# FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT DÁMASO RUIZ-JARABO COLOMER

fremsat den 16. december 1999 *

1. Bundesfinanzhof (Tyskland) har forelagt Domstolen to præjudicielle spørgsmål vedrørende fortolkningen af Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag [1] (herefter »sjette direktiv«).

2. Med det første spørgsmål ønsker den nationale ret oplyst, om der består en fradragsret for merværdiafgift (herefter »moms«), som er betalt vedrørende såkaldte etableringsinvesteringer, når det allerede fra det tidspunkt, hvor den første afgiftsansættelse finder sted, står fast, at den økonomiske virksomhed, som er forbundet med momspligtige transaktioner, ikke vil blive udøvet. Hvis dette spørgsmål besvares bekræftende, ønsker retten endvidere oplyst, om det ved levering af bygninger eller bygningsdele og den hertil hørende jord er muligt at begrænse valget af afgiftspligt til bygninger eller bygningsdele.

* Originalsprog: spansk.

1 — EFT L 145, s. 1. Affattelsen af denne tekst, som er blevet ændret talrige gange, viser, at F. Pérez Royo havde ret, da han udtalte, at »studiet af merværdiafgiften er en næsten lige så ubehagelig opgave som det at betale den« (forord til S. Ramírez Gómez' bog *El Impuesto Sobre el Valor Añadido*, Civitas, Madrid, 1994).

## I — De faktiske omstændigheder og tvisten i hovedsagen

3. 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. I februar 1990 indgav Brigitte Breitsohl anmeldelse om en erhvervsvirksomhed inden for »salg og reparation af motorkøretøjer«, og hun købte for 62 670 DEM (momsfrit) en ubebygget grund, som skulle anvendes som driftssted for virksomheden. I april 1990 anmodede hun et byggefirma om at opføre et automobilværksted på grunden. 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.

4. I planlægningsfasen var de samlede omkostninger ved byggearbejdet blevet opgjort til 1 400 000 DEM. Efter at det var blevet klart, at omkostningerne ville stige med ca. 230 000 DEM, meddelte den bank, som finansierede byggearbejdet, at den ikke ville dække disse meromkostninger. I slutningen af maj 1990 indstillede byggefirmaet arbejdet som følge af usikkerheden med hensyn til finansieringen.

5. Brigitte Breitsohl så sig ikke i stand til at færdiggøre byggearbejdet og påbegynde sin virksomhed, og i november 1990 forpligtede hun sig derfor til at betale byggefirmaet et samlet beløb på 100 000 DEM for dets arbejde og at overdrage de allerede opførte bygninger til en tredjemand til en pris på 50 000 DEM (43 859,65 DEM med tillæg af 6 140,35 DEM i moms). I december 1990 overdrog hun grunden til samme køber for 61 905 DEM (uden momsafregning).

6. I sin årlige momsangivelse opgav Brigitte Breitsohl for 1990 som afgiftspligtig transaktion salget af bygningsdelene (beskatningsgrundlag: 43 859 DEM). 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 [2]. I forskudsopgørelsen, som hun havde indgivet tidligere, havde Brigitte Breitsohl ikke gjort det fradragsberettigede beløb gældende.

7. I afgiftsansættelsen for 1990 lagde Finanzamt Goslar kun et beløb på 95,20 DEM til grund som fradragsberettiget. Afgiftsmyndighederne begrundede denne afgørelse med, at de pågældende ydelser havde været anvendt til gennemførelse af en afgiftsfri afhændelse af ejendommen. Den skyldige afgift blev opgjort til 6 045 DEM [3].

8. Ved afgørelsen af Brigitte Breitsohl's klage over denne afgiftsansættelse fandt Finanzamt, at hun 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 var angivet i den faktura, der var udstedt til køberen af de opførte dele af bygningen.

9. Brigitte Breitsohl anlagde sag ved Finanzgericht til prøvelse af denne afgørelse, og hun fik i det væsentligste medhold i sit søgsmål. Finanzgericht udtalte med henvisning til Domstolens dom i INZO-sagen [4], 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 kunne give afkald på afgiftsfrihed for leveringen af erhvervsejendommen og begrænse afkaldet til de opførte dele af bygningen (gravearbejde, fundament og gulv). Det var kun fradraget for udgifterne til notaren vedrørende afhændelsen af ejendommen, som skulle afvises.

2 — Dette beløb svarer (på nogle få pfennig nær) til forskellen mellem det fradragsberettigede beløb og momsen af salgsprisen for bygningsdelene.

3 — Dette beløb svarer (på nogle få pfennig nær) til forskellen mellem det fradragsberettigede beløb, som blev lagt til grund, og momsen af salgsprisen for bygningsdelene.

4 — Dom af 29.2.1996, sag C-110/94, Sml. I, s. 857.

10. Under den revisionsanke, hvorunder de foreliggende præjudicielle spørgsmål er blevet rejst, og som er indgivet til Bundesfinanzhof til prøvelse af den af Finanzgericht afsagte dom, har Finanzamt gjort gældende, at Umsatzsteuergesetz 1980 (den tyske lov om omsætningsafgift, herefter »UStG«) er tilsidesat. Ifølge Finanzamt er det efter UStG ikke tilladt at begrænse et afkald på afgiftsfritagelse ved levering af fast ejendom til kun at omfatte bygningerne. Det er Finanzamt's opfattelse, at artikel 13, punkt C, stk. 1, sammenholdt med artikel 13, punkt B, litra g), i sjette direktiv fører til samme konklusion.

## II — De præjudicielle spørgsmål

11. Da Bundesfinanzhof finder det tvivlsomt, hvordan de bestemmelser i sjette direktiv, som er relevante for sagens afgørelse, skal fortolkes, har den forelagt 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?«

III — Indlæg i den præjudicielle sag

12. Der er inden for den i artikel 20 i EF-statutten for Domstolen fastsatte frist indgivet skriftlige indlæg af den tyske og den græske regering samt af Kommissionen.

IV — Det første præjudicielle spørgsmål

A — *De relevante fællesskabsbestemmelser*

13. Sjette direktivs artikel 2 bestemmer:

»Merværdiafgift pålægges:

1. Levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab.

2. Indførsel af goder.«

14. I artikel 4 fastsættes det, hvem der er momspligtige:

»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...«

15. Artikel 17 indeholder bestemmelser om fradragsrettens indtræden og omfang:

»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

...« [5].

B — *De nationale bestemmelser*

16. UStG's § 2, stk. 1, 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.«

17. UStG's § 15, stk. 1, bestemmer:

«Den erhvervsdrivende kan fradrage følgende afgifter:

1. 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...«

C — *Kort gennemgang af retspraksis*

18. Domstolen har gennem sin praksis vedrørende fradragsret ved flere lejligheder bekræftet, at der er fradragsret for moms, som er betalt vedrørende forberedelseshandlinger foretaget med henblik på at udøve afgiftspligtig økonomisk virksomhed.

5 — Den version af sjette direktivs artikel 17, som var gældende på tidspunktet for de faktiske omstændigheder i nærværende sag. Bestemmelsens stk. 2 er senere blevet ændret ved Rådets direktiv 91/680/EØF af 16.12.1991 om tilføjelse til det fælles merværdiafgiftssystem og om ændring, med henblik på afskaffelse af de fiskale grænser, af direktiv 77/388 (EFT L 376, s. 1), og ved Rådets direktiv 95/7/EF af 10.4.1995 om ændring af direktiv 77/388 og om nye forenklingsforanstaltninger vedrørende moms — anvendelsesområdet for visse fritagelser og reglerne for deres praktiske gennemførelse (EFT L 102, s. 18).

19. I Rompelman-sagen [6] blev Domstolen spurgt, om en person, der havde erhvervet en fordring på den fremtidige ejendomsret til forretningslokaler under opførelse med den erklærede hensigt at ville udleje disse lokaler og præstere momspligtige leveringer og tjenesteydelser, i den forberedende fase handlede som afgiftspligtig person med fradragsret for momsen.

