DOMSTOLENS DOM (Sjette Afdeling)

8. juni 2000 *

I sag C-400/98,

angående en anmodning, som Bundesfinanzhof (Tyskland) i medfør af EF-traktatens artikel 177 (nu artikel 234 EF) har indgivet til Domstolen for i den for nævnte ret verserende sag,

Finanzamt Goslar

mod

Brigitte Breitsohl,

at opnå en præjudiciel afgørelse vedrørende fortolkningen af artikel 4, 17 og 28 i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af

* Processprog: tysk.

medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1),

har

DOMSTOLEN (Sjette Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, J.C. Moitinho de Almeida (refererende dommer), og dommerne R. Schintgen, G. Hirsch, V. Skouris og F. Macken,

generaladvokat: D. Ruiz-Jarabo Colomer
justitssekretær: R. Grass,

efter at der er indgivet skriftlige indlæg af:

— den tyske regering ved afdelingschef W.-D. Plessing, og kontorchef C.-D. Quassowski, begge Forbundsfinansministeriet, som befuldmægtigede

— den græske regering ved fuldmægtig hos statens advokat, K. Paraskevopoulou-Grigoriou, og revisor A. Rokofyllou, Sekretariatet for EF-ret, Udenrigsministeriet, som befuldmægtigede

— Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved juridisk konsulent E. Traversa, Kommissionens Juridiske Tjeneste, og A. Buschmann, der er udstationeret som national ekspert ved Kommissionens Juridiske Tjeneste, som befuldmægtigede,

på grundlag af den refererende dommers rapport,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 16. december 1999,

afsagt følgende

Dom

1 Ved kendelse af 27. august 1998, indgået til Domstolen den 9. november 1998, har Bundesfinanzhof i medfør af EF-traktatens artikel 177 (nu artikel 234 EF) forelagt to præjudicielle spørgsmål om fortolkningen af artikel 4, 17 og 28 i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1, herefter »sjette direktiv«).

2 Spørgsmålene er blevet rejst under en sag mellem Brigitte Breitsohl og Finanzamt Goslar vedrørende fradrag af merværdiafgift (herefter »moms«), som Brigitte Breitsohl havde betalt i forbindelse med transaktioner, som var foretaget med henblik på at udøve en påtænkt økonomisk virksomhed.

Sjette direktiv

3 Det bestemmes i sjette direktivs artikel 4:

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

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

3. Medlemsstaterne kan som afgiftspligtig person ligeledes anse enhver, der lejlighedsvis udfører en transaktion henhørende under de i stk. 2 omhandlede former for virksomhed og især en enkelt af følgende transaktioner:

a) Levering af en bygning eller en del af en bygning med tilhørende jord inden første indflytning; medlemsstaterne kan fastlægge de nærmere betingelser for anvendelsen af dette kriterium på ombygninger og definere begrebet 'tilhørende jord'.

Medlemsstaterne kan anvende andre kriterier end første indflytning, således perioden mellem dagen for bygningens færdiggørelse og dagen for første

levering, eller perioden mellem dagen for første indflytning og dagen for senere levering, såfremt disse perioder ikke overstiger henholdsvis fem og to år.

Ved 'bygning' forstås enhver grundfast konstruktion.

b) Levering af en byggegrund.

Ved 'byggegrunde' forstås grunde, hvad enten de er byggemodnet eller ikke, når de af medlemsstaterne betragtes som sådanne.

...«

4 Artikel 13 i sjette direktiv bestemmer:

»...

B. *Andre fritagelser*

Med forbehold af andre fællesskabsbestemmelser fritager medlemsstaterne på betingelser, som de fastsætter for at sikre en korrekt og enkel anvendelse af

nedennævnte fritagelser, og med henblik på at forhindre enhver mulig form for svig, unddragelse og misbrug:

...

g) levering af bygninger eller dele heraf med tilhørende jord, med undtagelse af de i artikel 4, stk. 3, litra a), nævnte

...

C. *Valgmulighed*

Medlemsstaterne kan indrømme afgiftspligtige personer ret til at vælge at erlægge afgift i tilfælde af:

...

b) transaktioner omhandlet under punkt B, litra d), g) og h).

Medlemsstaterne kan begrænse omfanget af denne valgfrihed; de fastsætter de nærmere bestemmelser for dens udøvelse.«

5 Direktivets artikel 17 har følgende ordlyd:

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

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

a) den merværdiafgift, som skyldes eller er erlagt for goder, der er eller vil blive leveret ham, og for tjenesteydelser, der er eller vil blive udført for ham af en anden afgiftspligtig person

...«

6 Artikel 20 i sjette direktiv indeholder følgende bestemmelser:

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

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

b) når der efter angivelsens udfærdigelse er sket ændringer af de elementer, som er taget i betragtning ved fastsættelsen af fradragsbeløbet, navnlig i tilfælde af annullation af køb eller opnåelse af rabatter; der skal dog ikke ske berigtigelse i tilfælde af helt eller delvis ubetalte transaktioner, i tilfælde af behørigt påvist eller godtgjort ødelæggelse, tab eller tyveri...

