FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT DÁMASO RUIZ-JARABO COLOMER

föredraget den 16 december 1999 *

1. Bundesfinanzhof (Tyskland) har i en begäran om förhandsavgörande ställt två frågor om tolkningen av rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund [1] (nedan kallat sjätte direktivet).

2. Den nationella domstolen önskar genom sin första fråga få veta huruvida rätten att dra av den mervärdesskatt som har betalats för vissa angivna etableringsinvesteringar gäller, när det redan vid den första fastställelsen av skatten är känt att den ekonomiska verksamheten, som skulle ge upphov till skattepliktiga transaktioner, inte kommer att bedrivas. Om frågan skall besvaras jakande önskar den nationella domstolen dessutom få veta huruvida valfriheten för beskattning vid tillhandahållande av byggnader eller delar därav och den mark på vilken de står kan begränsas till byggnaderna eller delar därav.

* Originalspråk: spanska.

1 — EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28. Lydelsen av dessa föreskrifter, som har ändrats vid flera tillfällen, ger F. Pérez Royo rätt när denne hävdar att "det knappast är en mindre otrevlig uppgift att studera mervärdesskatten än att betala den" (förord till Ramírez Gómez, S:s verk: *El Impuesto Sobre el Valor Añadido*, Civitas, Madrid, 1994).

I — Bakgrunden i målet vid den nationella domstolen

3. 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. I februari 1990 anmälde Brigitte Breitsohl en rörelse avseende "försäljning och reparation av motorfordon", och hon förvärvade för 62 670 DEM, med befrielse från mervärdesskatt, en obebyggd fastighet som skulle användas som driftställe för verksamheten. I april 1990 uppdrog hon åt ett byggnadsföretag att uppföra en bilverkstad på fastigheten. I mitten av maj 1990 var schaktningen avslutad, grunden lagd och bottenplattan delvis färdigställd. Kostnaden för dessa arbeten uppgick till 173 655,50 DEM.

4. Arbetenas sammanlagda kostnad hade under planeringsstadiet uppskattats till 1 400 000 DEM. När det visade sig att denna kostnaden skulle öka med 230 000 DEM, vägrade banken som finansierade byggnaden att stå för denna merkostnad. På grund av osäkerheten vad gällde den finansiella situationen avbröt byggnadsföretaget arbetena i slutet av maj 1990.

5. Eftersom Brigitte Breitsohl ansåg att hon inte längre var i stånd att avsluta byggnadsarbetena på fastigheten och att inleda sin verksamhet, åtog hon sig i november 1990 att betala sammanlagt 100 000 DEM till byggnadsföretaget för dess arbete och att överlåta de redan uppförda anläggningarna till tredje man för 50 000 DEM (43 859,65 DEM jämte 6 140,35 DEM i mervärdesskatt). I december 1990 överlät Brigitte Breitsohl fastigheten till samma person för 61 905 DEM, utan att ange mervärdesskatt.

6. I sin årliga mervärdesskattedeklaration för år 1990 uppgav Brigitte Breitsohl försäljningen av delarna av byggnaden som skattepliktig transaktion, varvid 43 859 DEM utgjorde 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. [2] Brigitte Breitsohl hade inte angett dessa avdrag i de preliminära skattedeklarationerna.

7. I sitt beskattningsbeslut för år 1990 godtog Finanzamt Goslar endast ett avdrag på 95,20 DEM med motiveringen att tjänsterna avsåg en skattefri överlåtelse av en fastighet. Mervärdesskatten fastställdes till 6 045 DEM. [3]

8. Finanzamt ansåg, vid avgörandet av det överklagande som Brigitte Breitsohl hade gett in mot detta beskattningsbeslut, att hon 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 som klart hade uppgivits i den faktura som hade utfärdats till förvärvaren av de uppförda anläggningarna.

9. Brigitte Breitsohl väckte talan mot detta beslut vid Finanzgericht, som till övervägande del biföll talan. Med hänvisning till EG-domstolens dom i målet Inzo [4] 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 kunde avstå från undantaget från skatteplikt för tillhandahållandet av företagets fastighet på så sätt att hon begränsade avståendet till den del som avsåg de uppförda anläggningarna (schaktningen, grunden och bottenplattan). Skatteavdraget skulle endast vägras i fråga om de kostnader i fakturan för notarius publicus som avsåg fastighetens försäljning.

