

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT  
LEENDERT A. GEELHOED  
föredraget den 4 oktober 2001<sup>1</sup>

I — Inledning

1. I detta mål begär Verwaltungsgerichtshof (Österrike) att domstolen i ett förhandsavgörande skall uttala sig om två frågor rörande tolkningen av artikel 17.6 andra stycket och 17.7 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<sup>2</sup> (nedan kallat direktivet). Dessa frågor avser i synnerhet giltigheten av en österrikisk skatteregel som antogs under 1996, det vill säga ett år efter det att Österrike anslutit sig till den Europeiska unionen. Denna skatteregel medförde att rätten att göra avdrag för mervärdesskatt för vissa typer av minibussar uteslöts.

1 — Originalspråk: nederländska.

2 — EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva område 9, volym 1, s. 49.

II — Tillämpliga bestämmelser

*De gemenskapsrättsliga bestämmelserna*

2. Direktivet har bland annat som syfte att — inom ett harmoniserat mervärdesskattesystem varigenom bestämmelser om mervärdesskatt införs — harmonisera avdragsreglerna till den del de påverkar de faktiska belopp som uppbärs.<sup>3</sup>

I detta avseende föreskrivs följande i artikel 17.2 i direktivet.

”I den mån varorna och tjänsterna används i samband med den skattskyldiga personens

3 — Se skälen till direktivet.

skattepliktiga transaktioner, skall han ha rätt att dra av följande från den skatt som han är skyldig att betala:

Till dess att ovanstående regler träder i kraft får medlemsstaterna behålla alla de undantag som föreskrivs i deras nationella lagstiftning när detta direktiv träder i kraft.”

a) Mervärdesskatt som skall betalas eller har betalats med avseende på varor eller tjänster som har tillhandahållits eller kommer att tillhandahållas honom av någon annan skattskyldig person.

4. Hitintills har inte sådana gemenskapsrättsliga regler som avses i artikel 17.6 antagits, trots att den frist som anges i artikel 17.6 sedan länge har löpt ut. Enligt artikel 1 trädde direktivet i kraft senast den 1 januari 1978 i medlemsstaterna.

b) Mervärdesskatt som skall betalas eller har betalats med avseende på importerade varor.

Vad beträffar Österrike trädde direktivet i kraft den 1 januari 1995, vilket är det datum då Österrike anslöt sig till den Europeiska unionen.

c) Mervärdesskatt som kan tas ut enligt artiklarna 5.7 a och 6.3.”

3. Artikel 17.6 i direktivet har följande lydelse:

5. I artikel 17.7 i direktivet stadgas:

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

”Med förbehåll för sådant samråd som föreskrivs i artikel 29 får varje medlemsstat av konjunkturskäl helt eller delvis undanta alla eller vissa anläggningstillgångar eller övriga varor från avdragssystemet. För att bibehålla identiska konkurrensbetingelser, får medlemsstaterna i stället för att vägra avdrag beskatta de varor som är tillverkade av den skattskyldiga personen själv eller som han har inköpt i landet eller impor-

terat, på ett sådant sätt att skatten inte överstiger den mervärdesskatt som skulle ha tagits ut på förvärv av liknande varor.”

6. När det gäller det samråd till vilket det hänvisas i artikel 17.7 stadgas det följande i artikel 29:

”1. En rådgivande kommitté för mervärdesskatt, nedan kallad kommittén, inrättas härmed.

2. Kommittén skall bestå av företrädare för medlemsstaterna och för kommissionen.

Kommitténs ordförande skall vara en företrädare för kommissionen.

Sekretariatstjänster för kommittén skall tillhandahållas av kommissionen.

3. Kommittén skall själv fastställa sin arbetsordning.

4. Förutom sådana angelägenheter som omfattas av föreskrifter i samråd i detta direktiv, skall kommittén behandla frågor om dess ordförande på eget initiativ eller på begäran av företrädaren för någon medlemsstat tar upp och som avser tillämpningen av gemenskapens bestämmelser om mervärdesskatt.”

#### *Den nationella lagstiftningen*

7. Inom österrikisk rätt är sedan den 1 januari 1995 — datumet för Österrikes anslutning till den Europeiska unionen — Umsatzsteuergesetz 1994<sup>4</sup> (nedan kallad UstG 1994) i kraft. I 12 § i denna lag anges de utgifter för vilka en företagare kan göra avdrag för mervärdesskatt. I 12 § andra stycket, punkt 2 b stadgas särskilt att tillhandahållande av leveranser och andra tjänster inte är avdragsgilla i den mån dessa är kopplade till köp, hyra eller nyttjande av personbilar, stationsvagnar eller motorcyklar. I denna artikel görs ytterligare ett par undantag från rätten till avdrag, som dock inte är av betydelse i detta mål.

8. 12 § andra stycket, punkt 2 i UstG 1994 infördes i oförändrad lydelse från Umsatzsteuergesetz 1972, enligt dess lydelse enligt lag 1997, som trädde i kraft den 1 januari 1978. De berörda bestämmelserna tilläm-

4 — Publicerad i BGBl. 663/1994.

pades i enlighet med en kungörelse som antogs av Bundesminister für Finanzen (nedan kallad ministern) den 18 november 1987<sup>5</sup>. Denna kungörelse riktade sig till skattemyndigheten och har följande lydelse:

”Enligt Verwaltungsgerichtshofs rättspraxis omfattas inte minibussar av de skatterättsliga bestämmelser om inskränkningar som är tillämpliga på personbilar och stationsvagnar. För minibussar finns det i princip en möjlighet att göra avdrag för mervärdesskatt och att erhålla skattefördelar för investeringar.