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

...

3. I tilfælde af levering i berigtigelsesperioden skal investeringsgodet betragtes, som om det af den afgiftspligtige person fortsat var blevet anvendt i forbindelse med økonomisk virksomhed indtil udløbet af berigtigelsesperioden. Denne økonomiske virksomhed anses for fuldt afgiftspligtig, såfremt leveringen af nævnte gode er afgiftspligtig; den anses for fuldstændig afgiftsfri, såfremt leveringen er afgiftsfri. Berigtigelsen foretages på én gang for hele den berigtigelsesperiode, der endnu ikke er forløbet.

...

4. Med henblik på anvendelsen af bestemmelserne i stk. 2 og 3 kan medlemsstaterne:

— definere begrebet investeringsgoder

— præcisere det afgiftsbeløb, som skal tages i betragtning ved berigtigelsen

— træffe alle hensigtsmæssige foranstaltninger for at sikre, at berigtigelsen ikke medfører en uberettiget fordel

— tillade administrative forenklinger.

...«

7 Artikel 28, stk. 3, i sjette direktiv bestemmer:

»I den i stk. 4 omhandlede overgangsperiode kan medlemsstaterne:

...

b) fortsat fritage de transaktioner, der er opregnet i bilag F, på de i medlemsstaten gældende betingelser

c) give afgiftspligtige personer mulighed for at vælge, at de transaktioner, som er fritaget for afgift på de i bilag G fastlagte betingelser, pålægges afgift

...«

8 Punkt 16 i bilag F til sjette direktiv, som bærer overskriften »Liste over transaktioner omhandlet i artikel 28, stk. 3, litra b)«, har følgende ordlyd:

»Levering af bygninger og jord, omhandlet i artikel 4, stk. 3«.

9 Bilag G til sjette direktiv, som bærer overskriften »Valgmulighed«, indeholder følgende bestemmelse:

»1. Den i artikel 28, stk. 3, litra c), omhandlede valgmulighed kan tilstås i følgende tilfælde:

...

b) ved de i bilag F omhandlede transaktioner:

...«

De nationale bestemmelser om moms

10 § 2, stk. 1, i Umsatzsteuergesetz af 1980 (den tyske lov om omsætningsafgift, herefter »UStG«) bestemmer:

»Erhvervsdrivende er enhver, der udøver selvstændig erhvervsmæssig virksomhed. Virksomheden omfatter hele den erhvervsdrivendes erhvervsmæssige virksomhed. Erhvervsmæssig er enhver varig virksomhed, som sigter mod opnåelse af indtægter, selv om den ikke drives med overskud for øje eller en personsammenslutning af personer kun udøver virksomhed over for sine medlemmer.«

11 Det bestemmes i UStG's § 4:

»Følgende transaktioner, som er omfattet af § 1, stk. 1, nr. 1-3, er fritaget for afgift:

...

9. a) de transaktioner, der er omhandlet i Grunderwerbsteuergesetz [den tyske lov om afgift ved overdragelse af fast ejendom] ...«

12 Det bestemmes dog i UStG's § 9, stk. 1:

»Den erhvervsdrivende kan behandle en transaktion, der er afgiftsfri i medfør af § 4, nr. 9, ... som afgiftspligtig, når den udføres for en anden erhvervsdrivende til brug for dennes virksomhed.«

13 UStG's § 15, stk. 1, har følgende ordlyd:

»Den erhvervsdrivende kan fradrage følgende afgifter:

indgående afgift på varer og andre ydelser til brug for virksomheden, som er leveret af andre erhvervsdrivende, og som er særskilt angivet i en faktura, jf. § 14 ...«

Tvisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

14 I 1989 søgte Brigitte Breitsohl at få en forhandleraftale i stand med en bilproducent, som ved skrivelse af 14. april 1989 meddelte hende, at ansøgningen kunne imødekommes på visse betingelser.

15 I februar 1990 indgav Brigitte Breitsohl anmeldelse om en erhvervsvirksomhed inden for salg og reparation af motorkøretøjer til den pågældende kommune, og hun købte for 62 670 DEM (momsfrit) en ubebygget grund, som skulle anvendes som driftssted for den anmeldte virksomhed. I april 1990 anmodede hun et byggefirma om at opføre et automobilværksted på grunden. Gravearbejdet påbegyndtes samme måned. I midten af maj 1990 var gravearbejdet færdigt, fundamentet lagt, og gulvkonstruktionen delvis udført. Omkostningerne ved disse arbejder beløb sig til 173 655,50 DEM.

