DOMSTOLENS DOM (sjätte avdelningen)
den 8 juni 2000 *

I mål C-400/98,

angående en begäran enligt artikel 177 i EG-fördraget (nu artikel 234 EG), från Bundesfinanzhof (Tyskland), att domstolen skall meddela ett förhandsavgörande i det vid den nationella domstolen anhängiga målet mellan

Finanzamt Goslar

och

Brigitte Breitsohl,

angående tolkningen av artiklarna 4, 17 och 28 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning

* Rättegångsspråk: tyska.

rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28),

meddelar

DOMSTOLEN (sjätte avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden J.C. Moitinho de Almeida (referent) samt domarna R. Schintgen, G. Hirsch, V. Skouris och F. Macken,

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

med beaktande av de skriftliga yttranden som har inkommit från:

— Tysklands regering, genom W.-D. Plessing, Ministerialrat, förbundsekonomiministeriet, och C.-D. Quassowski, Regierungsdirektor, samma ministerium, båda i egenskap av ombud,

— Greklands regering, genom rättsliga ombudet K. Paraskevopoulou-Grigoriou, statens juridiska råd, och särskilde juridiske rådgivaren A. Rokofyllou, utrikesministeriets avdelning för europarättsliga frågor, båda i egenskap av ombud,

— Europeiska gemenskapernas kommission, genom juridiske rådgivaren E. Traversa och A. Buschmann, nationell tjänsteman med förordnande vid rättstjänsten, båda i egenskap av ombud,

med hänsyn till referentens rapport,

och efter att den 16 december 1999 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Bundesfinanzhof har genom beslut av den 27 augusti 1998, som inkom till domstolen den 9 november samma år, i enlighet med artikel 177 i EG-fördraget (nu artikel 234 EG) ställt två frågor om tolkningen av artiklarna 4, 17 och 28 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1, svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28, nedan kallat sjätte direktivet).

2 Dessa frågor har uppkommit i en tvist mellan Brigitte Breitsohl och Finanzamt Goslar angående avdrag för mervärdesskatt som Brigitte Breitsohl hade betalat för transaktioner som utförts för att genomföra en planerad ekonomisk verksamhet.

Sjätte direktivet

3 I artikel 4 i sjätte direktivet föreskrivs följande:

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

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

3. Medlemsstaterna kan även anse såsom skattskyldig var och en som tillfälligtvis utför en transaktion som avser sådana verksamheter som avses i punkt 2 och särskilt någon av följande:

a) Tillhandahållande före första inflyttning av byggnader eller delar av byggnader och den mark de står på. Medlemsstaterna får bestämma villkoren för tillämpning av detta kriterium på omvandlingar av byggnader och den mark de står på.

Medlemsstaterna får tillämpa andra kriterier än villkoret om första inflyttning, såsom den tid som förflyter mellan den dag då byggnaden färdigställs

och dagen för första tillhandahållande eller den tid som förflyter mellan dagen för första inflyttning och dagen för senare tillhandahållande, om dessa perioder inte överstiger fem respektive två år.

Med 'byggnad' skall avses varje anordning fäst vid eller i marken.

b) Tillhandahållande av mark för bebyggelse.

Med 'mark för bebyggelse' avses råmark eller iordningställd mark som definierats som sådan mark av medlemsstaterna.

..."

4 I artikel 13 i sjätte direktivet föreskrivs följande:

"...

B. *Övriga undantag från skatteplikt*

Utan att det påverkar tillämpningen av övriga gemenskapsbestämmelser, skall medlemsstaterna undanta följande verksamheter från skatteplikt och fastställa de

villkor som krävs för att säkerställa en riktig och enkel tillämpning och förhindra eventuell skatteflykt, skatteundandragande eller missbruk:

...

g) Tillhandahållande av byggnader eller delar därav och den mark på vilken de står, utom sådant som beskrivs i artikel 4.3 a.

...

C. *Valfrihet*

Medlemsstaterna får medge skattskyldiga en rätt till valfrihet för beskattning i följande fall:

...

b) Tjänster som omfattas av B d, g och h ovan.

Medlemsstaterna får inskränka denna rätt till valfrihet och skall närmare bestämma om dess användning."

5 I artikel 17 i sjätte direktivet föreskrivs följande:

"1. Avdragsrätten inträder samtidigt [med] skattskyldigheten för avdragsbeloppet.

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

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

..."

6 Artikel 20 i sjätte direktivet har följande lydelse:

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

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

b) när det efter det att deklarationen är gjord, inträffar någon förändring i de faktorer som använts för att bestämma avdragsbeloppet, i synnerhet att köp hävs eller prisnedsättningar erhålls. Jämkning skall dock inte ske i fall då transaktioner förblir helt eller delvis obetalda eller då det har visats eller bekräftats att egendom förstörts, gått förlorad eller stulits...