Med minibuss förstås enligt förbundsfinansministeriet ett fordon som till det yttre liknar en skåpbil och som är avsett att transportera fler än sex personer (inklusive föraren). För att fastställa hur många personer som kan transporteras skall det inte bara tas hänsyn till det faktiska antalet sittplatser utan även till det högsta antal personer som enligt lag får transporteras. Det saknar betydelse huruvida ett fordon som kvalificeras som minibuss på grundval av dessa strikta villkor används för transport av personer eller av varor eller för båda ändamålen. I skatterättsligt hänseende är det däremot avgörande att det visas att fordonet till övervägande del används i företaget eller i verksamheten.”

9. Genom 44 § fjärde stycket i Strukturanpassungsgesetz 1996<sup>6</sup> lades följande meningar till 12 § andra stycket, punkt 2 b i UstG 1994: ”Ministern får i ett dekret närmare bestämma begreppen personbil och stationsvagn. Detta dekret kan antas med verkan från och med den 15 januari 1996.” Med stöd av denna bestämmelse antog ministern ett dekret av den 20 juni 1996<sup>7</sup> (nedan kallad dekretet) i vilket det med avseende på 12 § andra stycket, punkt 2 b i UstG 1994 föreskrivs att lastbilar och minibussar inte omfattas av begreppet personbilar och stationsvagnar.

10. I 10 § i dekretet föreskrivs:

”Små bussar utgör i skatterättsligt hänseende inte personbilar eller kombibilar — även om de enligt trafik- eller tullbestämmelser klassificeras som personbilar eller kombibilar — om de till formen liknar en buss och dessutom uppfyller något av följande krav:

1. Fordonet får enligt trafikbestämmelser transportera minst nio personer (inbegripet föraren) och har dessutom ett

5 — Beslut Z 09 1202/4-IV/9/87, offentliggjord i Amtsblatt der Finanzverwaltung, AOF 1987/330.

6 — Lag av den 30 april 1996, BGBl. 201/1996.

7 — Offentliggjord i BGBl. 273/1996. Förordningen trädde i kraft den 15 februari 1996 med retroaktiv verkan.

bagageutrymme inne i fordonet. Den första raden säten har utrustats med tre fasta säten.

2. Fordonet får enligt trafikbestämmelser transportera minst sju personer (inbegripet föraren) och bakom tredje raden säten längst bak finns ett lastutrymme som är minst 500 mm djupt. Detta djup skall i genomsnitt mätas från lastutrymmets golv upp till 500 mm över golvet.”

11. Enligt motiven till regeringens förslag ingår Strukturangepassungsgesetz 1996 i ett konsolideringsprogram som utarbetats av förbundsregeringen för att minska budgetunderskottet samt betala av statsskulden.<sup>8</sup>

12. I sitt beslut om hänskjutande påpekade Verwaltungsgerichtshof följande om österrikisk gällande rätt.

13. Sedan den 1 januari 1978, det vill säga före Österrikes anslutning till den Europeiska unionen, fanns det i princip inte någon möjlighet att göra avdrag för mervärdesskatt vid köp, hyra och nyttjande av personbilar, stationsvagnar och motorcyklar. I den österrikiska lagstiftningen angavs inte vad som skall förstås med dessa begrepp. Än mindre angavs de olika kännetecknen för lastbilar och minibussar, för vilka mervärdesskatten fortfarande var avdragsgill.

14. Dessa olika kännetecken angavs i den (icke bindande) ministerkungörelsen av den 18 november 1987. Om ett fordon uppvisade de i kungörelsen beskrivna kännetecknen och till övervägande del användes för yrkesmässig verksamhet skulle enligt skattemyndighetens fasta praxis avdrag för mervärdesskatt beviljas. Även de i det aktuella målet omtvistade motorfordonen av märkena Pontiac TransSport och Fiat Ulyssé ansågs i praktiken utgöra ”minibussar” och beviljades avdrag för mervärdesskatt.

15. I dekretet från 1996 inskränktes kännetecknen för ”minibuss” i förhållande till den administrativa praxis som tillämpats till och med detta datum i enlighet med kungörelsen av den 18 november 1987. I förevarande fall var det uppenbart att märkena Pontiac TransSport och Fiat Ulyssé inte uppfyllde de nya kriterierna.

<sup>8</sup> — Erläuterung zur Regierungsvorlage, GP XX RV 72, s. 196.

16. Verwaltungsgerichtshof har för övrigt varken före eller efter år 1995 behövt ta ställning till huruvida ett fordon av märkena Pontiac TransSport eller Fiat Ulysé skall klassificeras som personbil eller som stationsvagn eller om den skall anses vara en minibuss.

sittplatser med ett litet bagageutrymme baktill.

### III — Bakgrund och förfarande

#### *Det administrativa förfarandet*

17. Det är två mål om överklaganden till Verwaltungsgerichtshof som ligger till grund för förevarande förfarande. Det rör sig dels om överklagande av Metropol Treuhand WirtschaftstreuhandgmbH (nedan kallad Metropol) mot Finanzlandesdirektion für Steiermark, dels överklagande av Mikael Stadler mot Finanzlandesdirektion für Vorarlberg. I sina deklARATIONER om mervärdesskatt för åren 1996 och 1997 ansökte Metropol om avdrag för mervärdesskatt för nyttjandet av ett motorfordon av märket Pontiac TransSport. Stadler ansökte i sin deklARATION för år 1996 om avdrag för mervärdesskatt för nyttjandet av ett motorfordon av märket Fiat Ulyssé. I båda fallen handlar det om fordon som avser transport av högst sju personer inklusive föraren. Fordonen består av tre rader

18. Skattemyndigheten avslag ansökan om de begärda avdragen och vidhöll sitt beslut även efter en omprövning av dess första beslut. De berörda parterna överklagade därför beslutet till Verwaltungsgerichtshof och anförde att avdragsrätt för mervärdesskatt för nyttjande av dessa två fordon följer av gemenskapsrätten, särskilt av artikel 17.6 och 17.7 i direktivet.