16 Efter at det var blevet klart, at de samlede omkostninger ved byggearbejdet ville stige med ca. 230 000 DEM, nægtede banken at finansiere disse meromkostninger. Den 22. maj 1990 indstillede byggefirmaet arbejdet som følge af usikkerheden med hensyn til finansieringen.

17 Da Brigitte Breitsohl hverken så sig i stand til at færdiggøre byggearbejdet på grunden eller at påbegynde sin virksomhed, forpligtede hun sig ved forlig af 22. november 1990 til at betale byggefirmaet et samlet beløb på 100 000 DEM for dets ydelser og at overdrage de allerede opførte bygninger til en tredjemand til en pris på 50 000 DEM, dvs. 43 859,65 DEM med tillæg af 6 140,35 DEM i moms. Den 21. december 1990 solgte hun grunden til samme person for 61 905 DEM uden angivelse om momsen.

18 I den årlige momsangivelse opgav Brigitte Breitsohl for 1990 som afgiftspligtig transaktion 43 859 DEM, som hidrørte fra salget af bygningsdelene, og som fradragsberettiget beløb anførte hun 13 900,11 DEM, som vedrørte honorarer til notar og revisor samt afregninger i forbindelse med byggearbejderne. Herved

fremkom et overskud i hendes favør på 7 759,90 DEM. I forskudsopgørelsen havde Brigitte Breitsohl ikke gjort disse beløb gældende.

19 I afgiftsansættelsen for 1990 af 15. juli 1992 lagde Finanzamt Goslar kun et beløb på 95,20 DEM til grund som fradragsberettiget med henvisning til, at de pågældende ydelser havde været anvendt til gennemførelse af en afgiftsfri afhændelse af ejendommen. Den skyldige moms blev således opgjort til 6 045 DEM.

20 Den 14. august 1992 indgav Brigitte Breitsohl en klage over afgiftsansættelsen. Ved afgørelse af 11. januar 1995 fandt Finanzamt, at Brigitte Breitsohl ikke var blevet erhvervsdrivende, idet hun ikke havde foretaget transaktioner af en vis varig karakter, og at hun dermed ikke havde fradragsret. Derimod fandt Finanzamt, at Brigitte Breitsohl skulle betale den afgift, der klart var angivet i den faktura, der vedrørte salget af bygningerne til tredjemand, svarende til et beløb på 6 140,35 DEM.

21 Den 13. februar 1995 anlagde Brigitte Breitsohl sag ved Niedersächsiches Finanzgericht til prøvelse af denne afgørelse. Ved dom af 5. december 1996 fik hun i det væsentligste medhold i sit søgsmål. Finanzgericht udtalte med henvisning til Domstolens dom af 29. februar 1996 (sag C-110/94, INZO, Sml. I, s. 857), at Brigitte Breitsohl's erhvervsmæssige virksomhed allerede var påbegyndt ved hendes forberedelseshandlinger, og at hun således havde ret til at fradrage de momsbeløb, som vedrørte regningerne for byggearbejdet. Endvidere fastslog Finanzgericht, at Brigitte Breitsohl med rette kunne give afkald på afgiftsfrihed for leveringen af ejendommen og begrænse afkaldet til de opførte dele af bygningen, og dermed holde den tilhørende grund udenfor. Ifølge Finanzgericht var det kun fradraget for momsen af det notarhonorar, som vedrørte afhændelsen af ejendommen, som skulle afvises.

22 Den 4. marts 1997 indgav Finanzamt Goslar en revisionsanke til Bundesfinanzhof til prøvelse af den af Finanzgericht afsagte dom. I den forbindelse gjorde Finanzamt i det væsentlige gældende, at det efter UStG's § 9, stk. 1, ikke var

tilladt at begrænse et afkald på afgiftsfritagelse ved levering af fast ejendom til kun at omfatte bygninger. Ifølge den seneste praksis fra Bundesfinanzhof, som er baseret på Domstolens praksis, kan det i UStG's § 9 omhandlede afkald på afgiftsfritagelse begrænses til visse bygningsdele, forudsat at overdragelsen af disse bygningsdele ledsages af en overdragelse af de tilhørende dele af grunden. Samme fortolkning kan udledes af artikel 13, punkt B, litra g), sammenholdt med punkt C, stk. 1, i sjette direktiv, som omhandler levering af bygninger eller en del af en bygning med tilhørende jord, men som ikke indeholder nogen særskilt valgmulighed for så vidt angår på den ene side bygningerne og på den anden side jorden.