2. När det gäller anläggningstillgångar, skall jämkningen fördelas över fem år inklusive det år då varorna förvärvades eller tillverkades. Den årliga jämkningen skall endast ske med avseende på en femtedel av den skatt som belastar varorna. Jämkningen skall göras på grundval av variationerna i avdragsrätt under de följande åren jämfört med den som gällde det år då varorna förvärvades eller tillverkades.

...

3. Vid tillhandahållande under jämkningsperioden skall anläggningstillgångar betraktas som om de fortfarande användes i den skattskyldiga personens rörelse till utgången av jämkningsperioden. Sådan affärsverksamhet antas vara helt skattepliktig om leveransen av de nämnda varorna är skattepliktig; den antas vara helt undantagen om leveransen är undantagen. Jämkningen skall ske endast en gång för hela den jämkningsperiod som återstår.

...

4. Vid tillämpning av bestämmelserna i punkterna 2 och 3 får medlemsstaterna

— definiera begreppet anläggningstillgångar,

— ange det belopp av skatten som skall beaktas vid jämkningen,

— införa lämpliga åtgärder i syfte att säkerställa att jämkningen inte innebär några omotiverade fördelar,

— tillåta administrativa förenklingar.

..."

7 I artikel 28.3 i sjätte direktivet anges följande:

"Under den övergångsperiod som avses i punkt 4 får medlemsstaterna

...

b) fortsätta att undanta de verksamheter som anges i bilaga F enligt befintliga villkor i medlemsstaten i fråga,

c) medge skattskyldiga personer valfrihet för beskattning av undantagna transaktioner på de villkor som anges i bilaga G,

..."

8 I punkt 16 i bilaga F till sjätte direktivet, med rubriken "Verksamhet som avses i artikel 28.3 B", anges följande:

"Tillhandahållande av sådana byggnader och sådan mark som avses i artikel 4.3".

9 I bilaga G till sjätte direktivet, med rubriken "Valmöjlighet", föreskrivs följande:

"1. Den valmöjlighet som avses i artikel 28.[3] c får beviljas under följande omständigheter:

...

b) I fråga om verksamhet som anges i bilaga F:

...”

Den nationella lagstiftningen om mervärdesskatt

10 I 2 § första stycket i 1980 års Umsatzsteuergesetz (lag om omsättningsskatt, nedan kallad UStG) föreskrivs följande:

”Med näringsidkare avses den som självständigt bedriver rörelse eller utövar yrkesverksamhet. Företagets verksamhet omfattar näringsidkarens hela rörelse och yrkesverksamhet. Med rörelse eller yrkesverksamhet avses all verksamhet som utövas varaktigt för att uppbära intäkter, även om vinstsyftet inte uppnås eller om en sammanslutning av personer endast utövar sin verksamhet i förhållande till sina medlemmar.”

11 I 4 § UStG föreskrivs följande:

”I fråga om de transaktioner som omfattas av 1 § första stycket punkterna 1—3 skall följande verksamheter undantas från skatteplikt:

...

9. a) transaktioner som omfattas av lagen om skatt på förvärv av fast egendom..."

12 I 9 § första stycket UStG preciseras emellertid följande:

"En näringsidkare får redovisa en transaktion som med stöd av 4 § punkt... 9 har undantagits från skatteplikt som en skattepliktig transaktion, om den utförs åt en annan näringsidkare för dennes verksamhet."

13 I 15 § första stycket UStG föreskrivs följande:

"En näringsidkare får dra av

den skatt som uppges särskilt i fakturor i den mening som avses i 14 § och som gäller tillhandahållande eller andra tjänster som andra företag har utfört för näringsidkarens verksamhet...."

Tvisten vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

14 Brigitte Breitsohl begärde år 1989 att få ingå ett återförsäljaravtal med en biltillverkare. I skrivelse av den 14 april samma år accepterade biltillverkaren hennes begäran på vissa villkor.

15 I februari 1990 anmälde Brigitte Breitsohl till den behöriga kommunen en rörelse avseende försäljning och reparation av motorfordon, och hon förvärvade för 62 670 DEM, utan att behöva erlägga mervärdesskatt, en obebyggd fastighet som skulle användas som driftställe för den anmälda verksamheten. I april 1990 uppdrog hon åt en näringsidkare att bygga en bilverkstad på fastigheten. Schaktningen påbörjades samma månad. I mitten av maj 1990 var detta arbete avslutat, grunden lagd och bottenplattan delvis färdigställd. Kostnaden för alla dessa arbeten uppgick till 173 655,50 DEM.