20. Domstolen fastslog, at fradragsordningen tilsigter helt at aflaste den afgiftspligtige for den afgift, denne skylder eller har erlagt i forbindelse med al økonomisk virksomhed. Det fælles merværdiafgiftssystem sikrer således, at afgiftsbyrden er fuldstændig neutral over for enhver økonomisk virksomhed, uanset denne virksomheds formål eller resultater, forudsat sådan virksomhed i sig selv er momspligtig. Domstolen fandt desuden, at økonomisk virksomhed som omhandlet i artikel 4, stk. 1, kan bestå i flere på hinanden følgende handlinger, og at forberedende handlinger, såsom erhvervelsen af driftsmidler, og således også erhvervelse af en fast ejendom, må være omfattet af begrebet økonomisk virksomhed. En hvilken som helst anden fortolkning af sjette direktivs artikel 4 vil medføre, at den erhvervsdrivende må bære momsen i forbindelse med økonomisk virksomhed uden nogen mulighed for at fradrage denne i overensstemmelse med artikel 17, og vil på vilkårlig måde gøre forskel på investeringsomkostningerne før og under den faktiske udnyttelse af den faste ejendom [7].

21. Flere år senere fremhævede Domstolen i forbindelse med en traktatbrudssag [8] igen betydningen af fradragsretten, idet den fastslog, at »... da der ikke foreligger nogen bestemmelser, der bemyndiger medlemsstaterne til at begrænse den fradragsret, der er indrømmet de afgiftspligtige, finder denne ret umiddelbart anvendelse på hele det afgiftsbeløb, der vedrører transaktioner i de tidligere omsætningsled. Sådanne begrænsninger i fradragsretten har virkning for selve afgiftsbyrden og skal anvendes ensartet i alle medlemsstaterne. Følgelig er undtagelser ikke tilladte, medmindre der er udtrykkelig hjemmel for dem i direktivet« [9].

22. Allerede i 1991 fastslog Domstolen [10], at »[i] henhold til sjette direktivs artikel 17, stk. 1, som har overskriften 'Fradragsrettens indtræden og omfang', indtræder fradragsretten samtidig med, at den fradragsberettigede afgift forfalder. Det er følgelig kun den egenskab, i hvilken en privat handler på dette tidspunkt, der er afgørende for, om der består en fradragsret. Det følger af artikel 17, stk. 2, at i det omfang den afgiftspligtige, der handler som sådan, anvender goderne til sine afgiftspligtige transaktioner, er han berettiget til at fradrage den merværdiafgift, der skyldes eller er erlagt for de nævnte goder«. Domstolen

6 — Dom af 14.2.1985, sag 268/83, Sml. s. 655.

7 — Præmis 19, 22 og 23.

8 — Dom af 21.9.1988, sag 50/87, Kommissionen mod Frankrig, Sml. s. 4797.

9 — Præmis 16 og 17.

10 — Dom af 11.7.1991, sag C-97/90, Lennartz, Sml. I, s. 3795.

tilføjede, at det »[f]ølgelig er... en afgiftspligtigs erhvervelse af goder, når denne handler som afgiftspligtig, der er afgørende for anvendelsen af merværdiafgiftsordningen og dermed af fradragsmekanismen. Den brug, der gøres af varerne, eller som påtænkes for disse, er kun afgørende for omfanget af det oprindelige fradrag, som den afgiftspligtige har ret til i henhold til artikel 17, og omfanget af eventuelle berigtigelser i de efterfølgende perioder« [11].

23. I INZO-dommen [12], hvis rækkevidde skal fastslås i nærværende sag, ønskedes det oplyst, om det resultat, Domstolen var nået frem til i Rompelman-dommen, også fandt anvendelse i tilfælde, hvor den påtænkte økonomiske virksomhed, i forbindelse med hvilken der var afholdt investeringsomkostninger, ikke var blevet gennemført.

24. Domstolen fandt, at disse investeringsomkostninger skulle anses for »økonomisk virksomhed« i sjette direktivs forstand, idet den fastslog, at når afgiftsmyndighederne har anset et selskab, som har erklæret at ville påbegynde økonomisk virksomhed forbundet med afgiftspligtige transaktioner, for afgiftspligtigt, kan gennemførelsen af en rentabilitetsundersøgelse med henblik på den påtænkte virksomhed, anses for en økonomisk virksomhed i den i direktivets artikel 4 anførte betydning, og den moms, der er erlagt for en sådan undersøgelse, kan principielt fradrages i overensstemmelse med sjette direktivs artikel 17, også selv om det senere henset til undersøgelsens resultater besluttes ikke at gå videre til den operationelle fase og at lade selskabet træde i likvidation, således at den påtænkte økonomiske virksomhed ikke var forbundet med afgiftspligtige transaktioner [13].

25. Domstolen støtter dette resultat på to principper [14]:

a) Retssikkerhedsprincippet, som er til hinder for, at den afgiftspligtiges rettigheder og forpligtelser — som fastslået af myndighederne — kan ændres på grund af senere indtrådte faktiske forhold, omstændigheder eller begivenheder. Heraf følger, at fra det tidspunkt, hvor myndighederne på baggrund af de af virksomheden givne oplysninger har accepteret, at virksomheden er afgiftspligtig, kan dette principielt ikke senere ændres med tilbagevirkende kraft, afhængigt af, om bestemte begivenheder indtræffer.

b) Princippet om momsens neutralitet som afgiftsbyrde på virksomhederne. Enhver anden fortolkning ville ifølge Domstolen give anledning til uberettigede forskelle i den afgiftsmæssige behandling af i øvrigt ensartede investeringer foretaget dels af virksomheder, som allerede udøvede afgiftspligtige transaktioner, dels af andre, som

11 — Præmis 8 og 15.
12 — Anført i fodnote 4.
13 — Præmis 18-20.
14 — Præmis 21 og 22.

ved investeringer agtede at påbegynde en virksomhed, som kunne være kilden til afgiftspligtige transaktioner. Det ville ligeledes skabe vilkårlige forskelle blandt de sidstnævnte virksomheder, fordi den endelige fradragsgodkendelse ville afhænge af, hvorvidt investeringerne havde ført til afgiftspligtige transaktioner.

26. Domstolen tilføjede, at det påhviler den, der anmoder om momsfradrag, at godtgøre, at betingelserne herfor er opfyldte, og at artikel 4 ikke er til hinder for, at afgiftsmyndighederne kræver den erklærede hensigt om at påbegynde økonomisk virksomhed forbundet med afgiftspligtige transaktioner bestyrket af objektive momenter [15].

27. Domstolen nåede frem til samme resultat i Ghent Coal Terminal-dommen [16]. Den fastslog i denne dom, at direktivets artikel 17 skal fortolkes således, at den tillader en afgiftspligtig, der optræder i denne egenskab, at fradrage den moms, som han skal betale for goder, der er leveret ham, eller for tjenesteydelser, der er udført for ham med henblik på investeringsarbejder, der skal anvendes som led i afgiftspligtige transaktioner. Fradragsretten bevares, når den afgiftspligtige på grund af omstændigheder, som han ikke har indflydelse på, aldrig har gjort brug af de nævnte goder og tjenesteydelser til gennemførelse af afgiftspligtige transaktioner. Levering af et investeringsgode i løbet af berigtigelsesperioden kan i givet fald give anledning til en berigtigelse af fradraget på de betingelser, der er fastsat i direktivets artikel 20, stk. 3 [17].