23 Bundesfinanzhof finder det tvivlsomt, om de principper, der er opstillet i den ovennævnte INZO-dom, kun finder anvendelse i tilfælde, hvor afgiftsmyndighederne allerede i en afgiftsansættelse har anerkendt den afgiftspligtiges fradragsret for indgående afgift på baggrund af den erhvervsdrivendes erklærede hensigt om at ville foretage afgiftspligtige transaktioner, eller om afgiftsmyndighederne i alle tilfælde skal lægge hensigten til at foretage afgiftspligtige transaktioner til grund, selv i tilfælde, hvor det allerede fra det tidspunkt, hvor sagen behandles for første gang, står klart, at den påtænkte økonomiske virksomhed ikke udøves.

24 Bundesfinanzhof har for det første anført, at når der i overensstemmelse med INZO-dommens præmis 23 skal stilles krav om, at den erklærede hensigt om at påbegynde afgiftspligtige transaktioner er bestyrket af objektive momenter, men det allerede på tidspunktet for afgørelsen om fradragsretten står fast, at den påtænkte afgiftspligtige virksomhed faktisk ikke udøves, vil afgiftsmyndighederne afgiftsmæssigt set skulle behandle den blotte hensigt som en »virksomhed« og i givet fald tage hensyn til denne i forbindelse med den berigtigelsesprocedure, som er foreskrevet i sjette direktivs artikel 20. Den forelæggende ret er også i tvivl om, hvorvidt overdragelsen i 1990 af byggegrunden og de påbegyndte bygninger kan betragtes som levering af et investeringsgode i berigtigelsesperioden og dermed stadig kan føre til en berigtigelse af fradraget på de betingelser, som er fastsat i sjette direktivs artikel 20, stk. 3.

25 Bundesfinanzhof har endvidere anført, at en fritagelse eller i givet fald et valg af afgiftspligt efter tysk ret skal vedrøre hovedbestanddelene af en ejendom, dvs. ikke blot jorden, men også de dele, som er fast forbundet med jorden, herunder

navnlig bygningerne. Den er i tvivl om, hvorvidt det efter fællesskabsretten — i tilfælde, hvor der leveres en bebygget grund — er tilladt at vælge, at kun bygningerne er afgiftspligtige. Den har i den forbindelse anført, at medlemsstaterne i henhold til bestemmelserne i sjette direktivs artikel 28, stk. 3, litra c), sammenholdt med bilag G, punkt 1, litra b), og bilag F, punkt 16, i en overgangsperiode kan give afgiftspligtige personer mulighed for at vælge, at levering af bygninger og jord er afgiftspligtig. Eftersom den tyske lovgiver ikke har udelukket, at levering af bebyggede ejendomme fritages, er det således også muligt at give afkald på fritagelsen.

26 I henhold til bestemmelserne i sjette direktiv og efter Domstolens praksis udgør bygninger eller bygningsdele og den tilhørende jord en samlet levering. I overensstemmelse med dommen af 4. oktober 1995 (sag C-291/92, Armbrecht, Sml. I, s. 2775, præmis 21) kan afgiftsordningen for en bebygget ejendom kun være forskellig, alt efter om den hører til virksomheden eller ej, hvilket gør det muligt for den afgiftspligtige at vælge afgiftspligt for den del af ejendommen, der benyttes erhvervsmæssigt, og ikke at vælge afgiftspligt for den del, der benyttes privat. Fordelingen mellem disse to dele skal foretages på grundlag af forholdet mellem erhvervsmæssig og privat brug i anskaffelsesåret, og ikke på baggrund af en arealfordeling. En fordeling, som foretages på grundlag af en fast arealfordeling på den bebyggede ejendom, kan således føre til dobbeltbeskatning, såfremt rumanvendelsen ændres.

27 Bundesfinanzhof har endelig anført, at en behandling under ét af jorden og de herpå opførte bygninger kan føre til overbeskatning, eftersom den ubebyggede grund blev erhvervet efter reglerne om afgiftsfritagelse, og der senere er tilføjet bygningsdele, hvoraf der er betalt moms. Således skal overdragelsen af den bebyggede grund enten fritages i sin helhed, hvorefter der ikke — og heller ikke for byggearbejderne — vil foreligge nogen fradragsret, idet de ikke er udført til brug for afgiftspligtige transaktioner, eller også skal overdragelsen af den bebyggede grund være omfattet af et afkald på afgiftsfritagelse, hvilket indebærer, at Brigitte Breitsohl kan opnå fradrag for byggearbejderne, men vil være momspligtig af hele overdragelsen, selv om hun ikke kunne fratrække afgift, da hun erhvervede den ubebyggede grund.