19. Metropol anförde i sitt klagomål att, enligt artikel 17.6 andra stycket i direktivet, Österrike endast får bibehålla undantag från rätten till avdrag för mervärdesskatt som redan var i kraft den 1 januari 1995, det vill säga vid tidpunkten för dess anslutning till den Europeiska unionen. Den 1 januari 1995 förelåg en fullständig rätt att göra avdrag för mervärdesskatt för minibussar. Genom dekretet undantogs möjligheten att dra av mervärdesskatt för ett antal kategorier minibussar. Detta undantag kunde således inte baseras på artikel 17.6 andra stycket i direktivet, enligt Metropol, och än mindre på artikel 17.7, då det inte var motiverat av konjunkturskäl utan av rent skattemässiga skäl. Undantaget gällde framför allt för en obestämd tid och hade införts utan samråd med den kommitté som avses i artikel 29 i direktivet.

20. I sitt beslut avseende klagomålet medgav Finanzlandesdirektion für Steiermark att motorfordon av märket Pontiac Trans-Sport klassificerades som "minibussar" före dekretets ikraftträdande, vilket sålunda medförde en rätt till avdrag för mervärdesskatt. Vidare förklarade Finanzlandesdirektion für Steiermark att det faktiskt var obestriddt att fordonet inte tillhörde kategorien "minibussar" och det var sålunda omöjligt att göra avdrag för mervärdesskatt för dessa fordon. Dekretets rättsverkningar var enligt Finanzlandesdirektions bedömning förenliga med artikel 17.6 andra stycket i direktivet. Dekretets definition av minibussar följde nämligen den rättspraxis som redan utvecklats före 1995. Genom dekretet korrigerades endast en alltför liberal administrativ praxis. Framför allt framhöll Finanzlandesdirektion att de flesta medlemsstater i EU inte beviljade avdrag för mervärdesskatt vid köp av en personbil. Av detta kunde man dra slutsatsen att ett undantag från avdragsrätten för mervärdesskatt för minibussar var förenligt med direktivet. I den mån undantaget från avdragssystemet inte har harmoniserats i ett direktiv, kan den österrikiska skattemyndigheten behandla minibussar som personbilar och därmed undanta dessa från rätten till avdrag för mervärdesskatt enligt artikel 17.6 andra stycket i direktivet.

21. I målet Stadler motiverade Finanzlandesdirektion für Vorarlberg sitt beslut på följande sätt. Begreppen personbil och stationsvagn som används i 12 § andra stycket, punkt 2 b UstG 1994 gavs en ny definition i dekretet. De nya definitionerna var nödvändiga med hänsyn till Verwaltungsgerichtshofs rättspraxis. Efter dekretets

ikraftträdande var det inte längre möjligt att göra avdrag för mervärdesskatt för det omstridda fordonet.

22. Enligt Finanzlandesdirektion kunde verkan av detta dekret inte anses utgöra en överträdelse av gemenskapsrätten. Förordningen utgjorde nämligen endast en precisering av 12 § andra stycket, punkt 2 b UstG 1994. Det var inte fråga om en otillbörlig utökning av undantag från avdragsregeln i den mening som avses i artikel 17.6 andra stycket i direktivet.

#### *Tolkningsfrågorna*

23. Verwaltungsgerichtshof (Österrike) har genom ett beslut av den 22 september 1999, som inkom till domstolens kansli den 26 oktober 1999, begärt att domstolen skall meddela ett förhandsavgörande avseende följande frågor:

”1) Skall artikel 17.6 andra stycket i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter tolkas så, att en medlemsstat efter direktivets ikraftträdande inte får undanta vissa fordon från avdragssystemet, när avdragsrätt för dessa fordon före direktivets ikraft-

trädande medgavs enligt en i praktiken tillämpad förvaltningspraxis?

för besvarandet av den första frågan som den nationella domstolen har ställt till domstolen.

- 2) Om fråga 1 besvaras jakande: Skall artikel 17.7 första meningen i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningskatter tolkas så, att en medlemsstat, på obestämd tid och utan föregående samråd i den mening som avses i artikel 29 i direktivet, får utöka befintliga undantag från avdragsrätten på det sätt som anges i fråga 1 i syfte att konsolidera statsfinanserna?"

#### IV — Den första frågan

25. Innan jag besvarar den första frågan kommer jag att först besvara två inledande frågor.

Svaren på frågorna går till stor del att finna i de två domarna kommissionen mot Frankrike av den 14 juni 2001.<sup>10</sup> I dessa mål har domstolen närmare undersökt artikel 17.6 andra stycket. För att besvara den aktuella frågan kan domstolen även inrikta sig på frågan i vilken mån det österrikiska dekretet från 1996 medför en förändring av det nuvarande rättsläget.

#### *Förfarandet vid domstolen*

24. Skriftliga yttranden har ingivits till domstolen av den österrikiska regeringen och av kommissionen. Båda parter har ytterligare klargjort sina ståndpunkter vid förhandlingen den 5 juli 2001. Vid detta sammanträde gick kommissionen utförligt in på rättsverkningarna av två av domstolens nyligen meddelade domar i målen kommissionen mot Frankrike av den 14 juni 2001,<sup>9</sup> i vilka artikel 17.6 i direktivet behandlades. Dessa mål är av betydelse

#### *Inledning: Vilken betydelse har artikel 17.6 andra stycket för Österrike*

26. I sitt beslut om hänskjutande tar Verwaltungsgerichtshof upp frågan huruvida övergångsbestämmelsen i artikel 17.6 andra stycket i direktivet i sin egenskap av undantag är tillämplig på sådana medlems-

<sup>9</sup> — Dom i mål C-345/99 (REG 2001, s. I-4493) och dom i mål C-40/00 (REG 2001, s. I-4539).