D — *Parternes indlæg*

28. Den tyske og den græske regering mener ikke, at Domstolens praksis fra INZO-dommen kan anvendes på nærværende sag. De har anført, at denne dom er baseret på retssikkerhedsprincippet, hvorefter den afgiftspligtiges rettigheder og forpligtelser ikke må være afhængige af omstændigheder, der er indtrådt efter, at afgiftsmyndighederne har anerkendt den pågældendes egenskab af afgiftspligtig person. I nærværende sag havde afgiftsmyndighederne — i modsætning til, hvad der var tilfældet i INZO-sagen — imidlertid endnu ikke anerkendt Brigitte Breitsohl som afgiftspligtig person på det tidspunkt, hvor hun indgav sin momsangivelse. Hun kan derfor ikke påberåbe sig princippet om beskyttelse af den berettigede forventning med henvisning til, at hun forventede at kunne trække momsen fra.

29. Den tyske og den græske regering mener heller ikke, at princippet om momsens neutralitet er tilsidesat i nærværende sag, for da Brigitte Breitsohl ikke var blevet anerkendt som afgiftspligtig person, har hun ikke drevet momspligtig økonomisk

15 — Præmis 23.

16 — Dom af 15.1.1998, sag C-37/95, Sml. I, s. 1.

17 — Præmis 24.

virksomhed, hvilket er en forudsætning for, at dette princip finder anvendelse. Den tyske regering har desuden henledt opmærksomheden på den risiko for misbrug, som enhver anden fortolkning vil indebære.

30. Kommissionen når frem til den diametralt modsatte konklusion. Efter at have påpeget, at det ifølge de fremlagte oplysninger må lægges til grund, at der ikke i dette tilfælde er tale om hverken svig eller misbrug, har den anført, at det følger af sjette direktivs artikel 4, stk. 1, at retten til at blive betragtet som afgiftspligtig ikke er betinget af, at afgiftsmyndighederne har afgivet en erklæring herom.

31. Ifølge Kommissionen opnås status af afgiftspligtig person i kraft af selve retsordenen ved at udøve en økonomisk virksomhed. Hvis denne virksomhed ikke videreføres til den operationelle fase, men ophører i den forberedende fase, er det afgørende kriterium i overensstemmelse med INZO-dommen, om det i den forberedende fase var hensigten at gå videre til den operationelle fase og følgelig udøve afgiftspligtig virksomhed. Kommissionen har anført, at det ikke er nødvendigt, at der straks afgives erklæring om en sådan hensigt over for afgiftsmyndighederne, men at den — som det er tilfældet i nærværende sag — indirekte kan komme til udtryk som følge af den omstændighed, at den pågældende virksomhed afholder investeringsomkostninger.

E — *Besvarelsen af det første præjudicielle spørgsmål*

32. For at kunne besvare det første præjudicielle spørgsmål er det nødvendigt at henvise til det harmoniserede begreb »afgiftspligtig person« [18].

33. Som allerede nævnt anses enhver, som udøver selvstændig økonomisk virksomhed, der indebærer levering af goder eller udførelse af tjenesteydelser, i henhold til sjette direktivs artikel 4 for afgiftspligtig person. Derimod foreskrives det ikke i hverken denne eller andre bestemmelser i sjette direktiv, at egenskaben af afgiftspligtig person forudsætter, at yderligere formelle krav er opfyldt, som f.eks. at afgiftsmyndighederne formelt har anerkendt den pågældende person som afgiftspligtig.

34. Der er således ved direktivet oprettet en direkte forbindelse mellem begreberne afgiftspligtig transaktion og afgiftspligtig person. Tidspunktet, hvor den afgiftspligtige transaktion gennemføres, defineres netop som det tidspunkt, hvor denne trans-

18 — Begreberne afgiftspligtige transaktioner, afgiftspligtig person, afgiftspligtens indtræden, afgiftens forfald og beskatningsgrundlag, der som anført af Domstolen i dommen af 5.5.1982, sag 15/81, Schul, Sml. s. 1409, præmis 11 og 12, er blevet harmoniseret ved sjette direktiv. Disse begreber skal fortolkes ensartet i medlemsstaterne.

aktion og den afgiftspligtige person opstår i skatteretlig henseende og hele momsmekanismen desuden sættes i gang [19].

35. Hvad konkret angår investeringsomkostninger, der afholdes med henblik på at påbegynde momspligtig økonomisk virksomhed, må det i overensstemmelse med dommene i sagerne Rompelman, INZO og Ghent Coal Terminal lægges til grund, at den erhvervsdrivende betragtes som afgiftspligtig person — og dermed opnår fradragsret — i det øjeblik, hvor goderne leveres eller tjenesteydelserne præsteres, også selv om den påtænkte økonomiske virksomhed aldrig bliver udøvet. I sådanne tilfælde skal den pågældende kun opfylde ét krav, nemlig at det faktisk var hans hensigt at udøve denne momspligtige økonomiske virksomhed.

36. Det tilkommer ikke Domstolen, men derimod de nationale afgiftsmyndigheder og i givet fald de nationale retsinstanser at afgøre, om den pågældende faktisk havde til hensigt at udøve momspligtig virksomhed.

37. I nærværende sag fremgår det imidlertid af de faktiske omstændigheder som beskrevet i forelæggelseskendelsen, at Brigitte Breitsohl faktisk havde til hensigt at udøve virksomhed bestående i salg og reparation af motorkøretøjer — en virksomhed, som uden tvivl er momspligtig. Senere måtte hun dog på grund af forskellige finansielle forhold, som hun ikke havde indflydelse på, opgive denne virksomhed og afhænde de allerede opførte bygninger, for hvilke hun havde betalt moms, til tredjemand. Det følger af det foranstående, at på tidspunktet for denne afhændelse var Brigitte Breitsohl allerede blevet en afgiftspligtig person, selv om afgiftsmyndighederne ikke formelt havde anerkendt hende som sådan.

38. Har Brigitte Breitsohl fradragsret for den moms, hun har betalt [20]?

39. Som allerede anført indtræder fradragsretten — som er et grundlæggende element i momssystemet — i henhold til sjette direktivs artikel 17 samtidig med, at den fradragsberettigede afgift forfalder [21], hvil-

19 — I den juridiske litteratur om dette emne henvises der ofte til forbindelsen mellem afgiftspligtig transaktion og afgiftspligtig person. Sainz de Bujanda skriver således, at »den afgiftspligtige person er den, som er skyldner i forhold til den afgiftspligt, der er opstået som følge af, at han har gennemført den afgiftspligtige transaktion« (F. Sainz de Bujanda, *Notas de Derecho financiero*, del I, bind 2, Publicaciones de la Facultad de Derecho de Madrid, Madrid, 1967, s. 608, citeret af A. Menéndez Moreno, *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma — Homenaje a Fernando Sainz de Bujanda*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991, s. 502).

20 — Jeg ser her bort fra spørgsmålet, om hun kunne adskille bygningerne fra jorden ved valget af afgiftspligt, idet dette problem er genstanden for det andet præjudicielle spørgsmål.

21 — Forudsat at den pågældende opfylder visse betingelser, herunder navnlig 1) at han er afgiftspligtig, 2) at goderne eller tjenesteydelserne er leveret til ham mod vederlag og i hans egenskab af afgiftspligtig person, og 3) at han har overholdt de formelle krav, der er fastsat i sjette direktivs artikel 18, og de forpligtelser, medlemsstaterne har fastsat med hjemmel i direktivets artikel 22, stk. 8 (jf. herom dom af 14.7.1988, forenede sager 123/87 og 330/87, Jeunehomme, Sml. s. 4517, af 24.10.1996, sag C-217/94, Eismann, Sml. I, s. 5287, og af 5.12.1996, sag C-85/95, Reisdorf, Sml. I, s. 6257. Jf. for så vidt angår medlemsstaternes forpligtelse til at overholde proportionalitetsprincippet ved fastsættelsen af disse forpligtelser dom af 18.12.1997, forenede sager C-286/94, C-340/95, C-401/95 og C-47/96, Molenheide m.fl., Sml. I, s. 7281, samt forslag til afgørelse fremsat af generaladvokat Saggio den 7.10.1999 i de forenede sager C-110/98 — C-147/98, Gabalfrisa m.fl., dom af 21.3.2000, Sml. I, s. 1577, punkt 32 og 33.

ket i overensstemmelse med direktivets artikel 10, stk. 2, sker på det tidspunkt, hvor leveringen af goderne eller tjenesteydelserne finder sted.