28 Herefter har Bundesfinanzhof, som finder det tvivlsomt, hvordan de bestemmelser i sjette direktiv, som er relevante for sagens afgørelse, skal fortolkes, besluttet at udsætte sagen og at forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) I henhold til EF-Domstolens praksis (dom af 29.2.1996, sag C-110/94, INZO, Sml. I, s. 857) kan også de første investeringsomkostninger, der afholdes til brug for en virksomhed, anses for at udgøre økonomisk virksomhed i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i artikel 4 i direktiv 77/388/EØF. Afgiftsmyndighederne skal herved tage virksomhedens erklærede hensigt i betragtning. Når myndighederne herefter har accepteret, at der består en afgiftspligtig person, kan dette principielt ikke senere ændres på grund af, at bestemte begivenheder indtræffer eller ikke indtræffer (retssikkerhedsprincippet). Dette gælder også fradraget for indgående moms af investeringsforanstaltninger.

Fører disse principper til, at fradragsretten (efter artikel 17 i direktiv 77/388/EØF) også gælder for såkaldte etableringsinvesteringer på grundlag af en hensigt til at udøve økonomisk virksomhed, som er forbundet med afgiftspligtige transaktioner, når afgiftsmyndighederne allerede fra den første afgiftsansættelse er bekendt med, at den afgiftspligtige persons påtænkte økonomiske virksomhed forbundet med afgiftspligtige transaktioner, reelt ikke er påbegyndt?

Såfremt det første spørgsmål besvares bekræftende:

2) Er det ved levering af bygninger eller bygningsdele og den hertil hørende jord muligt at begrænse valget af afgiftspligt til bygninger eller bygningsdele?«

Første spørgsmål

29 Med det første spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om sjette direktivs artikel 4 og 17 skal fortolkes således, at fradragsretten for moms, som er betalt for transaktioner, der er foretaget med henblik på at udøve en påtænkt økonomisk virksomhed, fortsat består, selv om afgiftsmyndighederne allerede fra det tidspunkt, hvor den første afgiftsansættelse finder sted, er vidende om, at den påtænkte økonomiske virksomhed, som er forbundet med afgiftspligtige transaktioner, ikke vil blive udøvet.

30 Den tyske og den græske regering har gjort gældende, at princippet om beskyttelse af den berettigede forventning og retssikkerhedsprincippet, som har dannet grundlag for INZO-dommen, ikke kan finde anvendelse på tvisten i hovedsagen. Således havde afgiftsmyndighederne i nærværende sag — i modsætning til, hvad der var tilfældet i INZO-sagen — endnu ikke anerkendt Brigitte Breitsohl som afgiftspligtig person på det tidspunkt, hvor hun indgav sin momsangivelse. På denne baggrund kan Brigitte Breitsohl ikke påberåbe sig princippet om beskyttelse af den berettigede forventning, og at hun var overbevist om, at hun kunne trække momsen fra.

31 Disse regeringer har tilføjet, at princippet om momsens neutralitet ikke er tilsidesat i nærværende sag, idet Brigitte Breitsohl ikke har drevet afgiftspligtig økonomisk virksomhed, og idet det ikke er blevet fastslået, at hun var en afgiftspligtig person.

32 Den tyske regering har anført, at det følger af sjette direktivs artikel 4, stk. 1, og artikel 17, stk. 2, at en afgiftspligtig person kun har ret til fradrag af moms, såfremt de goder og tjenesteydelser, der er erlagt moms for, benyttes til afgiftspligtige transaktioner. På denne baggrund kan der først træffes endelig afgørelse om fradragsretten, når det er fastslået, hvilke transaktioner goderne eller tjenesteydelserne reelt er blevet anvendt til. En person, som foretager forberedelseshandlinger, betragtes kun som erhvervsdrivende og tildeles kun midlertidig fradragsret, indtil den suspensive betingelse om, at de skal være forbundet med afgiftspligtige transaktioner, er opfyldt. Såfremt disse forbered-

elseshandlinger ikke fører til sådanne transaktioner, og transaktionerne ikke længere kan forventes at blive gennemført, skal afgiftsmyndighederne uden videre nægte at betragte den pågældende som erhvervsdrivende og dermed at indrømme ham fradrag for moms.

33 Den tyske regering har gjort gældende, at såfremt alene en »erhvervsdrivendes« hensigt til at foretage afgiftspligtige transaktioner var tilstrækkelig til, at han opnåede en ret til at blive betragtet som afgiftspligtig — og dermed at opnå fradragsret — skulle afgiftsmyndighederne træffe afgørelse alene på baggrund af en rent subjektiv hensigtserklæring i stedet for på grundlag af objektive og kontrollerbare oplysninger. En sådan situation ville indebære en direkte tilskyndelse til misbrug.