<sup>10</sup> — Se ovan fotnot 9.



stater som Österrike, som först efter direktivets ikraftträdande anslutit sig till den Europeiska unionen. Inom den österrikiska doktrinen förespråkas att artikel 17.6 andra stycket i egenskap av undantagsbestämmelse skall tolkas restriktivt och att det således endast är tillåtet för de ursprungliga medlemsstaterna att bibehålla befintliga undantag från avdragsrätt för mervärdesskatt.

27. Verwaltungsgerichtshof anser att denna rättsuppfattning är oriktig, då nya medlemsstater, vid anslutning till den Europeiska unionen, i avsaknad av särskilda bestämmelser, inte endast övertar alla skyldigheter som följer av gemenskapsrätten utan även alla förvärvade rättigheter och således även rätten att bibehålla befintliga undantag från avdragsrätt för mervärdesskatt.<sup>11</sup> Verwaltungsgerichtshof framhåller dessutom att såväl de medlemsstater som senare anslutit sig till den Europeiska unionen som de medlemsstater som grundade den Europeiska gemenskapen eller andra tidigare anslutna medlemsstater, är tvungna att låta sin rättsordning genomgå en omfattande anpassning och är således på samma sätt i behov av övergångsbestämmelser. Verwaltungsgerichtshofs åsikt delas av den österrikiska regeringen och kommissionen.

28. Jag anser också att medlemsstaten Österrike har rätt att bibehålla de undantag från avdragsrätt för mervärdesskatt enligt

artikel 17.6 andra stycket vilka var i kraft vid tiden för anslutningen till den Europeiska unionen den 1 januari 1995. Jag anser såsom Verwaltungsgerichtshof och kommissionen, att det är nödvändigt att en ny medlemsstat inte endast övertar de skyldigheter utan även de rättigheter som följer av gemenskapsrätten. Det är samtidigt av betydelse att rådet inte har vidtagit några av de åtgärder som föreskrivs i artikel 17.6 första meningen i direktivet.

#### *Inledning: Domstolens behörighet*

29. Enligt den österrikiska regeringen ankommer det inte på domstolen utan på den nationella domstolen att fastställa huruvida det förelåg ett undantag från rätten att göra avdrag för mervärdesskatt för de berörda fordonen. Den österrikiska regeringen anser att detta följer av domen i målet Konle,<sup>12</sup> och i synnerhet av punkt 27 i denna dom som har följande lydelse: ”Bedömningen av den lagstiftning avseende fritidsbostäder som var i kraft den 1 januari 1995 — dagen för Republiken Österrikes anslutning — omfattas i princip av den nationella domstolens behörighet. Det ankommer dock på EG-domstolen att tillhandahålla de tolkningsdata som behövs för att den nationella domstolen skall bedöma det gemenskapsrättsliga begreppet befintlig lagstiftning.” Vid förhandlingen bestred kommissionen den österrikiska regeringens tolkning av domen i målet

11 — Verwaltungsgerichtshof hänvisar till förslaget till avgörande av generaladvokat Tesoro av den 7 maj 1991 till domen av den 17 oktober 1991 i mål C-35/90, kommissionen mot Spanien (REG 1991, s. I-5073), punkt 6.

12 — Dom av den 1 juni 1999 i mål C-302/97 (REG 1999, s. I-3099).

Konle. Kommissionen anser att det följer av denna dom att det ankommer på domstolen att göra en bedömning av innehållet i den österrikiska lagstiftningen vid tidpunkten för anslutningen.

30. Den österrikiska regeringen drar enligt min mening en oriktig slutsats av det citerade domskälet. Enligt artikel 234 EG skall domstolen tolka gemenskapsrätten och inte den nationella rätten inom ramen för ett mål om förhandsavgörande. Domstolen redogör i det nämnda domskälet för hur den uppfattar sin uppgift och anger att den gör en tolkning av gemenskapsbegreppet befintlig lagstiftning. I detta sammanhang skall domstolen naturligtvis själv granska innehållet i den befintliga lagstiftningen.

31. Detta gjorde domstolen också i domen i målet Konle. I detta mål behandlades bland annat frågan huruvida en nationell reglering från 1996, det vill säga efter Österrikes anslutning, omfattades av begreppet befintlig lagstiftning som användes i anslutningsakten.<sup>13</sup> För att kunna besvara denna fråga bedömde domstolen i vilken utsträckning den nationella regleringen från 1996 innehållsmässigt överensstämde med den befintliga lagstiftningen vid tidpunkten för anslutningen. En sådan bedömning hade inte varit möjlig utan att det samtidigt togs hänsyn till innehållet i den befintliga lag-

stiftningen. Denna aspekt i målet Konle är identisk med dem som föreligger i förevarande mål. Eftersom domstolen på denna punkt ansåg sig behörig att göra en bedömning förefaller det mig vara obegripligt varför domstolen i det förevarande fallet inte skulle vara behörig att göra detsamma. I förevarande mål skulle en bedömning av frågan huruvida en reglering, såsom det österrikiska dekretet, var förenlig med artikel 17.6 andra stycket i direktivet inte vara möjlig om domstolen inte var berättigad att göra en bedömning av det befintliga rättsläget.