2 — Skillnaden (så när som på några pfennig) mellan de avdragsgilla beloppen och mervärdesskatten på försäljningspriset för delarna av byggnaden.

3 — Skillnaden (så när som på några pfennig) mellan de avdragsgilla belopp som hade godtagits och mervärdesskatten på försäljningspriset för delarna av byggnaden.

4 — Dom av den 29 februari 1996 i mål C-110/94 (REG 1996, s. I-857).

10. Finanzamt överklagade avgörandet från Finanzgericht genom att väcka talan om revision vid Bundesfinanzhof, i vars förfarande de aktuella tolkningsfrågorna har uppkommit. I sin ansökan gjorde Finanzamt gällande att 1980 års Umsatzsteuergesetz (lag om omsättningsskatt, nedan kallad UStG) hade överträtts. Enligt Finanzamt följer det av UStG att ett avstående från undantaget från skatteplikt för tillhandahållande av fastigheten inte kan begränsas till att endast avse byggnaderna. Enligt Finanzamt följer samma tolkning av artikel 13 B g i sjätte direktivet.

II — Tolkningsfrågorna

11. Eftersom Bundesfinanzhof är osäker på hur de bestämmelser i sjätte direktivet som är tillämpliga i det där anhängiga målet skall tolkas, har den beslutat 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?"

III — De yttranden som har ingetts i målet om förhandsavgörande

12. I detta mål har den tyska och den grekiska regeringen samt kommissionen gett in skriftliga yttranden inom den frist som för detta ändamål föreskrivs i artikel 20 i EG-stadgan för domstolen.

IV — Den första tolkningsfrågan

A — *Gemenskapsrättsliga bestämmelser*

13. I artikel 2 i sjätte direktivet föreskrivs följande:

"Mervärdesskatt skall betalas för

1. leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium av en skattskyldig person i denna egenskap,

2. införsel av varor."

14. Artikel 4, vari det anges vilka personer som skall anses som skattskyldiga i mervärdesskattehänseende, har följande lydelse:

"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..."

15. 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.

..." [5].

B — *Nationell lagstiftning*

16. I 2 § första stycket i 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."

17. I 15 § första stycket UStG föreskrivs följande:

"En näringsidkare får dra av

1. 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...."

C — *Kort redogörelse för rättspraxis*

18. I domstolens rättspraxis angående avdragsrätten har vid flera tillfällen bekräftats att det föreligger en rätt att dra av mervärdesskatt på förberedande handlingar som har utförts i syfte att bedriva ekonomisk verksamhet som är skattepliktig.

5 — Artikel 17 i sjätte direktivet enligt den lydelse som var i kraft vid tidpunkten för omständigheterna i detta mål. Punkt 2 har senare ändrats genom artikel 1.22 i rådets direktiv 91/680/EEG av den 16 december 1991 med tillägg till det gemensamma systemet för mervärdesskatt och med ändring av direktiv 77/388/EEG med sikte på avskaffandet av fiskala gränser (EGT L 376, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 2 s. 33) och genom artikel 1.10 i rådets direktiv 95/7/EG av den 10 april 1995 om ändring av direktiv 77/388/EEG och om införande av nya förenklingsåtgärder avseende mervärdesskatt — tillämpningsområde för vissa undantag från beskattning och praktiska åtgärder för genomförandet (EGT L 102, s. 18).

19. I domen i målet Rompelman [6] fick domstolen frågan huruvida en person som hade förvärvat en framtida äganderätt till affärslokaler under uppförande, med den uttalade avsikten att hyra ut nämnda lokaler och att tillhandahålla leveranser och tjänster som var mervärdesskattepliktiga, i det förberedande skedet handlade i egenskap av skattskyldig med rätt att dra av skatten.

