ett lägre pris eller med en större vinst än vad företaget som saknar hemvist i landet kan erbjuda.

81. Kommissionen har härvid påpekat att små företag i regel utför transaktioner som är skattepliktiga på etableringsorten eller bosättningsorten. Detta anser jag vara ett riktigt påpekande. I fråga om vissa tjänster, till exempel de aktuella uthyrningstransaktionerna (jämför artikel 45 i direktiv 2006/112), kan platsen för tillhandahållandet av tjänsten emellertid vara en annan än tjänsteleverantörens etableringsort respektive bosättningsort. Samma problematik kan uppkomma i fråga om tjänster beträffande vilka platsen för tillhandahållandet är den där tillhandahållandet faktiskt utförs eller den där mottagaren har etablerat sitt säte.⁴⁵

83. I motsats till vad kommissionen har hävdad är det inte på det sättet att företag som saknar hemvist i landet därvid avlastas sin skattebörda helt och hållet genom att de kan göra avdrag för ingående mervärdesskatt jämfört med på orten etablerade företag som åtnjuter befrielse från mervärdesskatt och därmed saknar avdragsrätt (artikel 24.5 i sjätte direktivet och artikel 289 i direktiv 2006/112). Eftersom de tjänster som tillhandahållits i tidigare led som regel har lägre värde än utgående tjänster uppkommer på grund av denna värdeskillnad i slutändan mervärdesskatt för sådana beskattningsbara personer som saknar hemvist i landet. Inhemska småföretag däremot befrias från mervärdesskatten helt och hållet. Det kan också förekomma situationer där transaktioner i tidigare led inte blir

45 — Jämför artiklarna 44 och 46–56 i direktiv 2006/112.

skattepliktiga, så att det inte finns något avdragsgillt tillgodohavande avseende ingående mervärdesskatt.

84. Om det i samband med vissa typer av affärer ändå skulle vara mer attraktivt att göra avdrag för ingående mervärdesskatt och därför avstå från att åtnjuta skattebefrielsen för utgående tjänster, kan inhemska småföretag välja att de normala mervärdesskattereglerna tillämpas (jämför artikel 24.6 i sjätte direktivet och artikel 290 i direktiv 2006/112).⁴⁶ Beskattningsbara personer som saknar hemvist i landet har däremot ingen valmöjlighet. För dem gäller alltid de normala reglerna.

c) Situationen för beskattningsbara personer som är etablerade i landet jämförd med situationen för sådana som saknar hemvist i landet

85. Av fast rättspraxis framgår att en diskriminering föreligger när skilda regler tillämpas

46 — Vid den muntliga förhandlingen har den österrikiska regeringen påpekat att mervärdesskatten på byggtjänster avseende uppförande av en fastighet får dras av som ingående mervärdesskatt från skatten på uthyrningstransaktioner. Eftersom uthyrning beskattas med en reducerad skattesats kan det till och med uppkomma ett överskott avseende ingående mervärdesskatt. Vid förvärv av en äldre brukad fastighet kan det vara så att det inte längre finns något tillgodohavande avseende ingående mervärdesskatt.

på lika situationer eller när samma regel tillämpas på olika situationer.⁴⁷

86. I sin rättspraxis i fråga om direkta skatter har domstolen erkänt att det föreligger objektiva skillnader mellan situationen för dem som är bosatta i en stat och situationen för dem som saknar hemvist där. Därför är det i regel inte diskriminerande att en medlemsstat förvägrar skattskyldiga som saknar hemvist i landet vissa skatteförmåner som den ger till skattskyldiga som är etablerade i landet.⁴⁸

87. Domstolen har i det sammanhanget framhållit att den inkomst som upp bärs inom en stats territorium av en person som inte är bosatt där oftast bara utgör en del av dennes totala inkomst, vilken koncentreras till orten där han är bosatt. Vidare kan skatteförmågan hos en i landet ej bosatt person, vilken ska fastställas med beaktande av dennes samlade inkomster samt personliga förhållanden och familjesituation, enklast bedömas på den ort där han har centrum för sina levnadsintressen och sina förmögenhetsintressen, vilket vanligtvis är där personen stadigvarande vistas.⁴⁹

47 — Se bland annat dom av den 14 februari 1995 i mål C-279/93, Schumacker (REG 1995, s. I-225), punkt 30, domen i målet Wielockx (ovan fotnot 43), punkt 17, samt dom av den 12 december 2006 i mål C-374/04, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (REG 2006, s. I-11673), punkt 46, och av den 22 december 2008 i mål C-282/07, Truck Center (REG 2008, s. I-10767), punkt 37.