34 I denne forbindelse bemærkes, at en person, hvis hensigt — der bestyrkes af objektive forhold — er at påbegynde en selvstændig økonomisk virksomhed i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i sjette direktivs artikel 4, og som afholder de første investeringsomkostninger i dette øjemed, skal betragtes som afgiftspligtig person. Når han handler som sådan, har han følgelig i henhold til sjette direktivs artikel 17 ff. ret til straks at fratrække den moms, der skyldes eller er erlagt i forbindelse med de investeringsomkostninger, der er afholdt til brug for de transaktioner, som han har til hensigt at gennemføre, og som giver ret til fradrag, uden at han skal afvente påbegyndelsen af virksomhedens faktiske drift (dom af 15.1.1998, sag C-37/95, Ghent Coal Terminal, Sml. I, s. 1, præmis 17, og af 21.3.2000, forenede sager C-110/98 — C-147/98, Gabalfrisa m.fl., Sml. I, s. 1577, præmis 47).

35 Det bemærkes, at det er en afgiftspligtig persons erhvervelse af goder eller tjenesteydelser, når denne handler som afgiftspligtig, der er afgørende for anvendelsen af merværdiafgiftsordningen og dermed af fradragsreglerne. Den brug, der gøres af goderne eller tjenesteydelserne, eller som påtænkes for disse, er kun afgørende for omfanget af det oprindelige fradrag, som den afgiftspligtige har ret til i henhold til sjette direktivs artikel 17, og omfanget af eventuelle berigtigelser i de efterfølgende perioder, idet disse skal foretages på de betingelser, som er fastsat i direktivets artikel 20 (dom af 11.7.1991, sag C-97/90, Lennartz, Sml. I, s. 3795, præmis 15).

36 Denne fortolkning bekræftes af ordlyden af sjette direktivs artikel 17, stk. 1, hvorefter fradragsretten indtræder samtidig med, at den fradragsberettigede afgift forfalder. I overensstemmelse med direktivets artikel 10, stk. 2, sker dette på det tidspunkt, hvor leveringen af goderne eller tjenesteydelserne finder sted til den fradragsberettigede afgiftspligtige.

37 I øvrigt ville enhver anden fortolkning af sjette direktivs artikel 4 være i strid med princippet om momsens neutralitet, for så vidt som den ville medføre, at den erhvervsdrivende måtte bære momsomkostningen i forbindelse med sin økonomiske virksomhed, uden at han gives mulighed for at fradrage denne i overensstemmelse med artikel 17, og ville på vilkårlig måde gøre forskel på investeringsomkostninger, der er afholdt før den faktiske drift af en virksomhed, og dem, der afholdes under driften (dom af 14.2.1985, sag 268/83, Rompelman, Sml. s. 655, præmis 23, INZO-dommen, præmis 16, og Gabalfrisa-dommen, præmis 45).

38 Det er således ikke en forudsætning for, at fradragsretten for moms, som er betalt for de første investeringsomkostninger, indtræder, at afgiftsmyndighederne formelt har anerkendt den pågældende som afgiftspligtig. Denne anerkendelse medfører udelukkende, at egenskaben, når den én gang er tildelt, ikke kan tilbagekaldes med tilbagevirkende gyldighed, bortset fra tilfælde af svig eller misbrug, uden at der vil ske en tilsidesættelse af princippet om beskyttelse af den berettigede forventning og retssikkerhedsprincippet.

39 Med hensyn til den risiko for misbrug, som den tyske regering har påberåbt sig, bemærkes, at sjette direktivs artikel 4 ikke er til hinder for, at afgiftsmyndighederne kræver, at den erklærede hensigt om at påbegynde økonomisk virksomhed, som er forbundet med afgiftspligtige transaktioner, bestyrkes af objektive forhold. Det skal i denne forbindelse fremhæves, at en person kun endeligt kan anses for afgiftspligtig, såfremt den pågældende i god tro har erklæret at have til hensigt at påbegynde en bestemt økonomisk virksomhed. I tilfælde af svig eller misbrug, f.eks. hvor den pågældende har foregivet at ville udøve en bestemt økonomisk virksomhed, mens han i virkeligheden har søgt at inddrage fradragsberettigede goder i sin private formue, kan afgiftsmyndighederne med tilbagevirkende gyldighed kræve de fratrukne beløb godtgjort, da fradragene er blevet godkendt

på baggrund af falske oplysninger (Rompelman-dommen, præmis 24, INZO-dommen, præmis 23 og 24, og Gabalfrisa-dommen, præmis 46).

40 På denne baggrund påhviler det den nationale ret at tage stilling til, om erklæringen om hensigten til at påbegynde økonomisk virksomhed, som var forbundet med afgiftspligtige transaktioner — under hensyn til omstændighederne i hovedsagen, herunder navnlig hvor vidt byggeriet var skredet frem i midten af maj 1990 — blev afgivet i god tro og var bestyrket af objektive forhold.