20. Domstolen förklarade att avdragssystemet syftar till att helt befria företagaren från belastningen av den mervärdesskatt som han är skyldig att betala eller har betalat inom ramen för sin ekonomiska verksamhet. Det gemensamma systemet för mervärdesskatt säkerställer följaktligen att all ekonomisk verksamhet beskattas på ett fullständigt neutralt sätt, oberoende av verksamhetens mål eller resultat, förutsatt att verksamheten i sig själv är föremål för mervärdesskatt. Domstolen ansåg dessutom att sådan ekonomisk verksamhet som avses i artikel 4.1 kan bestå av flera på varandra följande handlingar och att förberedande verksamhet, såsom anskaffning av för driften erforderliga medel och därmed sammanhängande fastighetsförvärv, är att betrakta som ekonomisk verksamhet. Varje annan tolkning av artikel 4 i direktivet skulle dessutom strida mot principen om mervärdesskattens neutralitet, eftersom det skulle medföra att de ekonomiska aktörerna 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 fastighet tas i bruk och investeringsutgifter som uppkommer därefter. [7]

21. Inom ramen för en talan om fördragsbrott [8] flera år senare underströk domstolen på nytt avdragsrättens betydelse genom att anföra att "det, i avsaknad av bestämmelser som tillåter medlemsstaterna att begränsa de skattskyldigas avdragsrätt, måste vara möjligt att omedelbart utöva denna rätt för hela beloppet av den skatt som hänför sig till ingående transaktioner. Sådana begränsningar av avdragsrätten påverkar skattebördans nivå och måste tillämpas på ett likartat sätt i samtliga medlemsstater. Undantag är följaktligen tillåtna bara i de fall som uttryckligen anges i direktivet." [9]

22. Redan år 1991 preciserade domstolen [10] att "[e]nligt artikel 17.1 i sjätte direktivet, som har rubriken 'Avdragsrättens inträde och räckvidd', inträder avdragsrätten för mervärdesskatt samtidigt som skattskyldigheten för avdragsbeloppet. Följaktligen kan endast den egenskap i vilken en privatperson uppträder vid den tidpunkten avgöra om avdragsrätt föreligger. Det framgår av artikel 17.2 att i den mån den skattskyldiga personen, när han uppträder som sådan, använder varorna i samband med sina skattepliktiga transaktioner, skall han ha rätt att dra av för den mervärdesskatt som skall betalas eller har betalats för dessa varor". Domstolen tillade

6 — Dom av den 14 februari 1985 i mål 268/83 (REG 1985, s. 655; svensk specialutgåva, volym 8, s. 83).

7 — Punkterna 19, 22 och 23.

8 — Dom av den 21 september 1988 i mål 50/87, kommissionen mot Frankrike (REG 1988, s. 4797; svensk specialutgåva, volym 9, s. 599).

9 — Punkterna 16 och 17.

10 — Dom av den 11 juli 1991 i mål C-97/90, Lennartz (REG 1991, s. I-3795; svensk specialutgåva, volym 11, s. 299).

att "[f]öljaktligen är det en skattskyldig persons förvärv av varor, när han uppträder i egenskap av skattskyldig, som bestämmer när mervärdesskattesystemet och därmed också avdragsbestämmelserna skall tillämpas. Det bruk som görs av varorna, eller som planeras för dessa, bestämmer endast omfattningen av det ursprungliga avdrag som den skattskyldiga personen enligt artikel 17 har rätt till samt omfattningen av eventuella jämkningar under påföljande perioder." [11]

23. I målet Inzo, [12] vars räckvidd skall klargöras i förevarande mål, fick domstolen frågan huruvida den lösning som den hade antagit i domen i målet Rompelman gällde i de fall där den planerade ekonomiska verksamheten, för vilken det hade uppkommit investeringsutgifter, inte genomfördes.