16 När det visade sig att den sammanlagda kostnaden troligen skulle öka med 230 000 DEM, vägrade banken att stå för finansieringen av denna merkostnad. På grund av osäkerheten vad gällde arbetenas finansiering avbröt byggnadsföretaget arbetena den 22 maj 1990.

17 Eftersom Brigitte Breitsohl ansåg att hon inte längre var i stånd att utföra alla planerade byggnadsarbeten på fastigheten och att inleda sin verksamhet, åtog hon sig, genom ackord av den 22 november 1990, att betala sammanlagt 100 000 DEM till byggnadsföretaget och att överlåta de redan uppförda anläggningarna till tredje man för 50 000 DEM, det vill säga 43 859,65 DEM jämte 6 140,35 DEM i mervärdesskatt. Den 21 december 1990 överlät Brigitte Breitsohl fastigheten till samma person för 61 905 DEM, utan att ange mervärdesskatt.

18 I sin mervärdesskattedeklaration för år 1990 uppgav Brigitte Breitsohl försäljningen av delarna av byggnaden som skattepliktig transaktion, varvid ett belopp om 43 859 DEM angavs som beskattningsunderlag. Hon gjorde därvid gällande att ett belopp på 13 900,11 DEM, som avsåg kostnader för notarius publicus och skatterådgivare samt byggnadsarbeten, var avdragsgillt. Detta innebar ett

överskjutande belopp på 7 759,90 DEM till hennes förmån. Brigitte Breitsohl hade inte gjort gällande dessa avdragsbelopp i sina preliminära skattedeklarationer.

19 I sitt beskattningsbeslut av den 15 juli 1992, för år 1990, godtog Finanzamt Goslar endast ett avdrag på 95,20 DEM med motiveringen att de aktuella tjänsterna hade använts för att genomföra en skattefri överlåtelse av fastigheten. Den mervärdesskatt som skulle betalas fastställdes till 6 045 DEM.

20 Brigitte Breitsohl överklagade detta beskattningsbeslut den 14 augusti 1992. Finanzamt ansåg i beslut av den 11 januari 1995 att Brigitte Breitsohl inte kunde anses som näringsidkare, eftersom hon inte hade utfört varaktiga transaktioner och att hon således inte hade någon avdragsrätt. Finanzamt fann i stället att Brigitte Breitsohl var skyldig att betala den skatt på 6 140,35 DEM som klart hade uppgivits i fakturan avseende anläggningarnas försäljning till tredje man.

21 Den 13 februari 1995 väckte Brigitte Breitsohl talan mot detta beslut vid Niedersächsiches Finanzgericht, som till övervägande del biföll talan genom beslut av den 5 december 1996. Med hänvisning till EG-domstolens dom av den 29 februari 1996 i mål C-110/94, INZO (REG 1996, s. I-857) fastslog Finanzgericht att verksamheten som näringsidkare hade inletts redan genom Brigitte Breitsohls förberedande handlingar och att hon således hade rätt att dra av den mervärdesskatt som avsågs i byggnadsföretagets fakturor. Finanzgericht ansåg dessutom att Brigitte Breitsohl med fog hade kunnat avstå från undantaget från skatteplikt för tillhandahållandet av anläggningstillgången på så sätt att hon begränsade avståendet till den del som avsåg de uppförda anläggningarna och, följaktligen, uteslöt fastigheten från denna del. Finanzgericht fann att skatteavdraget endast skulle vägras i fråga om de kostnader för notarius publicus som avsåg fastighetens försäljning.

22 Finanzamt Goslar överklagade domen från Finanzgericht den 4 mars 1997 genom att väcka talan om revision vid Bundesfinanzhof. I sin ansökan gjorde Finanzamt i huvudsak gällande att det enligt 9 § första stycket UStG inte är

möjligt att begränsa ett avstående från undantaget från skatteplikt för tillhandahållande av en anläggningstillgång till att endast avse byggnaderna. Enligt Bundesfinanzhofs senare rättspraxis, som grundas på EG-domstolens rättspraxis, kan det avstående från undantag från skatteplikt som avses i 9 § UStG begränsas till vissa delar av en byggnad, på villkor att överlåtelsen av dessa delar även omfattar de därtill hörande delarna av fastigheten. Enligt Finanzamt följer samma tolkning av artikel 13 B g, jämförd med artikel 13 C första stycket i sjätte direktivet, som uttryckligen avser tillhandahållande av byggnader eller delar därav och den mark på vilken de står utan att det införs någon särskild möjlighet att välja mellan å ena sidan byggnaden och å andra sidan marken.