41 Såfremt der ikke foreligger svig eller misbrug og med forbehold for eventuelle berigtigelser i overensstemmelse med de betingelser, som er opstillet i sjette direktivs artikel 20, kræves det i overensstemmelse med princippet om momsens neutralitet, som anført ovenfor i præmis 36, at fradragsretten, når den først er indtrådt, fortsat består, også selv om afgiftsmyndighederne allerede når den første afgiftsansættelse finder sted, er vidende om, at den påtænkte erhvervsvirksomhed, som er forbundet med afgiftspligtige transaktioner, ikke vil blive udøvet.

42 På denne baggrund skal det første spørgsmål besvares med, at sjette direktivs artikel 4 og 17 skal fortolkes således, at fradragsretten for moms, som er betalt for transaktioner, der er foretaget med henblik på at udøve en påtænkt økonomisk virksomhed, fortsat består, selv om afgiftsmyndighederne allerede fra det tidspunkt, hvor den første afgiftsansættelse finder sted, er vidende om, at den påtænkte økonomiske virksomhed, som er forbundet med afgiftspligtige transaktioner, ikke vil blive udøvet.

Andet spørgsmål

43 Med det andet spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om sjette direktivs artikel 4, stk. 3, litra a), skal fortolkes således, at det valg af

afgiftspligt, som træffes på tidspunktet for levering af en bygning eller en del af en bygning med tilhørende jord, skal omfatte bygningen eller bygningsdelen og, uden mulighed for adskillelse, den tilhørende jord, eller om det kan begrænses til bygninger eller dele af bygninger.

44 Den tyske regering har gjort gældende, at Forbundsrepublikken Tyskland har gjort brug af muligheden i henhold til sjette direktivs artikel 13, punkt C, for at indrømme sine afgiftspligtige borgere en ret til at vælge afgiftspligt i tilfælde af, at de leverer bygninger med tilhørende jord.

45 Det er denne regerings opfattelse, at eftersom det udtrykkeligt fremgår af sjette direktivs artikel 13, punkt C, at medlemsstaterne kan begrænse omfanget af denne valgfrihed og fastsætte bestemmelser for dens udøvelse, henhører spørgsmålet om, hvorvidt den afgiftspligtige kan anvende sin valgfrihed til kun at omfatte bygningerne og ikke den tilhørende jord, under national ret. Denne bestemmelse er hverken til hinder for en national lovgivning, hvorefter valgfriheden enten udelukkende kan gælde bygningerne eller udelukkende grunden, eller for en national lovgivning, hvorefter valgfriheden skal omfatte hele den bebyggede grund.

46 Indledningsvis bemærkes, at der i hovedsagen er tale om levering af en bygning eller en del af en bygning med tilhørende jord »inden første indflytning«, som omhandlet i sjette direktivs artikel 4, stk. 3, litra a), og at den fritagelse, som indrømmes i henhold til tysk ret, hverken kan støttes på sjette direktivs artikel 13,

punkt B, litra g), eller på retten til at vælge afgiftspligt i henhold til direktivets artikel 13, punkt C.

47 Som anført af den forelæggende ret og af Kommissionen har såvel fritagelsen som valgfriheden i henhold til bestemmelserne i den i hovedsagen omhandlede UStG hjemmel i sjette direktivs artikel 28, stk. 3, litra b) og c), sammenholdt med bilag F, punkt 16, og bilag G, punkt 1, litra b), hvorefter medlemsstaterne i en overgangsperiode, som endnu ikke er udløbet, fortsat kan fritage levering af en bygning eller af en del af en bygning med tilhørende jord inden første indflytning eller indrømme de afgiftspligtige en mulighed for at vælge at lade en sådan levering være afgiftspligtig.

48 Endvidere bemærkes, at udtrykket »levering af en bygning eller en del af en bygning med tilhørende jord« — uanset medlemsstaternes mulighed for efter artikel 4, stk. 3, litra a), første punktum, at definere begrebet »tilhørende jord« — ikke kan defineres under henvisning til den nationale ret, som finder anvendelse i hovedsagen, som følge af formålet med sjette direktiv, som er at fastsætte et ensartet beregningsgrundlag for momsen efter fællesskabsregler. Et sådant udtryk, som bidrager til afgrænsningen af, hvilke personer medlemsstaterne kan betragte som afgiftspligtige i henhold til direktivets artikel 4, stk. 3, litra a), skal således fortolkes ens i alle medlemsstater.

49 I den forbindelse må det konstateres, at der i sjette direktivs artikel 4, stk. 3, sondres mellem på den ene side levering af byggegrunde, der defineres som »grunde, hvad enten de er byggemodnet eller ikke, når de af medlemsstaterne betragtes som sådanne«, og på den anden side levering af bygninger eller dele af

bygninger med tilhørende jord inden første indflytning, idet enhver grundfast konstruktion betragtes som bygning i henhold til denne bestemmelse.