*De två domarna av den 14 juni 2001 i målen kommissionen mot Frankrike*

32. Bedömning av förevarande mål skall göras mot bakgrund av de två domarna av den 14 juni 2001. I första hand hänvisar jag till mitt förslag till avgörande till de två domarna, i vilket jag gjorde följande påstå-ende: "Möjligheten att göra undantag från avdragsrätten är begränsad med hänsyn till direktivets natur. Domstolen fann i målet Lennartz att det måste vara möjligt att omedelbart utöva rätten till avdrag för hela beloppet av den skatt som hänför sig till transaktioner.... Eftersom sådana begränsningar måste tillämpas på ett likartat sätt i samtliga medlemsstater är undantag tillåtna bara i de fall som uttryckligen anges i

13 — Akt 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 (EGT 1994, C 241, s. 21 och EGT 1995, L 1, s. 1).

nämnda direktiv.” Bestämmelser som medför ett undantag till avdragsrätten skall framför allt tolkas restriktivt.<sup>14</sup>

något hinder för att begränsa undantagen, eftersom artikel 28.4 i sjätte direktivet syftar till att de skall upphävas....

33. I domen i målet C-345/99 tolkar domstolen medlemsstaternas befogenhet att använda undantagsbestämmelsen i artikel 17.6 andra stycket på följande sätt:

”21. För att avgöra om den aktuella ändring som gjorts i den nationella lagstiftningen står i överensstämmelse med bestämmelserna i sjätte direktivet är det lämpligt att hänvisa till dom av den 29 april 1999 i mål C-136/97, *Norbury Developments* (REG 1999, s. I-2491), som avsåg en annan övergångsbestämmelse i sjätte direktivet, nämligen artikel 28.3 b, beträffande undantag från mervärdesskatt. I denna dom fann domstolen att de ändringar som införts i en medlemsstats lagstiftning, vilka inte inneburit att utrymmet för undantaget från mervärdesskatt hade utvidgats utan i stället begränsats, inte stod i strid med lydelsen av den nämnda artikeln. Även om denna artikel utgör ett hinder för att införa nya undantag eller utsträcka räckvidden av befintliga undantag efter den dag då sjätte direktivet trädde i kraft, utgör den inte

22. Domstolen finner att det är lämpligt att tolka artikel 17.6 i sjätte direktivet på liknande sätt. I den mån som en medlemsstat, efter det att sjätte direktivet har trätt i kraft, ändrar sin lagstiftning genom att minska tillämpningsområdet för redan befintliga undantag och därigenom närmar sig de mål som uppställts i sjätte direktivet, kan det anses att denna lagstiftning omfattas av det undantag som föreskrivs i artikel 17.6 andra stycket i sjätte direktivet och att den inte strider mot artikel 17.7.”

34. Det skall konstateras att det som stadgas i dekretet inte leder till att undantagets tillämpningsområde begränsas. Det fastställs häri att minibussarna i fråga undantas från avdragsrätt för mervärdesskatt. Härmed kan det inte fastställas att dekretet var oförenligt med direktivet. Det följer av domstolens rättspraxis, framför allt av domarna av den 14 juni 2001, att direktivet inte förhindrar en nationell åtgärd som inte utgör någon förändring av det befintliga rättsläget. I artikel 17.6 andra stycket förbjuds nämligen endast ”antagandet av nya undantag eller en utbredning av tillämpningsområdet för redan befintliga undantag”.

14 — Förslag till avgörande av den 22 februari 2001, punkterna 47 och 50. Domen i målet C-97/90, *Lennartz*, är daterad den 11 juli 1991 (REG 1991, s. I-3795; svensk specialutgåva 1991, s. 299). Kommissionen hänvisar i sitt skriftliga yttrande även till dom av den 15 juni 1989 i mål 348/87, *Stichting Uitvoering Financiële Acties* (REG 1989, s. 1737), punkt 13, och till dom av den 11 augusti 1995 i mål C-453/93, *Bulthuis-Griffioen* (REG 1995, s. I-2341), punkt 19.

35. I övrigt har kommissionen hänvisat till domen i målet *Royscot m.fl.*<sup>15</sup>, av vilken det bland annat framgår att medlemsstaterna kan bibehålla undantag i den mening som avses i artikel 17.6 andra stycket i direktivet i den mån rådet inte har antagit några regler, trots det faktum att fristen på fyra år i artikel 17.6 första stycket sedan lång tid har löpt ut.

*Svaret på själva frågan*

36. Tvisten avser i huvudsak frågan huruvida dekretet förändrar det befintliga rättsläget.

37. Jag besvarar denna fråga jakande och gör i detta avseende följande två överväganden, nämligen att

- för att bedöma det befintliga rättsläget skall hänsyn tas till gällande administrativ praxis, och

- av föreliggande fakta följer att dekretet förändrar innehållet i gällande rätt.

38. Vad beträffar mitt första övervägande hänvisar jag först och främst till vad som anförts av den österrikiska regeringen. Denna regering hänvisar till en ministerkungörelse av den 18 november 1987. Denna kungörelse stod i överensstämmelse med gällande österrikisk rättspraxis, men var inte bindande. Enligt den österrikiska regeringen utgjorde kungörelsen inte en del av gällande nationell lagstiftning i den mening som avses i artikel 17.6 andra stycket i direktivet. Enligt den österrikiska regeringen kan domstolen vid besvarandet av den första frågan inte ta hänsyn till gällande administrativ praxis. Vid förhandlingen påpekade ombudet för denna regering att enligt domstolens rättspraxis uppfyller en medlemsstat sin skyldighet vid införlivandet av EG-direktivet i nationell rätt endast om den antar bindande regler och härvid anses administrativ praxis inte vara tillräckligt.