23 Bundesfinanzhof undrar om de principer som har utvecklats i domen i det ovannämnda målet INZO endast är tillämpliga om skatteförvaltningen i ett beskattningsbeslut tidigare har tillerkänt näringsidkaren egenskapen av skattskyldig person på grundval av dennes avsiktsförklaring att genomföra skattepliktiga transaktioner eller om förvaltningen under alla omständigheter skall grunda beskattningen på avsikten att genomföra skattepliktiga transaktioner, även när det redan vid den tidpunkt då skatteförvaltningen först befattar sig med ärendet står klart att den planerade ekonomiska verksamheten inte bedrivs.

24 Bundesfinanzhof har först påpekat att om det i enlighet med punkt 23 i domen i det ovannämnda målet INZO skall krävas att sökanden styrker sin uppgift om att denne avser att inleda skattepliktiga transaktioner, när det vid tidpunkten då det avgörs om vederbörande har avdragsrätt redan står klart att de planerade skattepliktiga transaktionerna inte genomförs, skulle skatteförvaltningen vara tvungen att i skattehänseende behandla rena avsiktsföreteelser som företag och att i förekommande fall beakta dessa i det jämkningsförfarande som föreskrivs i artikel 20 i sjätte direktivet. Den nationella domstolen undrar dessutom om även överlåtelsen av fastigheten och de påbörjade anläggningarna år 1990, såsom tillhandahållande av en anläggningstillgång under jämkningsperioden, kan leda till en jämkning av avdraget i enlighet med villkoren i artikel 20.3 i sjätte direktivet.

25 Bundesfinanzhof har därefter framhållit att det av tysk rätt följer att ett undantag från skatteplikt eller, i förekommande fall, ett val som innebär beskattning skall avse anläggningstillgångens väsentliga beståndsdelar, det vill säga inte bara

marken utan även de delar som är fästa vid eller i marken, däribland byggnader. Bundesfinanzhof tvivlar på att det enligt gemenskapsrätten, i fråga om tillhandahållande av en bebyggd fastighet, skulle vara tillåtet att endast välja beskattningsalternativet i fråga om anläggningarna. Den nationella domstolen har i detta hänseende påmint om att medlemsstaterna enligt artikel 28.3 c, jämförd med punkt 1 b i bilaga G och punkt 16 i bilaga F, i sjätte direktivet under en övergångsperiod får medge skattskyldiga personer valfrihet för beskattning av tillhandahållande av byggnader och mark. Det är enligt Bundesfinanzhof möjligt att avstå från undantaget från skatteplikt, eftersom den tyske lagstiftaren inte har uteslutit bebyggda anläggningstillgångar från undantaget.

26 Enligt bestämmelserna i sjätte direktivet och domstolens rättspraxis behandlas byggnader eller delar därav och den mark på vilken de står som ett enda föremål som tillhandahålls. Systemet för beskattning av en bebyggd fastighet kan, i enlighet med dom av den 4 oktober 1995 i mål C-291/92, Armbrecht (REG 1995, s. I-2775), punkt 21, endast variera beroende på om byggnaden hör till företaget eller inte, vilket innebär att den skattskyldige kan välja beskattningsalternativet i fråga om den del av fastigheten som används av företaget, och att beskattning inte skall ske i fråga om den del som används för privat bruk. Fördelningen mellan de två delarna skall ske på grundval av proportionerna mellan användningen i yrkesmässig verksamhet och den privata användningen under det år då fastigheten förvärvas och inte på grundval av den fysiska indelningen. En fördelning på grundval av en bestående fysisk indelning av den bebyggda fastigheten skulle nämligen kunna medföra dubbelbeskattning, om utrymmenas användning ändrades.

27 Bundesfinanzhof har slutligen påpekat att det i förevarande mål kan uppkomma en överbeskattning till följd av att marken och de där uppförda byggnaderna behandlas som en helhet, eftersom den obebyggda fastigheten förvärvades med tillämpning av systemet för undantag från skatteplikt och eftersom de med mervärdesskatt belastade anläggningarna har blivit en del av fastigheten. Det är nämligen så, att antingen undantas överlåtelsen av den bebyggda fastigheten i sin helhet från skatteplikt, varvid det inte kan föreligga någon avdragsrätt ens för byggnadsarbetena, eftersom de inte har utförts för att genomföra skattepliktiga transaktioner, eller också omfattas överlåtelsen av den bebyggda fastigheten i sin helhet av ett avstående från undantag, varvid Brigitte Breitsohl skulle medges avdrag för byggnadsarbetena men bli skyldig att betala mervärdesskatt för hela överlåtelsen, trots att hon inte kunde dra av någon mervärdesskatt vid förvärvet av den obebyggda fastigheten.