48 — Domarna i målen Schumacker (ovan fotnot 47), punkterna 31 och 34, Wielockx (ovan fotnot 43), punkterna 17 och 18, samt dom av den 12 juni 2003 i mål C-234/01, Gerritse (REG 2003, s. I-5933), punkt 43, av den 1 juli 2004 i mål C-169/03, Wallentin (REG 2004, s. I-6443), punkterna 15 och 16, och av den 25 januari 2007 i mål C-329/05, Meindl (REG 2007, s. I-1107), punkt 23.

49 — Domarna i målen Schumacker (ovan fotnot 47), punkt 32, Gerritse (ovan fotnot 48), punkt 43, Wallentin (ovan fotnot 48), punkt 16, och Meindl (ovan fotnot 48), punkt 23.

88. Dessa konstateranden är tillämpliga i den aktuella situationen. Mervärdesskattebefrielsen för små företag grundar sig åtminstone delvis på liknande syften som vissa av de förmånliga bestämmelser som ställs upp med hänsyn till personliga förhållanden och skatteförmåga till förmån för fysiska personer inom ramen för inkomstbeskattningen. I båda fallen är det fråga om skattebefrielse för inkomster eller transaktioner under en viss tröskel för att minska de beskattningsbara personernas börda och förbättra deras ekonomiska situation.

89. Som redan berörts koncentreras småföretagens transaktioner precis som fysiska personers inkomster vanligtvis till etableringsorten. Den stat där ett småföretag är etablerat är därför den som är bäst skickad att beräkna företagets totala omsättning och genomföra den nödvändiga prövningen på plats för det fall tveksamheter uppstår angående omsättningsgränserna.

90. Det måste då beaktas att omsättningsgränserna avser omsättningen i landet under hela beskattningsåret. Därför krävs det för det löpande året en prognos med hänsyn till tidigare perioder. Att omsättningsgränsen faktiskt inte har överskridits kan konstateras definitivt först i efterhand. Den stat där den beskattningsbara personen har hemvist är den som är bäst skickad att göra

denna omsättningsprognos och, om denna i efterhand visar sig vara oriktig, vidta nödvändiga åtgärder för korrigering av företagets beskattning.

91. Den information som står till skattemyndigheternas förfogande inom ramen för beskattningen av inhemska beskattningsbara personers inkomster kan vara till nytta vid beräkningen av de skattepliktiga transaktionerna. Det kan här lämnas ovisst i vilken mån denna information medger några säkra slutsatser i fråga om transaktionernas storlek och sammansättning. De österrikiska och tyska regeringarna har vid den muntliga förhandlingen sagt sig betvivla detta. Rådet har dock med rätta påpekat att en inkomstdeklaration avseende inkomster av viss storlek från egen rörelse i vart fall kan utgöra en anledning att kontrollera klassificeringen som småföretag.

92. En medlemsstat där småföretag som saknar hemvist i landet utför mervärdesskattepliktiga transaktioner har däremot endast punktvis inblick i sådana beskattningsbara personers ekonomiska verksamhet i den mån den utövas på denna medlemsstats territorium. Skattemyndigheterna i den medlemsstaten kan därför inte på egen hand bedöma huruvida transaktionerna sammantaget för ett sådant företag utan hemvist i landet under ett visst beskattningsår håller sig under den

tröskel som gäller för att klassificera företaget som ett småföretag.

vid småföretagsklassificeringen skulle bäst motsvara denna karaktär hos förmånen, men detta kommer inte på fråga av skäl som jag har anfört i svaret på frågorna 5 och 6.

93. Kommissionen har visserligen hänvisat till förordning nr 1798/2003, som ger medlemsstaterna olika möjligheter att utbyta information. Kommissionen har dock även förklarat att de databaser som enligt kapitel V i förordningen ska upprätthållas av medlemsstaterna inte alltid innehåller alla uppgifter som behövs för klassificeringen av en ekonomisk aktör som småföretag. Därför krävs i många fall kostsamma undersökningar för att inhämta information från den stat där företaget är etablerat.

96. Skulle den mottagande medlemsstaten befria transaktioner som utförs av personer som inte har hemvist där från mervärdesskatt, utan att transaktionerna i hemviststaten togs med i beräkningen skulle summan av transaktionerna inom hela unionen kunna överstiga småföretagströskeln. Resultatet kan teoretiskt bli att en beskattningsbar person, förutom i den stat där han är hemmahörande, kan genomföra skattefria transaktioner under respektive småföretagströskel även i alla andra medlemsstater. Denna utvidgning av förmånen strider mot målet att det endast är transaktioner av mindre belopp som ska befrias från mervärdesskatt.