39. Jag är inte av samma uppfattning som den österrikiska regeringen. Jag framhåller att domstolen, i sin bedömning av frågan huruvida nationell rätt står i överensstämmelse med gemenskapsrätten, inte endast skall göra en bedömning av nationell lagstiftning, utan även beakta huruvida en medlemsstats administrativa praxis står i överensstämmelse med innehållet i dess nationella lagstiftning.<sup>16</sup> Denna omfattande prövning av domstolen är nödvändig

<sup>15</sup> — Domstolen dom av den 5 oktober 1999 i mål C-305/97 (REG 1999, s. I-6671).

<sup>16</sup> — Se exempelvis dom av den 26 juni 2001 i mål C-212/99, kommissionen mot Italien (REG 2001, s. I-4923).

för att garantera gemenskapsrättens ändamålsenliga verkan i medlemsstaterna. Den nyligen meddelade domen i målet kommissionen mot Frankrike är ett bra exempel på denna rättspraxis vad gäller detta direktiv.<sup>17</sup> I detta mål behandlades en med direktivet oförenlig befrielse från mervärdesskatt för serveringsavgifter inom den franska restaurangbranschen. Denna befrielse från mervärdesskatt, som inte föreskrevs i den franska skattelagstiftningen, grundade sig på en instruktion som antagits av den franska skattemyndigheten. Tillämpningen av denna befrielse ledde till att domstolen avkunnade en fällande dom mot Republiken Frankrike.

40. Den österrikiska regeringen gör en oriktig jämförelse av de skyldigheter som åligger den nationella lagstiftaren vid införlivandet av EG-direktiv. ”Enligt domstolens fasta rättspraxis kan enbart administrativ praxis, som till sin art är sådan att den fritt kan ändras av myndigheten och som inte offentliggörs i tillräcklig utsträckning, inte anses som ett giltigt fullgörande av skyldigheter som följer av artikel 189 EEG-fördraget.”<sup>18</sup> Det villkor som således ställs för genomförande av direktiv följer av ett intresse att säkerställa rättssäkerheten för direktivets mottagare. Dessa personers rättigheter bör framgå av gemenskapsrätten, vilka vid behov skall kunna åberopas inför nationella domstolar. I föreliggande fall handlar det emellertid inte om en medlems-

stats skyldighet att fullgöra gemenskapsrättsliga skyldigheter, utan enbart om fastställandet av gällande rättspraxis.

41. Jag övergår härmed till att behandla mitt andra övervägande.

42. Kommissionen har påstått att dekretet har lett till att definitionen av begreppet minibuss har inskränkts. Detta fick till följd att de i tvisten berörda fordonen inte längre ansågs utgöra minibussar. Dekretet medförde således en förändring av rättsläget.

43. Den österrikiska regeringen har anfört att de regler som tillämpas på kategorien personbilar eller stationsvagnar är de som är tillämpliga på dessa fordon inom hela den Europeiska unionen. Detta gäller inte för fordon avsedda för mer än nio personer. Detta kriterium borde enligt den österrikiska regeringen även användas inom skatterätten. Den österrikiska regeringen hänvisar till ett förslag från kommissionen till ändring av direktivet från 1998, enligt vilket en gräns har fastställts för fordon avsedda för mer än nio personer, inklusive föraren.

44. Vidare har den österrikiska regeringen framhållit att minibussar med litet omfång, såsom Pontiac Transport och Fiat Ulyssé,

17 — Dom av den 29 mars 2001 i mål C-404/99 (REG 2001, s. I-2662).

18 — Se exempelvis dom av den 28 februari 1991 i mål C-131/88, kommissionen mot Tyskland (REG 1991, s. I-825).

först under de senaste åren har lanserats på marknaden. Dessa fordon ersätter personbilar, men inte bussar. Det skulle således stå i strid med syftet i 12 § andra stycket, punkt 2 UstG 1994 och med Verwaltungsgerichtshofs rättspraxis att betrakta dessa fordon som bussar. I 10 § i dekretet från 1996 preciseras dessutom att dessa fordon skall anses vara personbilar eller stationsvagnar. I dekretet fastställs för första gången bindande villkor, vilkas syfte inte är att utvidga kategorien fordon som undantas från rätten till avdrag, utan att skapa en tydlig gräns mellan de olika fordonen.

45. Till att börja med vill jag erinra om att enligt domstolens fasta rättspraxis skall undantag från rätten till avdrag tolkas restriktivt.<sup>19</sup> En restriktiv tolkning utesluter alla ändringar av rätten till avdrag som inte motsvarar direktivets syfte.

46. Det är mot denna bakgrund som den österrikiska regeringens argumentation för dekretet skall bedömas. Den österrikiska regeringen framhåller nämligen de i tvisten berörda minibussarnas funktion. Denna är jämförbar med en personbils funktion men inte med funktionen hos en buss. Denna funktion erkänns även i lagstiftningen i andra medlemsstater i den Europeiska unionen. Vid en första anblick tycks den österrikiska regeringen ge en riktig definition av minibussarnas funktion. Denna funktion är emellertid inte av betydelse

för besvarandet av den nationella domstolens första fråga. Än mindre är det av betydelse att minibussar med ett litet omfång, såsom Pontiac TransSport och Fiat Ulyssé, först lär ha lanserats på marknaden efter år 1987.

47. Med hänsyn till kravet på en restriktiv tolkning är det avgörande för domstolen att minibussar avsedda för färre än nio personer tillerkändes en avdragsrätt till och med förordningens ikraftträdande, men inte därefter.