28 Det är mot denna bakgrund som Bundesfinanzhof, som är osäker på hur de bestämmelser i sjätte direktivet som är tillämpliga i det där anhängiga målet skall tolkas, har beslutat att förklara målet vilande och att ställa följande tolkningsfrågor till EG-domstolen:

"1) Enligt rättspraxis från Europeiska gemenskapernas domstol (dom av den 29 februari 1996 i mål C-110/94, INZO, REG 1996, s. I-857) är redan de första investeringsutgifterna för ett bolags verksamhet att anse som ekonomisk verksamhet i den mening som avses i artikel 4 i direktiv 77/388/EEG. Skatteförvaltningen skall i detta sammanhang beakta den avsikt som bolaget har uppgivit. När skatteförvaltningen således har fastställt att ett visst företag är skattskyldigt, är en retroaktivt verkande omprövning av detta ställningstagande, som har sin grund i senare inträffade eller uteblivna omständigheter, i princip utesluten (rättssäkerhetsprincipen). Detsamma gäller skatteavdrag avseende investeringsåtgärder.

Medför dessa principer att avdragsrätten (enligt artikel 17 i direktiv 77/388/EEG) också omfattar så kallade etableringsinvesteringar i avsikt att påbörja ekonomisk verksamhet som ger upphov till skattepliktiga transaktioner, när skatteförvaltningen redan vid den första fastställelsen av skatten har vetskap om att den planerade ekonomiska verksamhet som skulle ge upphov till skattepliktiga transaktioner faktiskt inte påbörjats?

Om fråga 1 besvaras jakande:

2) Är det vid tillhandahållande av byggnader eller delar därav och den mark på vilken de står möjligt att begränsa valfriheten i fråga om beskattning till byggnaderna eller delar därav?"

Den första frågan

29 Den nationella domstolen har ställt sin första fråga för att få klarhet i huruvida artiklarna 4 och 17 i sjätte direktivet skall tolkas så, att rätten att dra av den mervärdesskatt som har betalats för de transaktioner som har genomförts för en planerad ekonomisk verksamhet består, även när skatteförvaltningen redan vid den första fastställelsen av skatten har vetskap om att den planerade ekonomiska verksamheten, som skulle ge upphov till skattepliktiga transaktioner, inte kommer att bedrivas.

30 Den tyska och den grekiska regeringen har gjort gällande att principerna om skydd för berättigade förväntningar och om rättssäkerhet, vilka domen i det ovannämnda målet INZO grundas på, inte är tillämpliga i målet vid den nationella domstolen. Till skillnad från det mål som föranledde nämnda dom hade skatteförvaltningen i förevarande mål nämligen ännu inte tillerkänt Brigitte Breitsohl egenskapen av skattskyldig person, när hon ingav sin mervärdesskattedeklaration. Hon kunde följaktligen inte åberopa skyddet för berättigade förväntningar och sin övertygelse om att kunna dra av mervärdesskatten.

31 Nämnda regeringar har tillagt att principen om mervärdesskattens neutralitet inte skulle åsidosättas i målet vid den nationella domstolen, eftersom Brigitte Breitsohl inte har bedrivit ekonomisk verksamhet och eftersom hon inte har tillerkänts egenskapen av skattskyldig person.

32 Den tyska regeringen har påmint om att en skattskyldig person, enligt artiklarna 4.1 och 17.2 i sjätte direktivet, endast har rätt att dra av mervärdesskatt om de varor och tjänster för vilka mervärdesskatt har betalats används för att utföra skattepliktiga transaktioner. Ett slutgiltigt beslut om avdragsrätten kan följaktligen inte fattas förrän de transaktioner för vilka dessa varor och tjänster faktiskt har använts är kända. De förberedande handlingar som en person företar medför endast att denne preliminärt skall anses som näringsidkare och tillerkännas en avdragsrätt, vilket är förenat med det suspensiva villkoret att de skattepliktiga transaktionerna genomförs. Om de förberedande handlingarna inte

följs av sådana transaktioner och sådana inte längre kan förutses, skall skatteförvaltningen omedelbart frånkänna personen egenskapen av näringsidkare och vägra avdraget för mervärdesskatt.

33 Den tyska regeringen har hävdat att om redan en "näringsidkares" avsikt att genomföra skattepliktiga transaktioner gav honom en rätt att erkännas som skattskyldig och, följaktligen, medgav en avdragsrätt, skulle skatteförvaltningen tvingas ta ställning på grundval av en rent subjektiv avsiktsförklaring och inte på grundval av faktiska uppgifter som kan kontrolleras objektivt. En sådan situation skulle, enligt den tyska regeringen, vara ägnad att direkt ge upphov till missbruk.