94. Även om det finns sätt för den mottagande staten att få veta huruvida ett företag som saknar hemvist i landet anses som småföretag i staten där det är etablerat, strider en skattebefrielse för transaktioner som genomförs av en beskattningsbar person utan hemvist i landet normalt mot syftet med de särskilda reglerna för småföretag.

97. Eftersom beskattningsbara personer som är etablerade i landet och beskattningsbara personer som saknar hemvist i landet alltså i regel inte befinner sig i en jämförbar situation, utgör det inte diskriminering om skattebefrielse för småföretag ges endast till den förstnämnda gruppen.

95. Skattebefrielsen ska utgöra en förmån som i likhet med ett inkomstskattefritt grundbelopp tillkommer alla småföretag endast en gång med en viss storlek. Att ta hänsyn till samtliga transaktioner inom hela unionen

98. Av domstolens rättspraxis i fråga om direkta skatter framgår emellertid också att situationen för beskattningsbara personer som är etablerade i landet och situationen för beskattningsbara personer som saknar hemvist i landet dock undantagsvis kan vara jämförbara, nämligen om den som saknar hemvist i

landet inte uppbär någon nämnvärd inkomst i den stat där han bor och erhåller huvuddelen av sina skattepliktiga inkomster från en verksamhet utövad i den stat där han arbetar. Då kan staten där han bor inte bevilja honom de förmåner som han skulle ha rätt till om hans personliga förhållanden och familjesituation beaktades.⁵⁰

99. I fall med en utomlands bosatt person som uppbär huvuddelen av sina inkomster i en annan medlemsstat än den där han bor, består diskrimineringen i att hans personliga förhållanden och familjesituation inte beaktas vare sig i den stat där han bor eller i den stat där han arbetar.⁵¹

100. Ingrid Schmelz befinner sig i en sådan situation. Hon bedriver ingen mervärdesskattepliktig verksamhet i den stat där hon bor och kan därför inte dra någon fördel där av skattebefrielsen. Hon utför skattepliktiga transaktioner endast i Österrike genom utyrningen av lägenheten där. De österrikiska skattemyndigheterna anser emellertid att hon inte är en i landet etablerad småföretagare och påför därför mervärdesskatt på dessa transaktioner.

50 — Se domarna i målen Schumacker (ovan fotnot 47), punkt 36, De Groot (ovan fotnot 43), punkt 89, och Wallentin (ovan fotnot 48), punkt 17.

51 — Domarna i målen Schumacker (ovan fotnot 47), punkt 38, Wielockx (ovan fotnot 43), punkterna 20–22, och Wallentin (ovan fotnot 48), punkt 17.

101. Detta innebär en skillnad i behandling i jämförelse med typiska småföretag som vanligen utför sina transaktioner på bosättningsorten eller där företaget är etablerat och därför kan bedriva ekonomisk verksamhet där i viss omfattning utan skyldighet att erlagga mervärdesskatt. Ingrid Schmelz kommer däremot inte någonstans i åtnjutande av de särskilda reglerna för små företag, trots att hennes transaktioner också är koncentrerade till en medlemsstat och där understiger den tillämpliga tröskeln. Denna skillnad i behandling innebär en inskränkning av utövandet av friheten att tillhandahålla tjänster.

d) Huruvida inskränkningen är motiverad

102. En inskränkning i den fria rörligheten för tjänster kan godtas endast om den har ett legitimt ändamål som är förenligt med fördraget och om den är motiverad av tvingande skäl av allmänintresse.⁵²

103. Begränsningen av skattebefrielsen till att gälla endast för inhemska småföretag ska säkerställa att varje småföretag ska komma i åtnjutande av de förmånliga bestämmelserna endast en gång, och detta ska ske där den ekonomiska verksamheten är koncentrerad. Begränsningen ska utan att leda till orimliga

52 — Se dom av den 5 juni 1997 i mål C-398/95, SETTG (REG 1997, s. I-3091), punkt 21, av den 18 december 2007 i mål C-341/05, Laval un Partneri (REG 2007, s. I-11767), punkt 101, och av den 4 december 2008 i mål C-330/07, Jobra (REG 2008, s. I-9099), punkt 27.

kostnader för myndigheterna säkerställa att företag inte kan tillgodogöra sig skattebefrielsen flera gånger.