40. Det skal først og fremmest bemærkes, at det ikke fremgår af forelæggelseskendelsen, at Brigitte Breitsohl ikke skulle have overholdt de grundlæggende formelle krav, som — hvis de ikke overholdes — kan føre til, at fradragsretten fortabes.

41. Som Kommissionen med rette har anført, kunne Brigitte Breitsohl i medfør af UStG's § 18[22] umiddelbart gøre denne fradragsret gældende i en af sine månedlige angivelser. Hvis hun havde gjort dette, havde afgiftsmyndighederne været nødt til at anerkende hende som afgiftspligtig person og acceptere det pågældende fradrag.

42. Imidlertid gjorde Brigitte Breitsohl først sin fradragsret gældende i den årlige momsangivelse, og på dette tidspunkt var afgiftsmyndighederne allerede klar over, at den påtænkte økonomiske virksomhed ikke ville blive udøvet. Dette har imidlertid ingen betydning for ovenstående analyse. Brigitte Breitsohl var momspligtig, og i henhold til de relevante nationale regler kunne hun vælge at udnytte sin fradragsret ved udgangen af året, præcis som hun gjorde.

22 — Denne bestemmelse regulerer proceduren ved momsopkrævningen.

43. På grundlag af ovenstående mener jeg, at Brigitte Breitsohl havde ret til at fradrage den moms, hun havde betalt af varer og tjenesteydelser leveret til hende, og at denne ret bestod, da hun indgav sin årlige momsangivelse, selv om det på dette tidspunkt stod klart, at den påtænkte økonomiske virksomhed ikke ville blive udøvet.

44. Denne konklusion er i overensstemmelse med Domstolens dom i INZO-sagen.

45. Den tyske regering har baseret sit indlæg på den påstand, at retssikkerhedsprincippet, som Domstolen henviste til i INZO-sagen, ikke er relevant for afgørelsen af tvisten i hovedsagen, eftersom afgiftsmyndighederne på intet tidspunkt havde anerkendt Brigitte Breitsohl som afgiftspligtig person.

46. Derimod nævner den tyske regering knap nok det andet princip, som dannede grundlag for Domstolens dom i INZO-sagen — nemlig princippet om momsens neutralitet[23]. I INZO-dommen fastslog Domstolen, at dette princip skal forhindre, at der opstår uberettigede forskelle i den afgiftsmæssige behandling af virksomheder,

23 — Den tyske regering anfører blot, at da afgiftsmyndighederne ikke havde anerkendt Brigitte Breitsohl som afgiftspligtig person, var hun ikke afgiftspligtig, og hun kunne derfor ikke udøve afgiftspligtig økonomisk virksomhed. Ifølge den tyske regering finder princippet om momsens neutralitet derfor ikke anvendelse.

som allerede udøver afgiftspligtige transaktioner, og andre, som ved investeringer agter at påbegynde en virksomhed, som kan være kilden til afgiftspligtige transaktioner. Det skal ligeledes forhindre, at der opstår vilkårlige forskelle blandt sidstnævnte virksomheder som følge af, at den endelige fradragsgodkendelse er gjort afhængig af, om investeringerne fører til afgiftspligtige transaktioner.

47. Efter min opfattelse er samme princip så meget desto mere til hinder for, at sidstnævnte virksomheder behandles forskelligt, alt efter hvornår de har anmodet om at fradrage afgiften — før eller efter, det står klart, at den påtænkte økonomiske virksomhed ikke vil blive udøvet — eller alt efter om afgiftsmyndighederne i forbindelse hermed formelt har anerkendt dem som afgiftspligtige personer.

48. Da princippet om momsens neutralitet er et af de grundlæggende elementer i momssystemet, kan man ikke godtage en løsning, som er i strid med de krav, princippet indebærer, og som der ikke er udtrykkelig hjemmel for i fællesskabsretten.

49. For at kunne fuldende denne analyse er det nødvendigt at undersøge den tyske regerings argument om, at enhver anden besvarelse af det første præjudicielle spørgsmål end den af regeringen foreslåede ville indebære en direkte tilskyndelse til misbrug, eftersom enhver endelig forbruger af investeringsgoder (som f.eks. en grund eller en bil) så ville kunne hævde at være en afgiftspligtig person med fradragsret, idet det ville være tilstrækkeligt for den pågældende at tilkendegive sin hensigt om at påbegynde en økonomisk virksomhed. Ifølge den tyske regering ville afgiftsmyndighederne i så tilfælde skulle træffe afgørelse på baggrund af en rent subjektiv hensigtserklæring i stedet for på grundlag af objektive og kontrollerbare oplysninger.

50. Jeg deler naturligvis den tyske regerings bekymring vedrørende risikoen for skattesvig. Medlemsstaterne savner imidlertid ikke midler til at forhindre og bekæmpe svig af denne art. I denne forbindelse bør det for det første erindres, at der i sjette direktivs artikel 18 og 22 opstilles en række formelle krav — vedrørende angivelser, fakturaer, regnskaber — som den afgiftspligtige person skal overholde, og som kan suppleres af andre forpligtelser, som medlemsstaterne skønner det nødvendigt at fastsætte for at sikre en nøjagtig opkrævning af afgiften og for at undgå svig [24]. For det andet råder medlemsstaterne over et vidt skøn ved afgørelsen af, hvad der i det enkelte tilfælde er den pågældende persons reelle hensigt. Endelig kan afgiftsmyndighederne i tilfælde af svig eller misbrug

24 — Ifølge artikel 22, stk. 8, som affattet ved artikel 28h, der blev indsat ved direktiv 91/680, jf. fodnote 5, kan medlemsstaterne fastsætte andre forpligtelser, som de skønner nødvendige for at sikre en korrekt opkrævning af afgiften og for at undgå svig, forudsat at der sker ligebehandling af indenlandske transaktioner og transaktioner mellem medlemsstaterne foretaget af afgiftspligtige personer, og såfremt disse forpligtelser ikke i samhandelen mellem medlemsstaterne giver anledning til formaliteter ved grænsepassagen.

ophæve den pågældendes status som afgiftspligtig person og ændre den foreløbige afgiftsansættelse, som er foretaget [25].

51. Jeg mener derfor, at det første præjudicielle spørgsmål bør 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 på det tidspunkt, hvor den første afgiftsansættelse finder sted, er vidende om, at den økonomiske virksomhed, som er forbundet med afgiftspligtige transaktioner, ikke vil blive udøvet.

## V — Det andet præjudicielle spørgsmål

A — *De relevante fællesskabsbestemmelser*

52. Sjette direktivs artikel 28, stk. 3, bestemmer:

»I den i stk. 4 omhandlede overgangsperiode [26] 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

...«

53. Punkt 16 i bilag F er »Levering af bygninger og jord, omhandlet i artikel 4, stk. 3«.

25 — I Ghent Coal Terminal-dommen (anført i fodnote 16) udtalte Domstolen følgende: »... i tilfælde af svig eller misbrug, som hvor den afgiftspligtige f.eks. har foregivet at ville udfolde en bestemt økonomisk virksomhed, mens han i virkeligheden har søgt at inddrage fradragsberettigede goder i sin private formue, kan afgiftsmyndighederne med tilbagevirkende kraft kræve de fratrukne beløb tilbagebetalt, da fradragene blev godkendt på baggrund af falske oplysninger« (præmis 21). Samme mulighed er i tysk ret omhandlet i § 164 i Abgabenordnung (afgiftsordningen), hvorefter afgiftsansættelsen foretages med forbehold af en efterfølgende kontrol, idet den afgiftspligtige person underrettes om, at den foreløbige afgiftsansættelse efterfølgende kan ændres.