34 I detta avseende erinrar domstolen om att den som styrker sin uppgift om att han har för avsikt att självständigt bedriva ekonomisk verksamhet, i den mening som avses i artikel 4 i sjätte direktivet, och som har sina första investeringsutgifter för detta ändamål, skall anses som en skattskyldig person. Den som anses som skattskyldig person skall härvid i enlighet med artikel 17 och följande artiklar i sjätte direktivet ha rätt att omedelbart — redan innan verksamheten faktiskt har inletts — göra avdrag för mervärdesskatt som skall betalas eller har betalats för investeringsutgifter som har samband med de transaktioner som han har för avsikt att genomföra och som ger rätt till avdrag (dom av den 15 januari 1998 i mål C-37/95, Ghent Coal Terminal, REG 1998, s. I-1, punkt 17, och dom av den 21 mars 2000 i de förenade målen C-110/98—C-147/98, Gabalfrisa m.fl., REG 2000, s. I-1577, punkt 47).

35 Det skall framhållas att det är en skattskyldig persons förvärv av varor eller tjänster, när han uppträder i egenskap av skattskyldig person, som bestämmer när mervärdesskattesystemet, och därmed också avdragsbestämmelserna, skall tillämpas. Det bruk som görs av varorna eller tjänsterna, eller som planeras för dessa, bestämmer endast omfattningen av det ursprungliga avdrag som den skattskyldige har rätt till enligt artikel 17 i sjätte direktivet samt omfattningen av eventuella jämkningar under påföljande perioder, vilka skall ske i enlighet med villkoren i artikel 20 i detta direktiv (dom av den 11 juli 1991 i mål C-97/90, Lennartz, REG 1991, s. I-3795, punkt 15; svensk specialutgåva, volym 11, s. 299).

36 Denna tolkning bekräftas av lydelsen av artikel 17.1 i sjätte direktivet, enligt vilken avdragsrätten inträder samtidigt med skattskyldigheten för avdragsbeloppet. Enligt artikel 10.2 i direktivet är detta fallet när den skattskyldige som har rätt till avdrag tillhandahålls varorna eller tjänsterna.

37 Varje annan tolkning av artikel 4 i sjätte direktivet skulle dessutom strida mot principen om mervärdesskattens neutralitet, eftersom det skulle medföra att näringsidkarna påfördes kostnader för mervärdesskatt inom ramen för sin ekonomiska verksamhet, utan möjlighet till avdrag enligt artikel 17, och innebära en godtycklig skillnad mellan investeringsutgifter som uppkommit innan en verksamhet faktiskt inleds och investeringsutgifter som uppkommer därefter (dom av den 14 februari 1985 i mål 268/83, Rompelman, REG 1985, s. 655, punkt 23, svensk specialutgåva, volym 8, s. 83, samt domarna i det ovannämnda målet INZO, punkt 16, och i de ovannämnda förenade målen Gabalfrisa m.fl., punkt 45).

38 Rätten att dra av den mervärdesskatt som har betalats för de första investeringsutgifterna är inte alls beroende av att skatteförvaltningen formellt har fastslagit att personen är skattskyldig. Erkännandet har endast den verkan att en sådan egenskap, när den väl har erkänts, inte längre kan frånkännas den skattskyldige med retroaktiv verkan — bortsett från fall av bedrägeri eller missbruk — utan att principerna om skydd för berättigade förväntningar och om rättssäkerhet åsidosätts.

39 Vad beträffar den av den tyska regeringen påtalade risken för missbruk erinrar domstolen om att artikel 4 inte hindrar skatteförvaltningen från att kräva att en näringsidkare styrker sin uppgift om att han avser att inleda ekonomisk verksamhet som ger upphov till skattepliktiga transaktioner. Det skall härvid framhållas att en näringsidkare endast kan anses vara skattskyldig i slutlig bemärkelse om avsiktsförklaringen om att inleda den planerade ekonomiska verksamheten har lämnats i god tro. I fall av bedrägeri eller missbruk, där en näringsidkare under föregivande av att vilja utveckla viss ekonomisk verksamhet i verkligheten för egen del söker skaffa sig tillgångar som kan omfattas av avdragsrätten, kan skatteförvaltningen retroaktivt kräva återbetalning av de belopp för vilka avdrag har medgivits med hänvisning till att beslutet grundats på

falska uppgifter (domarna i de ovannämnda målen Rompelman, punkt 24, INZO, punkterna 23 och 24, och i de ovannämnda förenade målen Gabalfrisa m.fl., punkt 46).

40 Det ankommer mot denna bakgrund på den nationella domstolen att, med hänsyn till omständigheterna i målet vid den nationella domstolen och i synnerhet till hur långt byggnadsarbetena hade framskridit i mitten av maj 1990, pröva huruvida avsiktsförklaringen om att inleda ekonomisk verksamhet som ger upphov till skattepliktiga transaktioner har lämnats i god tro och har styrkts.