104. Domstolen har slagit fast att behovet av att upprätthålla en effektiv skattekontroll utgör ett tvingande skäl av allmänintresse som kan rättfärdiga en inskränkning i de grundläggande friheter som garanteras genom EG-fördraget.⁵³

105. En förutsättning för att en inskränkning i de grundläggande friheterna enligt fördraget ska vara motiverad är dock, bortsett från förekomsten av ett legitimt ändamål som är förenligt med unionsrätten, att åtgärden i fråga är ägnad att säkerställa att det eftersträvade ändamålet uppnås och att den inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta ändamål.⁵⁴

106. Vidare är en nationell lagstiftning ägnad att säkerställa förverkligandet av det återopade målet endast om den på allvar svarar mot önskan att uppnå detta på ett sammanhängande och systematiskt sätt.⁵⁵

53 — Se dom av den 18 december 2007 i mål C101/05, A (REG 2007, s. I-11531), punkt 55, och av den 11 juni 2009 i de förenade målen C-155/08 och C-157/08, X (REG 2009, s. I-5093), punkt 45.

54 — Se domen i målet *Passenheim-van Schoot* (ovan fotnot 53), punkt 47, samt dom av den 17 november 2009 i mål C-169/08, *Presidente del Consiglio dei Ministri* (REG 2009, s. I-10821), punkt 42, och av den 11 mars 2010 i mål C-384/08, *Attanasio Group* (REU 2010, s. I-2055), punkt 51.

55 — Se dom av den 10 mars 2009 i mål C-169/07, *Hartlauer* (REG 2009, s. I-1721), punkt 55, samt dom i målen *Presidente del Consiglio dei Ministri* (ovan fotnot 54), punkt 42, och *Attanasio Group* (ovan fotnot 54), punkt 51.

107. De särskilda reglerna för små företag uppfyller inte dessa krav om en ekonomisk aktör, som befinner sig i en sådan situation som Ingrid Schmelz, inte kan dra fördel av skattebefrielsen i någon medlemsstat trots att hon utför transaktioner endast i en medlemsstat genom uthyrning av där belägen fast egendom, och trots att dessa transaktioner inte överstiger tröskeln för klassificering som småföretag.

108. Det skulle gå utöver vad som är nödvändigt för skattekontrollen att utesluta skattebefrielse även i ett fall där de förmånliga bestämmelserna med hänsyn till deras syfte och ändamål uppenbarligen bör tillämpas och den beskattningsbara personen saknar möjlighet att bevisa att han genomför skattepliktiga transaktioner endast i den berörda medlemsstaten.

e) Möjligheten att göra en sådan tolkning att bestämmelsens giltighet inte ifrågasätts

109. Enligt fast rättspraxis ska en unionsrättsakt emellertid såvitt det är möjligt tolkas så att dess giltighet inte ifrågasätts.⁵⁶ I detta hänseende ska alla gemenskapsrättsakter

56 — Se dom av den 4 oktober 2001 i mål C-403/99, *Italien mot kommissionen* (REG 2001, s. I-6883), punkt 37, av den 26 juni 2007 i mål C-305/05, *Ordre des barreaux francophones et germanophone m.fl.* (REG 2007, s. I-5305), punkt 28, och av den 19 november 2009 i de förenade målen C-402/07 och C-432/07, *Sturgeon m.fl.* (REG 2009, s. I-10293), punkt 47.

tolkas i överensstämmelse med hela primärätten, däribland framför allt de grundläggande friheterna enligt vilka det är förbjudet med ogynnsammare behandling av gränsöverskridande förhållanden i jämförelse med rent nationella förhållanden, såvida det inte finns sakliga skäl för en sådan behandling.⁵⁷

ett unionsrättsligt begrepp som ska tolkas autonomt.

110. Det måste därför prövas huruvida den ogynnsammare skattemässiga behandlingen av en beskattningsbar person som befinner sig i Ingrid Schmelz situation med nödvändighet följer av direktiven, eller om det är möjligt att göra en sådan tolkning av bestämmelserna i artikel 24.3 tredje stycket i sjätte direktivet och artikel 283.1 c i direktiv 2006/112 att deras giltighet inte ifrågasätts.

113. Ordet ”etablerad” förutsätter enligt dess bokstavliga innebörd att en person har en varaktig fast anknytningspunkt i den berörda staten. En bokstavstolkning medger därför helt klart att en ägare av fast egendom betraktas som en etablerad beskattningsbar person, även om denne själv inte nyttjar den fasta egendomen som bostad. I sammanhanget ska påpekas att direktiven inte använder begreppen ”bosättningsort” eller ”säte” utan uttrycket etablerad, som medger en mer långtgående tolkning än de förstnämnda fackuttrycken.