48. I övrigt vill jag även påpeka att Strukturanpassungsgesetz 1996 och det dekret som antagits med stöd härav just har som syfte att upphäva vissa undantagsbestämmelser. Den nya regleringens syfte är, vilket (bland annat) framgår av motiveringen till regeringsförslaget, att minska budgetunderskottet och att betala av statsskulderna.

49. Därmed föreslår jag att domstolen skall besvara den första frågan på följande sätt:

”Enligt artikel 17.6 andra stycket i direktivet kan en medlemsstat efter det att direktivet har trätt i kraft inte införa undantag från rätten till avdrag för mer-

19 — Se punkt 32 i detta förslag till avgörande.

värdeskatt för vissa motorfordon om rätten till avdrag vid tiden för direktivets ikraftträdande var förenligt med fast nationell administrativ praxis.”

## V — Den andra frågan

50. Den andra frågan som den nationella domstolen har ställt domstolen utgörs av två delfrågor. Fört och främst skall en bedömning göras av rättsverkningarna av att rådgivningsförfarandet i artikel 29 i direktivet inte iakttas. Sedan skall betydelsen av kriteriet ”konjunkturskäl” behandlas.

### *Samrådsförfarandet*

51. Den österrikiska regeringen framhåller att förfarandet i artikel 29 har en rent rådgivande karaktär och att det, i motsats till exempelvis artikel 27 i direktivet, inte föreskrivs att rådet antar ett beslut. Syftet är att främja en logisk tillämpning av direktivet. En medborgare kan inte åberopa att bestämmelsen inte iakttas.

52. Enligt kommissionen kan en medlemsstat inte åberopa artikel 17.7 utan att dessförinnan ha följt samrådsförfarandet. Kommissionen erinrar om att domstolen i domen i målet *Direct Cosmetics*, i vilket artikel 27.2 i direktivet behandlades där det

föreskrivs en anmälningsskyldighet för medlemsstater som antar en undantagsbestämmelse, fastslog följande: ”Domstolen har redan slagit fast att medlemsstaterna enligt den allmänna skyldigheten i artikel 189 tredje stycket i fördraget måste efterkomma samtliga bestämmelser i sjätte direktivet. I den mån ett undantag inte har fastställts i enlighet med artikel 27, vilken ålägger medlemsstaterna en anmälningsskyldighet, kan de nationella skattemyndigheterna inte gentemot en skattskyldig person göra gällande en bestämmelse som är ett undantag från sjätte direktivets system.”<sup>20</sup> Kommissionen hävdar att denna strikta uppfattning även gäller för artikel 29. Rådgivningen leder till en enhetlig tillämpning av artikel 17.7. Framför allt ger denna en möjlighet att i preventivt syfte pröva i vilken mån den nationella bestämmelsen antagits av ”konjunkturskäl”.

53. Jag anser det vara nödvändigt att särskilja förfarandet i artikel 29 i direktivet från förfarandet i artikel 27 i direktivet, som avsågs i domen i målet *Direct Cosmetics*.

Enligt förfarandet i artikel 27 krävs ett bemyndigande av rådet innan en undantagsbestämmelse antas, medan en dylik regel inte föreskrivs i förfarandet i artikel 29. I motsats till vad kommissionen hävdar är domen i målet *Direct Cosmetics* inte utan vidare tillämplig på förfarandet i artikel 29.

<sup>20</sup> — Dom av den 13 februari 1985 i mål 5/84 (REG 1985, s. 617), punkt 37, och dom av den 11 juli 1991 i mål C-97/90, Lennartz (se ovan fotnot 14), punkt 33.

54. Av dessa skäl återgår jag till domstolens utförliga rättspraxis rörande bristen på efterlevnad av formföreskrifter. Domstolens rättspraxis skiljer mellan väsentliga och oväsentliga formföreskrifter. Väsentliga formföreskrifter leder i fall där de inte efterlevs till att viktiga rättshandlingar anses ogiltiga. Domstolen tolkar därigenom begreppet väsentlig formföreskrift extensivt.<sup>21</sup>

55. Jag anser att åsidosättande av samrådsförfarandet i artikel 29 i direktivet i förevarande fall medför att en väsentlig formföreskrift åsidosätts, vilket medför att artikel 17.7 i direktivet inte kan åberopas. Jag drar denna slutsats av ordalydelsen av artikel 17.7. Ett undantag från rätten att göra avdrag är endast tillåten ”med förbehåll för sådant samråd som föreskrivs i artikel 29”. Med hänsyn till denna ordalydelse är kommitténs samråd ett villkor för att en nationell åtgärd skall kunna antas med stöd av artikel 17.7, varvid samrådet i förevarande fall inte enbart utgör ett utbyte av information. Det framstår även som logiskt att skyldigheten att samråda har en sådan betydelse. Samrådsförfarandet syftar i förevarande fall till att ge kommissionen möjligheten att kontrollera medlemsstaternas bruk av undantagsregeln, som skall tolkas restriktivt, vilket jag också har framhållit i min bedömning av den första frågan.