41 Om det inte föreligger omständigheter som utgör bedrägeri eller missbruk, och med förbehåll för eventuella jämkningar i enlighet med villkoren i artikel 20 i sjätte direktivet, krävs enligt principen om mervärdesskattens neutralitet, såsom har angetts i punkt 36 i förevarande dom, att avdragsrätten består när den väl har uppkommit, även när skatteförvaltningen redan vid den första fastställelsen av skatten har vetskap om att den planerade ekonomiska verksamheten, som skulle ge upphov till skattepliktiga transaktioner, inte kommer att bedrivas.

42 Den första frågan skall följaktligen besvaras så, att artiklarna 4 och 17 i sjätte direktivet skall tolkas på så sätt att rätten att dra av den mervärdesskatt som har betalats för de transaktioner som har genomförts för en planerad ekonomisk verksamhet består, även när skatteförvaltningen redan vid den första fastställelsen av skatten har vetskap om att den planerade ekonomiska verksamheten, som skulle ge upphov till skattepliktiga transaktioner, inte kommer att bedrivas.

Den andra frågan

43 Den nationella domstolen har ställt sin andra fråga för att få klarhet i huruvida artikel 4.3 a i sjätte direktivet skall tolkas på så sätt att valfriheten för beskattning vid tillhandahållande av byggnader eller delar därav och den mark på vilken de

står oskiljaktigt måste avse byggnaderna eller delar därav och den mark på vilken de står eller om den kan begränsas till byggnaderna eller delar därav.

44 Den tyska regeringen har gjort gällande att Förbundsrepubliken Tyskland har utnyttjat sin möjlighet enligt artikel 13 C i sjätte direktivet genom att medge sina skattskyldiga personer en rätt till valfrihet i fråga om uttag av mervärdesskatt vid tillhandahållande av byggnader och den mark på vilken de står.

45 Denna regering anser att frågan huruvida den skattskyldige kan utöva sin rätt till valfrihet endast beträffande byggnaderna, med uteslutande av den mark på vilken de står, är en fråga som omfattas av den nationella rättens tillämpningsområde, eftersom det i artikel 13 C i sjätte direktivet uttryckligen anges att medlemsstaterna får begränsa räckvidden av rätten till valfrihet och att de närmare skall bestämma om dess användning. Nämnda bestämmelse utgör inget hinder för att tillämpa vare sig nationella föreskrifter enligt vilka det är tillåtet att utöva rätten till valfrihet uteslutande beträffande byggnaden eller uteslutande beträffande marken eller nationella föreskrifter enligt vilka utövandet av valfriheten skall avse hela den bebyggda fastigheten.

46 Domstolen konstaterar först att det i målet vid den nationella domstolen rör sig om tillhandahållande av en byggnad eller en del därav och den mark på vilken den står "före första inflyttning" i den mening som avses i artikel 4.3 a i sjätte direktivet. Det i den tyska rätten medgivna undantaget från skatteplikt kan därför

inte grundas på artikel 13 B g i sjätte direktivet, och följaktligen kan inte heller rätten till valfrihet i fråga om beskattning grundas på artikel 13 C i detta direktiv.

47 Såsom den nationella domstolen och kommissionen har gjort gällande grundas det undantag från skatteplikt och den rätt till valfrihet som medges i de bestämmelser i UStG som är aktuella i målet vid den nationella domstolen på artikel 28.3 b och c i sjätte direktivet, jämförd med punkt 16 i bilaga F och punkt 1 b i bilaga G till direktivet. Dessa bestämmelser innebär att medlemsstaterna under övergångsperioden, som ännu inte har löpt ut, får fortsätta att undanta tillhandahållande, före första inflyttning, av byggnader eller delar därav och den mark på vilka de står, samt medge skattskyldiga personer valfrihet i fråga om beskattning av ett sådant tillhandahållande.

48 Domstolen konstaterar härefter att begreppet "tillhandahållande av byggnader eller delar därav och den mark på vilken de står", med förbehåll för den möjlighet som medlemsstaterna har enligt artikel 4.3 a första stycket i sjätte direktivet att bestämma villkoren för begreppet "den mark de står på", inte kan definieras genom hänvisning till den nationella rätt som är tillämplig i målet vid den nationella domstolen, med hänsyn till sjätte direktivets ändamål att på ett enhetligt sätt bestämma en beräkningsgrund för mervärdesskatten enligt gemenskapens regler. Ett sådant begrepp, med hjälp av vilket man kan avgöra vilka personer som medlemsstaterna kan anse som skattskyldiga enligt artikel 4.3 a i direktivet, skall följaktligen tolkas på ett enhetligt sätt i alla medlemsstater.

49 Domstolen konstaterar i detta hänseende att det i artikel 4.3 i sjätte direktivet görs åtskillnad mellan å ena sidan tillhandahållande av mark för bebyggelse, som beskrivs som "råmark eller iordningställd mark som definierats som sådan mark av medlemsstaterna", och å andra sidan tillhandahållande, före första inflyttning, av byggnader eller delar därav och den mark på vilken de står, varvid varje

anläggning som är fäst vid eller i marken skall anses som byggnad enligt denna bestämmelse.