26 — Overgangsperioden var indledningsvis fastsat til fem år fra den 1.1.1978. Den må imidlertid anses for at være forlænget på ubestemt tid, eftersom Rådet endnu ikke har truffet afgørelse om en eventuel ophævelse af disse undtagelser.

54. Sjette direktivs artikel 4, stk. 3, bestemmer:

»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.«

55. Punkt 1 i bilag G bestemmer:

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

...

b) ved de i bilag F omhandlede transaktioner:

Medlemsstater, der som overgangsordning opretholder afgiftsfritagelse, kan give de pågældende personer mulighed for at vælge at erlægge afgift.«

56. Endelig bestemmer artikel 20, der vedrører berigtigelse af fradragene, følgende i stk. 3:

»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.

Medlemsstaterne kan dog i sidstnævnte tilfælde undlade at kræve berigtigelse, såfremt erhververen er en afgiftspligtig person, som udelukkende anvender det pågældende investeringsgode til transaktioner, for hvilke afgiften er fradragsberettiget.

...«

B — *De nationale bestemmelser*

57. Det bestemmes i UStG's § 4:

»Følgende transaktioner, som er omfattet af § 1, stk. 1, nr. 1, 2 og 3, er fritaget for moms:

...

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

58. Det bestemmes dog i UStG's § 9:

»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.«

C — *Parternes indlæg*

59. Den tyske regering har først anført, 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.

60. 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 således, at leveringen af bygningerne adskilles fra leveringen af jorden, under national ret. Sjette direktivs artikel 13, punkt C, er derfor 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.

61. Kommissionen har anført, at den fritagelse, som indrømmes i henhold til tysk ret, ikke har hjemmel i sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra g), men i artikel 28, stk. 3, litra b), sammenholdt med bilag F, punkt 16, og artikel 4, stk. 3, og at retten til at vælge afgiftspligt ikke har hjemmel i sjette direktivs artikel 13, punkt C, men i artikel 28, stk. 3, litra c), sammenholdt med bilag G, punkt 1, litra b). På grundlag af disse bestemmelser konkluderer Kommissionen, at levering af bygninger eller dele af bygninger med tilhørende jord kun kan fritages for afgift som helhed. Det samme gælder for så vidt angår retten til at vælge afgiftspligt.

D — *Besvarelsen af det andet præjudicielle spørgsmål*

62. Jeg er enig med Kommissionen i, at den afgiftsfritagelse, som indrømmes i henhold til tysk ret, ikke har hjemmel i sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra g). Heri bestemmes nemlig følgende: »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 ...«

63. Som allerede anført omhandler artikel 4, stk. 3, litra a), »levering af en bygning eller en del af en bygning med tilhørende jord *inden første indflytning*« [27].

64. I nærværende sag blev de omhandlede bygningsdele leveret inden første indflytning. I modsætning til, hvad den tyske regering har anført i sit indlæg, kan afgiftsfritagelsen, og retten til at vælge afgiftspligt, derfor — som den forelæggende ret med rette har anført — kun støttes på

27 — Min fremhævelse.

artikel 28, stk, 3, litra b), sammenholdt med bilag F, punkt 16, og artikel 4, stk. 3.

65. Efter at dette er afklaret, kan jeg undersøge det forelagte spørgsmål.

66. Bundesfinanzhof har i forelæggelseskendelsen anført, at de tyske regler skal fortolkes således, at en fritagelse, eller i givet fald et valg af afgiftspligt, skal vedrøre den faste ejendom som helhed, dvs. både bygningerne eller bygningsdelene og den tilhørende jord. Den har tilføjet, at denne fortolkning er fuldt ud i overensstemmelse med dens hidtidige praksis. Den ønsker imidlertid oplyst, om de tyske regler, fortolket på denne måde, er forenelige med sjette direktiv.

67. Undersøgelsen af det andet præjudicielle spørgsmål bør indledes med en fortolkning af det juridiske begreb »levering af en bygning eller en del af en bygning med tilhørende jord inden første indflytning«, som er anvendt i artikel 4, stk. 3, litra a).

68. Det skal først og fremmest understreges, at med forbehold af den mulighed, at medlemsstaterne i medfør af artikel 4, stk. 3, litra a), andet punktum, i sjette direktiv [28] definerer begrebet »tilhørende jord«, skal dette juridiske begreb fortolkes ens i alle medlemsstater. Ellers ville formålet med direktivet, som er »på ensartet måde og med fællesskabsretlige regler at fastsætte beregningsgrundlaget for merværdiafgiften« [29], ikke kunne opfyldes.

69. Domstolen har i to tilfælde accepteret en opdeling af fast ejendom i henseende til momsen. Ingen af de pågældende to domme giver dog efter min mening svar på det andet præjudicielle spørgsmål i denne sag.

70. Den tyske regering, Kommissionen og den forelæggende ret har for det første henvist til Armbrecht-dommen [30].

71. I denne sag blev Domstolen spurgt, om en afgiftspligtig person, når han sælger en ejendom, som han har benyttet både erhvervsmæssigt og privat, og derved giver afkald på den afgiftsfritagelse, som ellers ville gælde for salget i henhold til sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra g), skal betale afgift af den del af salgssummen, der

28 — Ifølge Kommissionen har Forbundsrepublikken Tyskland ikke gjort brug af denne mulighed.

29 — Jf. Domstolens dom af 14.5.1985, sag 139/84, Van Dijk's Boekhuis, Sml. s. 1405, præmis 19.

30 — Dom af 4.10.1995, sag C-291/92, Sml. I, s. 2775.

vedrører de dele af ejendommen, der benyttes til privat brug.

72. Den tyske regering anførte i sit indlæg i Armbrecht-sagen, at ejendommen udgjorde én genstand efter tysk borgerlig ret og var indført som én ejendom i grundbogen. Den skulle derfor anses for ét gode ved anvendelsen af direktivet.

73. Som svar på dette argument udtalte Domstolen følgende:

»Direktivets artikel 5, stk. 1, afgrænser ganske vist ikke omfanget af overdragne ejendomsrettigheder, idet dette skal afgøres efter gældende national ret, men ... formålet med direktivet, nemlig at sikre, at det fælles merværdiafgiftssystem hviler på en ensartet definition af afgiftspligtige transaktioner, [vil ikke] kunne opfyldes, hvis levering af goder, som er en af de tre afgiftspligtige transaktioner, undergives betingelser, som er forskellige fra medlemsstat til medlemsstat ... Det følger heraf, at svaret på det forelagte spørgsmål, som ikke angår de civilretlige bestemmelser om levering, men afgiftspligten, ikke kan søges i de for hovedsagen gældende nationale retsforskrifter« [31].

31 — Præmis 13 og 14.

74. På dette punkt har Armbrecht-dommen klart præjudikatsværdi for nærværende sag. Som anført af Bundesfinanzhof medfører det forhold, at en bygning og den tilhørende jord efter tysk borgerlig ret (§ 93 og 94 i Bürgerlichen Gesetzbuch) ikke kan adskilles og ikke kan være genstand for særlige rettigheder, ikke, at bygning og grund ikke kan behandles forskelligt i momsmæssig henseende, idet det naturligvis er en forudsætning, at det for at sikre en korrekt anvendelse af sjette direktiv er nødvendigt, at disse elementer adskilles.

75. Hvis vi igen ser på Armbrecht-dommen, fandt Domstolen, at det var i overensstemmelse med fællesskabsretten, at en afgiftspligtig person kun svarede afgift af den erhvervsmæssigt benyttede del af ejendommen, idet salget af den del, der blev benyttet privat, ikke var omfattet af sjette direktivs anvendelsesområde.