50 Det følger af denne sondring samt af ordlyden af sjette direktivs artikel 4, stk. 3, litra a), som vedrører »levering af en bygning eller en del af en bygning med tilhørende jord«, at en bygning eller en del af en bygning med tilhørende jord ikke kan adskilles i relation til momsen.

51 Under disse omstændigheder skal såvel fritagelsen som valgfriheden, som er omhandlet i sjette direktivs artikel 28, stk. 3, litra b) og c), sammenholdt med bilag F, punkt 16, og bilag G, punkt 1, litra b), omfatte en bygning eller en del af en bygning og, uden mulighed for adskillelse, den tilhørende jord.

52 Den afgiftspligtige, som leverer bygninger med tilhørende jord, kan således enten påberåbe sig momsfritagelsen for såvel bygningerne som jorden som helhed, eller vælge afgiftspligt af helheden. I førstnævnte tilfælde skal sagsøgte i hovedsagen foretage en berigtigelse af sine fradrag i henhold til sjette direktivs artikel 20, stk. 3. I det andet tilfælde kan hun fratrække momsen for de byggearbejder, for hvilke hun har påberåbt sig fradragsretten, men skal til gengæld også svare moms af salgsprovenuet af den pågældende grund.

53 Ganske vist kan det forhold, at det — hvad angår fritagelsen eller udøvelsen af retten til at vælge afgiftspligt — ikke er muligt at adskille bygningerne fra den tilhørende jord, føre til en overbeskatning af disse komponenter, således som det anføres af den forelæggende ret. Som generaladvokaten imidlertid har anført i punkt 107 og 108 i sit forslag til afgørelse, er en sådan risiko et led i et system som det, der er indført som en overgangsforanstaltning i henhold til sjette

direktivs artikel 28, stk. 3, litra b) og c), hvorefter der gives tilladelse til momsfritagelse på et stadium, der ligger forud for den endelige forbruger, og systemet gælder kun i en overgangsperiode, efter udløbet af hvilken medlemsstaterne skal ophøre med at fritage levering af bygninger eller dele af bygninger med tilhørende jord.

54 Endvidere bemærkes, at eftersom de i hovedsagen omhandlede bygningsdele med tilhørende jord — som det fremgår af forelæggelseskendelsen og til forskel fra den situation, som blev beskrevet i præmis 21 i Ambrecht-dommen — var bestemt til at blive anvendt erhvervsmæssigt, er det for så vidt angår valgfriheden ufornødent at foretage en fordeling mellem den del af bygningerne eller bygningsdelene med tilhørende jord, som anvendes erhvervsmæssigt, og den del, der benyttes privat af den afgiftspligtige.

55 Herefter skal det andet spørgsmål besvares med, at sjette direktivs artikel 4, stk. 3, litra a), skal fortolkes således, at det valg af afgiftspligt, som træffes på tidspunktet for levering af en bygning eller en del af en bygning med tilhørende jord, skal omfatte bygningen eller bygningsdelen og, uden mulighed for adskillelse, den tilhørende jord.

Sagens omkostninger

56 De udgifter, der er afholdt af den tyske og den græske regering samt af Kommissionen, som har afgivet indlæg for Domstolen, kan ikke erstattes. Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den nationale ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger.

På grundlag af disse præmisser

kender

DOMSTOLEN (Sjette Afdeling)

vedrørende de spørgsmål, der er forelagt af Bundesfinanzhof ved kendelse af 27. august 1998, for ret:

1) Artikel 4 og 17 i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag skal fortolkes således, at fradragsretten for merværdiomsætningsafgift, som er betalt for transaktioner, der er foretaget med henblik på at udøve en påtænkt økonomisk virksomhed, fortsat består, selv om afgiftsmyndighederne allerede fra det tidspunkt, hvor den første afgiftsansættelse finder sted, er vidende om, at den påtænkte økonomiske virksomhed, som er forbundet med afgiftspligtige transaktioner, ikke vil blive udøvet.

2) Artikel 4, stk. 3, litra a), i sjette direktiv 77/388 skal fortolkes således, at det valg af afgiftspligt, som træffes på tidspunktet for levering af en bygning eller en del af en bygning med tilhørende jord, skal omfatte bygningen eller bygningsdelen og, uden mulighed for adskillelse, den tilhørende jord.

Moitinho de Almeida Schintgen Hirsch

Skouris Macken

Afsagt i offentligt retsmøde i Luxembourg den 8. juni 2000.

R. Grass

Justitssekretær

J.C. Moitinho de Almeida

Formand for Sjette Afdeling