50 Av denna skillnad samt av lydelsen av artikel 4.3 a i sjätte direktivet, vilken avser "[t]illhandahållande... av byggnader eller delar av byggnader och den mark de står på", följer att byggnader eller delar därav i mervärdesskattehänseende inte kan avskiljas från den mark på vilken de står.

51 Undantaget från skatteplikt och rätten till valfrihet, vilka avses i artikel 28.3 b och c i sjätte direktivet, jämförd med punkt 16 i bilaga F och punkt 1 b i bilaga G till direktivet, skall under dessa omständigheter oskiljaktigt avse både byggnaderna eller delar därav och den mark på vilken de står.

52 En skattskyldig person som tillhandahåller byggnader och den mark på vilken de står kan följaktligen antingen göra gällande undantag från skyldigheten att betala mervärdesskatt för byggnaderna och marken sammantagna eller välja att fastigheten skall beskattas i sin helhet. I det första fallet måste svaranden i målet vid den nationella domstolen se till att hennes avdrag jämkas enligt artikel 20.3 i sjätte direktivet. I det andra fallet kan hon dra av mervärdesskatten för de byggnadsarbeten beträffande vilka hon har gjort gällande sin avdragsrätt. I gengäld blir då även det belopp som försäljningen av fastigheten inbringar föremål för nämnda skatt.

53 Såsom den nationella domstolen har framhållit innebär det faktum att det är omöjligt att avskilja byggnaderna från den mark på vilken de står, såvitt avser undantaget från skatteplikt eller utövandet av rätten till valfrihet i fråga om beskattning, att det kan uppkomma en risk för att dessa objekt överbeskattas. En sådan risk är emellertid, i likhet med vad generaladvokaten har påpekat i punkterna 107 och 108 i sitt förslag till avgörande, en del av ett system, såsom det som övergångsvis har införts genom artikel 28.3 b och c i sjätte direktivet,

enligt vilket undantag från skyldigheten att betala mervärdesskatt medges före det sista konsumtionsledet. Systemet gäller dessutom endast under en övergångsperiod, efter vilken medlemsstaterna är skyldiga att upphöra med att undanta tillhandahållande av byggnader eller delar därav och den mark på vilken de står från skatteplikt.

54 De i målet vid den nationella domstolen aktuella delarna av byggnaden och den mark på vilken de står var, såsom framgår av beslutet om hänskjutande, avsedda att användas för yrkesmässiga ändamål, till skillnad från den situation som analyserades i punkt 21 i domen i det ovannämnda målet Armbrecht. Det skall därför i fråga om rätten till valfrihet inte heller göras någon fördelning mellan den del av byggnaderna eller delar därav samt den mark på vilken de står som har avdelats för yrkesmässig verksamhet och den del som var förbehållen den skattskyldige för hennes privata bruk.

55 Den andra frågan skall följaktligen besvaras så, att artikel 4.3 a i sjätte direktivet skall tolkas på så sätt att valfriheten för beskattning vid tillhandahållande av byggnader eller delar därav och den mark på vilken de står oskiljaktigt skall avse byggnaderna eller delar därav och den mark på vilken de står.

Rättegångskostnader

56 De kostnader som har förorsakats den grekiska och den tyska regeringen samt kommissionen, vilka har inkommit med yttranden till domstolen, är inte ersättningsgilla. Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna.

På dessa grunder beslutar

DOMSTOLEN (sjätte avdelningen)

— angående de frågor som genom beslut av den 27 augusti 1998 har ställts av Bundesfinanzhof — följande dom:

1) Artiklarna 4 och 17 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund, skall tolkas på så sätt att rätten att dra av den mervärdesskatt som har betalats för de transaktioner som har genomförts för en planerad ekonomisk verksamhet består, även när skatteförvaltningen redan vid den första fastställelsen av skatten har vetskap om att den planerade ekonomiska verksamheten, som skulle ge upphov till skattepliktiga transaktioner, inte kommer att bedrivas.

2) Artikel 4.3 a i sjätte direktivet 77/388 skall tolkas på så sätt att valfriheten för beskattning vid tillhandahållande av byggnader eller delar därav och den mark på vilken de står oskiljaktigt skall avse byggnaderna eller delar därav och den mark på vilken de står.

Moitinho de Almeida Schintgen Hirsch

Skouris Macken

Avkunnad vid offentligt sammanträde i Luxemburg den 8 juni 2000.

R. Grass

Justitiesekreterare

J.C. Moitinho de Almeida

Ordförande på sjätte avdelningen