76. Domstolen udtalte, at »... fordelingen mellem den erhvervsmæssigt benyttede del og den del, der benyttes til privat brug, foretages på grundlag af forholdet mellem erhvervsmæssig og privat brug i anskaffelsesåret, og ikke på grundlag af en arealfordeling. Den afgiftspligtige person skal desuden i hele den periode, hvor han er indehaver af det pågældende gode, give

udtryk for sin hensigt om at beholde en del heraf i sin private formue« [32].

77. Der kan næppe være tvivl om, at situationen er en anden i den foreliggende sag.

78. Den af Brigitte Breitsohl afhændede faste ejendom, som består af bygningsdele og tilhørende jord, er nemlig hele tiden blevet benyttet erhvervsmæssigt. Der har derfor ikke været tale om privat brug, som ville kunne berettige en forholdsmæssig opdeling som omhandlet i Armbrecht-dommen. Afhændelsen af både jorden og bygningsdelene blev foretaget af en afgiftspligtig person, der handlede som sådan.

79. Det andet eksempel på, at Domstolen har fundet det nødvendigt at behandle en fast ejendoms bestanddele forskelligt i relation til momsen, findes i De Jong-dommen [33].

80. I denne sag blev Domstolen spurgt, om en afgiftspligtig — en bygningsentreprenør — som erhverver en grund uden andet formål end at anvende den til privat brug, og dernæst på denne grund som led i sin erhvervsvirksomhed opfører en beboelsesejendom til privat brug, har udtaget en grund fra virksomheden til privat brug som omhandlet i sjette direktivs artikel 5, stk. 6.

81. Den nederlandske regering anførte, at opførelsen af en beboelsesejendom på en grund, der var stillet til rådighed af virksomheden til dette formål, med hensyn til omsætningsafgift havde medført, at der opstod en ny fast ejendom, som udgjordes af bygningen og den dertil hørende grund. Det var følgelig denne enhed, der som sådan resulterede af den afgiftspligtige persons udøvelse af erhvervsvirksomhed, som denne person havde udtaget til privat brug.

82. Domstolen afviste dette argument. Den fastslog, at der uafhængigt af spørgsmålet, om grunden og bygningen er uadskillelige i henhold til national lovgivning, må sondres mellem afgiftsbelastning af en grund, som en afgiftspligtig ejer som privatperson, og afgiftsbelastning af en bygning, som den afgiftspligtige har opført på denne grund som led i sin erhvervsvirksomhed. Herefter udtalte Domstolen følgende:

»Med hensyn til beskatningen af en grund, som en bygningsentreprenør ejer privat, og på hvilken han som led i sin erhvervsvirksomhed opfører en beboelsesejendom til sig selv, ... [har] denne grund aldrig... hørt til virksomhedsformuen, og ... den [kan] følgelig ikke ... have været udtaget som omhandlet i det sjette momsdirektivs artikel 5, stk. 6. Beskatningsgrundlaget vil derfor i overensstemmelse med det sjette momsdirektivs artikel 11, punkt A, stk. 1,

32 — Præmis 21.
33 — Dom af 6.5.1992, sag C-20/91, Sml. I, s. 2847.

litra b), udelukkende være den opførte bygnings værdi, men ikke grundens værdi« [34].

83. Efter min mening er også De Jong-sagen meget forskellig fra nærværende sag.

84. For det første havde den erhvervsdrivende i De Jong-sagen erhvervet grunden til privat brug, mens Brigitte Breitsohl som anført erhvervede den pågældende grund med henblik på at udøve sin erhvervsmæssige virksomhed. For det andet blev beboelsesejendommen i De Jong-sagen opført af den pågældende persons eget entreprenørfirma og til eget brug, mens Brigitte Breitsohl overlod det til en tredjemand at opføre bygningen, som skulle benyttes til momspligtig virksomhed.

85. Det er derfor min opfattelse, at svaret på Bundesfinanzhof's spørgsmål ikke kan udledes af Domstolens praksis, men må søges direkte i sjette direktivs bestemmelser.

86. Kommissionen har på grundlag af en bogstavelig fortolkning af artikel 4, stk. 3, litra a), konkluderet, at denne bestemmelse omhandler levering af fast ejendom, som, uden mulighed for adskillelse, udgøres af bygningerne og jorden.

87. Selve ordlyden af denne artikel, og navnlig anvendelsen af sideordningsbindeordet »og«, synes at bekræfte Kommissionens opfattelse. De forskellige sprogversioner er desuden sammenfaldende på dette punkt [35].

88. En analyse af bestemmelserne i sjette direktiv vedrørende afgiftsbelastning af levering af fast ejendom bekræfter efter min mening denne fortolkning.

89. I sjette direktiv sondres der således mellem ubebyggede grunde, byggegrunde og bebyggede grunde på følgende måde:

— Levering af en *ubebygget grund* er fritaget for afgift, men medlemsstaterne kan indrømme de afgiftspligtige ret til at vælge at erlægge afgift [36].

34 — Præmis 19 og 20.

35 — F.eks. lyder den franske version således: »la livraison d'un bâtiment ou d'une fraction d'un bâtiment *et* du sol y attenant, effectuée avant sa première occupation«, den engelske version således: »the supply before first occupation of buildings or parts of buildings *and* the land on which they stand«, den tyske version således: »die Lieferung von Gebäuden oder Gebäudeteilen *und* dem dazugehörigen Grund und Boden, wenn sie vor dem Erstbezug erfolgt«, og den italienske version således: »la cessione, effettuata anteriormente alla prima occupazione, di un fabbricato o di una frazione di fabbricato *e* del suolo attiguo« (min fremhævelse).

36 — Artikel 13, punkt B, litra h), og artikel 13, punkt C, litra b).

— Levering af en *byggegrund* er afgiftspligtig, men medlemsstaterne kan i overgangsperioden opretholde afgiftsfritagelsen og indrømme de afgiftspligtige ret til at vælge at erlægge afgift [37].

— Med hensyn til *bebyggede grunde* sondres der i direktivet mellem første levering og senere levering:

a) Levering af en bygning eller en del af en bygning med tilhørende jord *inden første indflytning* er afgiftspligtig. Ved »bygning« forstås enhver grundfast konstruktion. Medlemsstaterne kan imidlertid i overgangsperioden fortsat fritage sådanne leveringer og indrømme mulighed for at vælge at erlægge afgift [38].

b) Senere levering af en bygning eller en del af en bygning med tilhørende jord er fritaget for afgift, men også her kan medlemsstaterne indrømme de afgiftspligtige ret til at vælge at erlægge afgift [39].

90. Som det ses, fastsætter sjette direktiv kun særskilte regler for afgiftsbelastningen af levering af grunde, for så vidt som disse ikke er bebyggede. Når der først er bygget på en grund, skal dens værdi, hvis der ikke er fastsat særlige bestemmelser om særskilt afgiftsbelastning af grunden og bygningen [40], i relation til momsen anses for at være integreret i bygningens værdi, således at den »faste ejendom« består af grunden og den herpå opførte bygning uden mulighed for adskillelse [41].

91. Her kan det måske være nyttigt at omtale Kerrutt-dommen [42]. I denne sag ønskedes det oplyst, om der i medfør af sjette direktivs artikel 2, nr. 1, skulle svares moms af levering af goder og tjenesteydelser med undtagelse af levering af byggegrunden, der skete i medfør af en »pakke« bestående af entreprise- og tjenesteydelseskontrakter med opførelse af en

37 — Artikel 28, stk. 3, litra b), sammenholdt med artikel 4, stk. 3, litra b), og med bilag F, punkt 16, og artikel 28, stk. 3, litra c), sammenholdt med bilag G, punkt 1, litra b).

38 — Artikel 28, stk. 3, litra b), sammenholdt med artikel 4, stk. 3, litra b), og med bilag F, punkt 16, og artikel 28, stk. 3, litra c), sammenholdt med bilag G, punkt 1, litra b).

39 — Artikel 13, punkt B, litra g), og artikel 13, punkt C, litra b).