111. I det sammanhanget har den tyska regeringen intagit ståndpunkten att Ingrid Schmelz med en vid tolkning av begreppet etablerad kan anses utgöra en i Österrike etablerad beskattningsbar person.

112. Det ska i detta avseende påpekas att uttrycket etablerad i den mening som avses i artikel 24.3 tredje stycket i sjätte direktivet och artikel 283.1 c i direktiv 2006/112 är

114. Denna tolkning av uttrycket etablerad utgör inte något hinder för konstaterandet ovan att uthyrning av en lägenhet i en annan medlemsstat i detta fall inte utgör ett utövande av etableringsfriheten. Begreppet etablering i den mening som avses i artikel 43 EG och uttrycket etablerad i artikel 24.3 tredje stycket i sjätte direktivet och artikel 283.1 c i direktiv 2006/112 förekommer i helt olika normativa sammanhang.

57 — Se, för ett liknande resonemang, beträffande den allmänna principen om likabehandling: dom av den 14 december 2004 i mål C-210/03, *Swedish Match* (REG 2004, s. I-11893), punkt 70, och av den 10 januari 2006 i mål C-344/04, *IATA och ELFAA* (REG 2006, s. I-403), punkt 95, samt domen i målet *Sturgeon m.fl.* (ovan fotnot 56), punkt 48.

f) Slutsats i denna del

115. Direktivet kan alltså tolkas på det sättet att den skattemässiga behandlingen av transaktioner som utförs av en sådan ekonomisk aktör som Ingrid Schmelz inte innebär en inskränkning av friheten att tillhandahålla tjänster. Det ankommer på den nationella domstolen att pröva huruvida även de österrikiska införlivandebestämmelserna medger en tolkning som är konform med unionsrätten. Skulle detta inte vara möjligt måste den nationella domstolen underlåta att tillämpa bestämmelserna i den mån de utesluter en beskattningsbar person, som befinner sig i en sådan situation som Ingrid Schmelz, från skattebefrielsen för småföretag.

en ekonomisk aktör som uteslutande utför mervärdesskattepliktiga transaktioner i den aktuella medlemsstaten, vilka utgörs av uthyrning av en lägenhet som aktören äger och dessa transaktioner understiger den gräns som gäller i den staten för skattebefrielse för småföretag. Om de nämnda bestämmelserna kan ges en sådan tolkning har det vid prövningen av frågorna inte framkommit något som gör att bestämmelsernas giltighet kan ifrågasättas.

4. Frågorna 3 och 4

116. Frågorna 1 och 2 ska därför besvaras enligt följande. Begreppet skattskyldig respektive beskattningsbar person som inte är etablerad i landets territorium i den mening som avses i artikel 24.3 tredje stycket i sjätte direktivet respektive artikel 283.1 c i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att det inte omfattar

117. Med hänsyn till hur frågorna 1 och 2 har besvarats erfordras inget svar på frågorna 3 och 4.

V — Förslag till avgörande

118. Mot bakgrund av det ovan anförda föreslår jag att domstolen besvarar frågorna från Unabhängiger Finanzsenat Wien på följande sätt:

1. Med begreppet årsomsättning

- i den mening som avses i artikel 24 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, i dess lydelse enligt rådets direktiv 92/111/EEG av den 14 december 1992, jämfört med bilaga XV – Förteckning enligt artikel 151 i anslutningsakten – IX Beskattning, punkt 2 c i 1994 års anslutningsakt, och

- i den mening som avses i artikel 287 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om det gemensamma systemet för mervärdesskatt,

avses summan av de transaktioner som en beskattningsbar person utför under ett år i den medlemsstat där personen är etablerad.

2. Begreppet skattskyldig respektive beskattningsbar person som inte är etablerad i landets territorium i den mening som avses i artikel 24.3 tredje stycket i sjätte direktivet respektive artikel 283.1 c i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att det inte omfattar en ekonomisk aktör som uteslutande utför mervärdesskattepliktiga transaktioner i den aktuella medlemsstaten, vilka utgörs av uthyrning av en lägenhet som aktören äger och dessa transaktioner understiger den gräns som gäller i den staten för skattebefrielse för småföretag.

Om de nämnda bestämmelserna kan ges en sådan tolkning har det vid prövningen av frågorna inte framkommit något som gör att bestämmelsernas giltighet kan ifrågasättas.