56. Jag finner stöd för min ståndpunkt i dom av den 30 april 1996 i mål CIA Security International.<sup>22</sup> Det målet rörde en medlemsstat som inte uppfyllt sin efterlevnad av anmälningsskyldigheten enligt rådets direktiv 83/189/EEG av den 28 mars 1983 om ett informationsförfarande beträffande tekniska standarder och föreskrifter.<sup>23</sup> I domen jämförde domstolen anmälningsskyldigheten med ”en skyldighet att förhandsanmäla.... Därigenom var inte ikraftträdandet av de planerade föreskrifterna beroende av att kommissionen godkände dem”. Den berörda anmälningsskyldigheten syftar i motsats inte ”enbart till att underrätta kommissionen, utan just [till att] på ett mera allmänt plan ta bort eller begränsa handelshindren, att underrätta de andra medlemsstaterna om de tekniska föreskrifter som planeras av en stat, att ge kommissionen och de andra medlemsstaterna den tid som är nödvändig för att reagera och föreslå en ändring som gör det möjligt att minska de begränsningar av den fria rörligheten för varor som den planerade åtgärden leder till och att ge kommissionen den tid som är nödvändig för att föreslå ett direktiv om harmonisering”. På grund av detta allmänna syfte ansåg domstolen att anmälningsskyldigheten utgjorde en väsentlig formföreskrift, i motsats till den allmänna skyldigheten att underrätta om beslut med vilken den jämfördes.

57. Även mot bakgrund av de kriterier som anges i domen i målet CIA Security International skall skyldigheten till samråd i

21 — Domstolen betraktar således bland annat skyldigheten att motivera beslut (dom av den 22 mars 2001 i mål C-17/99, Frankrike mot kommissionen (REG 2001, s. I-2481), skyldigheten att konsultera Europaparlamentet vid upprättandet av en reglering (dom av den 10 juni 1997 i mål C-392/95, parlamentet mot rådet (REG 1997, s. I-3213), punkt 14, och skyldigheten att i tid försända dokument till medlemsstaterna för rådgivning av den ständiga byggnadskommittén (dom av den 10 februari 1998 i mål C-263/95, Tyskland mot kommissionen (REG 1998, s. I-441), punkt 32.

22 — Dom i mål C-194/94, CIA Security International (REG 1996, s. I-2201), punkt 48.

23 — EGT L 109, s. 8; svensk specialutgåva, område 13, volym 12, s. 154.



artikel 17.7 betraktas som en väsentlig formföreskrift. Denna skyldighet har även ett mer allmänt syfte, nämligen att kontrollera medlemsstaternas bruk av undantagsregeln och på så sätt motverka ett alltför lättvindigt bruk av denna.

### *Kriteriet "konjunkturskäl"*

58. Den österrikiska regeringen har anfört att artikel 17.7 får användas av medlemsstaterna för att korrigera makro-ekonomisk obalans, för att minska budgetunderskottet och för att betala av statsskulden. De nationella åtgärderna behöver inte begränsas tidsmässigt. Det kan röra sig om åtgärder som redan var i kraft vid direktivets ikraftträdande. Kommissionen hävdar däremot att denna rätt av budgetskäl inte kan användas av medlemsstaterna för en obegränsad tid.

59. En medlemsstat kan endast motivera undantag från avdragsrätt för mervärdeskatt i den mening som avses i artikel 17.7 av konjunkturskäl. För min del råder det inte något tvivel om att en reglering på obestämd tid, som framför allt har som syfte att minska budgetunderskottet och återbetala statsskulden, inte har vidtagits av konjunkturskäl.

60. Kravet beträffande konjunkturskäl betyder att en beskattningsåtgärd skall ha som syfte att utjämna konjunktursvängningar. Dessa åtgärder utgör en del av en medlemsstats konjunkturpolitik. Med konjunkturpolitik menar jag i detta avseende den kortsiktiga påverkan via statsbudgeten på de makro-ekonomiska storheterna, såsom produktion, konsumtion, import och export. Det handlar i detta fall oftast om en period av ett till två år.

61. Det skulle vara orimligt att här ingående behandla frågan vilket spelrum den Ekonomiska och monetära unionen ger medlemsstaterna att fritt kunna föra en egen konjunkturpolitik. Jag utgår dock från att sedan den Ekonomiska och monetära unionens tillkomst skall denna politik samordnas inom unionen. Jag hänvisar i detta fall till förfarandet i artikel 99 EG. Följaktligen ges det inte något särdeles stort utrymme för en enhetlig tillämpning av artikel 17.7 i direktivet.

62. Jag återkommer härmed till den nationella domstolens andra fråga. I princip skall en reglering i den mening som avses i artikel 17.7 i direktivet begränsas tidsmässigt. En konjunktursvängning är till sin natur en tillfällig företeelse. Den tidsbegränsningen behöver enligt min åsikt inte uttryckligen anges i regleringen, eftersom en reglering på obegränsad tid kan upphävas efter en viss tid. Av motiven eller av andra vägledande handlingar bör det dock

klart framgå att det är medlemsstaternas syfte att verkligen upphäva regleringen då den konjunkturella situationen tillåter detta.

63. Det skall under alla omständigheter fastställas att en reglering som av konjunkturskäl gör undantag för avdragsrätt inte kan anses ha en strukturell karaktär.

## VII — Förslag till avgörande

64. Mot bakgrund av vad som anförts ovan föreslår jag att domstolen besvarar de av Verwaltungsgerichtshof ställda tolkningsfrågorna på följande sätt:

Med avseende på den första frågan: Enligt artikel 17.6 andra stycket 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, kan en medlemsstat efter det att direktivet har trätt i kraft inte undanta rätten till avdrag för mervärdesskatt för vissa motorfordon, om rätten till avdrag vid tiden för direktivets ikraftträdande godtogs enligt fast nationell administrativ praxis.

Med avseende på den andra frågan: Det är inte förenligt med artikel 17.7 i direktivet att en undantag från rätten till avdrag för mervärdesskatt införs av konjunkturskäl utan föregående samråd med den kommitté som avses i artikel 29 i direktivet. Den begränsning som anges i artikel 17.7, som endast avser konjunkturskäl, förutsätter underförstått att dessa undantag är tidsbegränsade och kan under alla omständigheter inte vara strukturella.