40 — Jeg vil begrænse denne analyse til kun at omfatte de retshandler, der er relevante for nærværende sag, nemlig overdragelse af ejendomsretten til bebyggede grunde.

41 — Som jeg allerede understregede i forbindelse med gennemgangen af Armbrecht-dommen og De Jong-dommen, forudsætter jeg i denne forbindelse, at både bygningen og grunden leveres af en afgiftspligtig person, der handler i egenskab heraf, sådan som det er tilfældet i hovedsagen.

42 — Dom af 8.7.1986, sag 73/85, Sml. s. 2219.

bygning for øje, eller om denne levering som »levering af bygninger eller dele heraf med tilhørende jord« var afgiftsfri, jf. sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra g), og artikel 28, stk. 3, litra b), sammenholdt med bilag F, punkt 16.

92. Domstolen fandt, at de omhandlede bestemmelsers anvendelighed på en sådan transaktion afhang af, om levering af de pågældende goder og tjenesteydelser, som tog sigte på opførelsen af en bygning, sammen med transaktionen vedrørende grunden, udgjorde én samlet kontrakt vedrørende fast ejendom, der kunne betegnes »levering af bygninger... med tilhørende jord« ud fra det synspunkt, at alle delkontrakterne hang sammen og havde ét formål, nemlig opførelsen af bygningen på det erhvervede grundstykke.

93. Domstolen udtalte i forbindelse hermed følgende:

»Af selve de anvendte ord 'levering af bygninger... med tilhørende jord' fremgår, at der kun kan være tale om en sådan kontraktmæssig enhed, når de to typer goder, der er leveret, dvs. bygning og jord købsretligt er omfattet af én og samme levering, således at der er tale om levering af en bebygget grund« [43].

94. Domstolen fastslog i denne sag, at »... levering ... af goder og tjenesteydelser fra entreprenører og byggehåndværkere i henhold til en 'bygherremodel' som den foreliggende, der er transaktioner, der retligt kan adskilles fra købet af grunden, der er foretaget hos en anden entreprenør, ikke kan anses for sammen med dette grundkøb at udgøre en enhed, der kan betegnes som en 'levering af bygninger eller dele heraf med tilhørende jord'« [44].

95. Det grundlæggende spørgsmål, som skulle afgøres i Kerrutt-dommen — nemlig om entreprise- og tjenesteydelseskontrakter, der tog sigte på opførelse af en bygning, sammen med salget af grunden kunne anses for tilsammen at udgøre første levering af

43 — Præmis 13. Generaladvokat Darmon udtalte i sit forslag til afgørelse i denne sag følgende: »Denne analyse bekræftes af opbygningen af artikel 4, stk. 3, i direktivet. I litra a) er der tale om 'levering af en bygning eller en del af en bygning med tilhørende jord inden første indflytning', *hvad der svarer til en enkelt økonomisk og juridisk transaktion i det omfang, der er tale om overdragelse af ejendomsret til en byggegrund*« (min fremhævelse).

44 — Præmis 15.

en bygning med tilhørende jord — har ingen forbindelse med nærværende sag. Jeg mener dog, at udtrykkene »kontraktmæssig enhed« og »én og samme levering«, som Domstolen brugte om det retlige begreb, som nærværende sag vedrører, bekræfter den fortolkning, jeg foreslår.

96. Udtrykket »levering af en bygning eller en del af en bygning med tilhørende jord inden første indflytning« må derfor anses for at vedrøre en enkelt økonomisk transaktion, der ved anvendelsen af sjette direktiv skal behandles som en enhed. Den afgiftsfritagelse og den valgfrihed, som medlemsstaterne eventuelt indrømmer de afgiftspligtige i medfør af artikel 28, stk. 3, skal derfor omfatte den faste ejendom som helhed uden mulighed for at adskille afhændelsen af bygningerne eller bygningsdelene på den ene side og grunden på den anden.

97. Den tyske regering har imidlertid under henvisning til sjette direktivs artikel 13, punkt C, sidste punktum, hvorefter »[m]edlemsstaterne kan begrænse omfanget af denne valgfrihed«, og hvorefter »de fastsætter de nærmere bestemmelser for dens udøvelse«, anført, at direktivet ikke er til hinder for, at retten til at vælge afgiftspligt i national lovgivning begrænses til enten bygningerne eller jorden.

98. Jeg skal først bemærke, at dette argument ikke er relevant for afgørelsen af den foreliggende sag. Forbundsrepublikken Tyskland har ikke gjort brug af den påståede beføjelse til at begrænse valgfriheden som beskrevet.

99. Dernæst skal det endnu en gang erindres, at artikel 13, punkt C, vedrører levering af en bygning eller en del af en bygning med tilhørende jord, når der ikke er tale om den første levering. Artikel 28, stk. 3, litra c), sammenholdt med bilag G, punkt 1, litra b), som vedrører valgfrihed ved første levering af fast ejendom, og som finder anvendelse på nærværende sag, indeholder derimod ikke nogen bestemmelse svarende til den, som den tyske regering henviser til.

100. Endelig mener jeg, at det ville være uforeneligt med direktivets formål, nemlig at harmonisere momsen, hvis medlemssta-

terne kunne regulere valgfriheden på en sådan måde, at den ensartede afgiftsbelastning, som tilstræbes med sjette direktiv, ville blive bragt i uorden for så vidt angår leveringer som den i nærværende sag omhandlede.

101. Ser vi igen på hovedsagen, fremgår det af foranstående, at Brigitte Breitsohl kunne vælge mellem 1) at påberåbe sig afgiftsfritagelse for transaktionen som helhed eller 2) udnytte retten til at vælge afgiftspligt for leveringen af den faste ejendom omfattende bygningsdelene og grunden.

102. Hvis hun vælger fritagelse for transaktionen som helhed, skal hun foretage berigtigelse af sine fradrag på de betingelser, der er fastsat i sjette direktivs artikel 20, stk. 3, og ved anvendelse af den forenklede berigtigelsesprocedure i UStG's § 15a, stk. 5 [45].

103. Hvis Brigitte Breitsohl derimod vælger afgiftspligt af leveringen af den faste ejendom, kan hun fratrække den moms, hun har betalt sine leverandører, og herunder også momsen vedrørende honoraret til notar i forbindelse med afhændelsen af grunden. Beskatningsgrundlaget vil imidlertid være den samlede modværdi og således inkludere værdien af grunden [46].

104. Dette kan — som Bundesfinanzhof anfører i forelæggelseskendelsen — føre til dobbeltbeskatning.

105. Kommissionen har i sit svar på et spørgsmål fra Domstolen medgivet, at der foreligger en risiko for dobbeltbeskatning, som den redegør for ved hjælp af følgende eksempel:

— A sælger momsfrit til B en ubebygget grund, i hvis pris der er indeholdt moms, der tidligere er erlagt vedrørende gravearbejde.

45 — I henhold til denne bestemmelse i UStG, som er vedtaget i medfør af sjette direktivs artikel 20, stk. 4, kan berigtigelsen af fradraget også gennemføres ved overdragelsen af investeringsgodet i det kalenderår, hvor det første gang blev anvendt.

46 — Sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk 1, bestemmer følgende: »Beskatningsgrundlaget er: a) ved levering af goder og tjenesteydelser, bortset fra de under litra b), c) og d) omhandlede, den samlede modværdi, som leverandøren eller tjenesteyderen modtager eller vil modtage af køberen, aftageren eller tredjemand for de pågældende transaktioner, herunder tilskud, der er direkte forbundet med transaktionernes pris...«

— B bebygger grunden og betaler moms vedrørende byggearbejdet.

— B sælger den faste ejendom (bestående af grund og bygninger) til C, og udnytter sin ret til at vælge afgiftspligt.

— Hvis denne ret til at vælge afgiftspligt kun kan udøves vedrørende den faste ejendom som helhed (grund og bygninger), vil det medføre dobbeltbeskatning, for så vidt som grunden vil blive pålagt moms to gange.

106. Kommissionen har anført, at der generelt består en risiko for dobbeltbeskatning, når der indrømmes momsfritagelse på et mellemliggende led i beskatningskæden. Den nævner som eksempel den i sjette direktiv fastsatte fritagelse for forsikringstransaktioner og finansielle ydelser[47]. I begge tilfælde vil de selskaber, der udøver denne virksomhed, ikke have fradragsret, og de vil derfor forsøge at vælte momsen over på kunderne ved at forhøje priserne. Sker dette, vil det i det efterfølgende led i kæden medføre en dobbeltbeskatning, som er proportional med den afgift, virksomhederne har betalt.

Ifølge Kommissionen ville denne hypotetiske dobbeltbeskatning i nærværende sag kun kunne undgås ved at beregne beskatningsgrundlaget på basis af værdien af bygningerne og ikke medtage værdien af grunden. Den har tilføjet, at denne løsning imidlertid må afvises, for så vidt som den er i strid med princippet om, at grunden og bygningerne ikke kan adskilles i relation til momsen — et princip, som er fastslået i både de nationale retsordener og i sjette direktiv.

107. Det er almindelig kendt, at de fritagelser, der er hjemmel for i momssystemet, bryder ind i fradragsordningen og kan bevirke, at de afgiftspligtige vælter de momsbeløb, de ikke kan trække fra, over

47 — Artikel 13, punkt B, litra a) og d).

på priserne. Hvis fritagelsen oven i købet indrømmes på et mellemliggende led, øger det risikoen for, at der vil forekomme dobbeltbeskatning.

108. Der er imidlertid en vigtig forskel mellem de former for økonomisk virksomhed, som Kommissionen nævner, og den første levering af fast ejendom. Fællesskabslovgiver besluttede, at forsikringstransaktioner og finansielle ydelser af almene hensyn, som er fælles for medlemsstaterne [48], skulle være fritaget for moms. Derimod er både levering af byggegrunde og levering af bebyggede grunde før første indflytning i henhold til den ordning, der er indført ved sjette direktiv, pålagt moms. Kun i overgangsperioden har medlemsstaterne mulighed for fortsat at fritage disse transaktioner og indrømme ret til at vælge at erlægge afgift. Efter udløbet af overgangsperioden skulle der derfor ikke kunne forekomme dobbeltbeskatning ved første levering af fast ejendom, idet levering af en byggegrund altid vil være momspligtig [49].

109. Hvis der overhovedet er et problem vedrørende dobbeltbeskatning i denne sag, ser det ikke ud til, at løsningen kan findes i bestemmelserne i sjette direktiv. Brigitte Breitsohl kan ikke påberåbe sig sjette direktivs artikel 28, stk. 3, litra f), eftersom det står fast, at hun ikke købte grunden *med henblik på videresalg* [50]. Som allerede anført er det heller ikke muligt at adskille grundværdien fra værdien af bygningerne ved beregningen af beskatningsgrundlaget. Det er derfor muligt, at der kan forekomme dobbeltbeskatning, som strider mod princippet om momsens neutralitet.

110. Det bemærkes i denne forbindelse, at det ikke er første gang, at det i en sag for Domstolen står fast, at der er risiko for dobbeltbeskatning, og at problemet ikke kan løses ved hjælp af bestemmelserne i sjette direktiv. Jeg tænker her på retspraksis vedrørende afgiftsbelastning af brugte genstande og navnlig dommen i sagen Oro Amsterdam Beheer en Concerto [51].

111. Sjette direktivs artikel 32 bestemmer: »Rådet vedtager inden den 31. december 1977 med enstemmighed på forslag af Kommissionen Fællesskabets afgiftsord-

48 — Jf. Kommissionens forslag til Rådets sjette direktiv fremsat den 29.6.1973, *Bulletin for De Europæiske Fællesskaber*, supplement 11/73, s. 16.

49 — I hvert fald hvis der ses bort fra de problemer, det kan medføre, at fællesskabslovgiver ikke fulgte Kommissionens forslag og i stedet for selv at definere begrebet »byggegrund« valgte at henvise til medlemsstaternes lovgivninger [jf. sjette direktivs artikel 4, stk. 3, litra b)].

50 — I henhold til denne bestemmelse kan medlemsstaterne i overgangsperioden »bestemme, at ved levering af bygninger og byggegrunde, der er købt med henblik på videresalg af en afgiftspligtig person, som ikke er fradragsberettiget i forbindelse med erhvervelsen, består beskatningsgrundlaget af forskellen mellem salgspris og købspris«.

51 — Dom af 5.12.1989, sag C-165/88, Sml. s. 4081.

ning for brugte genstande, kunstgenstande, antikviteter og samlerobjekter. Indtil iværksættelsen af den nævnte fællesskabsordning kan de medlemsstater, som ved dette direktivs ikrafttræden anvender en særordning på det ovennævnte område, opretholde denne ordning.«

Tolv år efter den i denne bestemmelse fastsatte frist var Fællesskabets afgiftsordning for brugte genstande endnu ikke vedtaget.

112. Gerechtshof, Amsterdam, spurgte Domstolen, om fællesskabsretten og navnlig sjette direktiv under disse omstændigheder var til hinder for en national momslovgivning, som ikke hjemler mulighed for ved beregningen af den moms, der skal betales for omsætningen i forbindelse med salg af brugte genstande, at tage hensyn til den afgift, der fortsat indgår i prisen på goder, der er erhvervet fra private ikke-afgiftspligtige personer med henblik på videresalg.

113. Domstolen besvarede spørgsmålet med, at »Fællesskabets momsordning ... efter en helhedsbedømmelse [er] resultatet af en gradvis harmonisering af de nationale lovgivninger inden for rammerne af traktatens artikel 99 og 100.... [D]enne harmonisering [er], således som den er gennemført ved flere på hinanden følgende direktiver, og navnlig ved sjette direktiv, endnu ikke en fuldstændig harmonisering. Denne harmonisering har ganske vist bl.a. til formål at udelukke dobbelt afgiftsbelastning, idet det er et led i momssystemet, at der i hvert beskatningsled foretages fradrag af den afgift, der har belastet et tidligere omsætningsled. Som det fremgår af formuleringen af artikel 32 i sjette direktiv, er dette mål imidlertid ikke nået endnu, og det er i det fælles merværdiafgiftssystems nuværende udformning umuligt at hente det fornødne grundlag for definitionen af og fastsættelsen af gennemførelsesforanstaltninger til en fælles afgiftsordning, hvorved der kan undgås dobbelt afgiftsbelastning ved handel med brugte genstande« [52].

114. Det forhold, at medlemsstaterne i overgangsperioden kan opretholde afgiftsbestemmelser, som afviger fra det fælles merværdiafgiftssystems bestemmelser, kan således få uønskede virkninger, som vil vare ved, indtil denne periode slutter. Under alle omstændigheder berettiger det forhold, at der — som i nærværende sag — kan forekomme dobbeltbeskatning, ikke, at fællesskabsbestemmelserne fortolkes på en måde, som strider mod deres ordlyd og formål.

52 — Præmis 21-23.

## Forslag til afgørelse

115. Sammenfattende foreslår jeg Domstolen at besvare de spørgsmål, der er forelagt af Bundesfinanzhof, som følger:

»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 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 økonomiske virksomhed, som er forbundet med afgiftspligtige transaktioner, ikke vil blive udøvet.

2) Sjette direktivs artikel 4, stk. 3, litra a), skal fortolkes således, at det valg af afgiftspligt, som træffes i forbindelse med levering af en bygning eller en del af en bygning med tilhørende jord, skal omfatte den faste ejendom som helhed, omfattende bygningerne eller bygningsdelene med tilhørende jord, uden mulighed for adskillelse.«