24. Domstolen ansåg att dessa investeringsutgifter skulle anses hänförliga till "ekonomisk verksamhet" i den mening som avses i sjätte direktivet, varvid den uttalade att om skatteförvaltningen har ansett att ett bolag som har förklarat att det har för avsikt att påbörja ekonomisk verksamhet som omfattar skattepliktiga transaktioner är skyldigt att betala mervärdesskatt, kan genomförandet av en lönsamhetsstudie avseende den planerade verksamheten hänföras till ekonomisk verksamhet i den mening som avses i artikel 4 i direktivet. Domstolen tillade att den mervärdesskatt som hade betalats för nämnda studie i princip kunde dras av i enlighet med artikel 17 i sjätte direktivet, även om det med hänsyn till utfallet av denna studie senare har beslutats att den egentliga verksamheten inte skall påbörjas och att bolaget skall försättas i likvidation, vilket medfört att den planerade verksamheten aldrig givit upphov till transaktioner som varit föremål för beskattning. [13]

25. I domen grundades denna slutsats på följande två principer: [14]

a) Rättssäkerhetsprincipen, enligt vilken de skattskyldigas rättigheter och skyldigheter inte kan vara beroende av faktiska omständigheter, förhållanden eller händelser som har inträtt efter skatteförvaltningens fastställelse. Härav följer att när skatteförvaltningen på grundval av lämnade uppgifter har fastställt att ett visst företag är skattskyldigt till mervärdesskatt är en retroaktivt verkande omprövning av detta ställningstagande, som har sin grund i senare inträffade eller uteblivna omständigheter, i princip utesluten.

b) Principen att beskattningen av mervärdet skall påverka företagets avgiftsbörda på ett neutralt sätt. Om direktivet tolkades på annat sätt, skulle det enligt domstolen finnas risk för att skatteförvaltningens handläggning av liknande investeringsverksamhet gav upphov till obefogade skillnader i behandlingen av företag som redan

11 — Punkterna 8 och 15.
12 — Domen i det ovan i fotnot 4 nämnda målet Inzo.
13 — Punkterna 18—20.
14 — Punkterna 21 och 22.

sysslar med skattepliktiga transaktioner och företag som genom investeringar söker påbörja verksamhet som kommer att ge upphov till skattepliktiga transaktioner. Då avdragen endast kan godkännas i de fall där sådana investeringar leder till skattepliktiga transaktioner, skulle dessutom godtyckliga skillnader uppkomma mellan företag i den senare gruppen.

26. Domstolen tillade att den som ansöker om avdrag för mervärdesskatt har att visa att villkoren för rätt till avdrag är uppfyllda och att bestämmelserna i artikel 4 inte hindrar att skatteförvaltningen kräver att sökanden styrker sin uppgift att denne avser att påbörja sådan ekonomisk verksamhet som ger upphov till skattepliktiga transaktioner. [15]

27. Domstolen kom fram till samma tolkning i domen i målet Ghent Coal Terminal. [16] Domstolen förklarade däri att artikel 17 i direktivet skall tolkas så att den medger att en person såsom skattskyldig drar av den mervärdesskatt som han är skyldig för varor som har levererats till honom eller för tjänster som har tillhandahållits honom för uppförande av anläggningar, vilka var avsedda att användas i samband med skattepliktiga transaktioner. Avdragsrätten består om den skattskyldige, på grund av orsaker som han inte kunde råda över, inte har kunnat använda sig av nämnda varor eller tjänster för att utföra skattepliktiga transaktioner. I förekommande fall kan tillhandahållande av en anläggningstillgång under jämkningsperioden föranleda jämkning av avdraget i enlighet med villkoren i artikel 20.3 i direktivet. [17]

D — *Yttranden av de parter som har inställt sig*

28. Den tyska och den grekiska regeringen anser att de principer som domstolen har utvecklat i domen i målet Inzo inte är tillämpliga i förevarande fall. Enligt deras mening grundas nämnda dom på principen att rättssäkerheten utgör hinder för att skattebetalarnas rättigheter och skyldigheter blir beroende av omständigheter som har inträffat efter det att skatteförvaltningen tillerkänt dem egenskapen av skattskyldiga personer. Till skillnad från domen i målet Inzo hade skatteförvaltningen i förevarande mål emellertid inte tillerkänt Brigitte Breitsohl egenskapen av skattskyldig person, när hon ingav sin mervärdesskattedeklaration. Hon kan följaktligen inte åberopa skyddet för berättigade förväntningar på att kunna få dra av skatten.

29. Enligt de två regeringarna har i detta fall inte heller principen om mervärdesskattens neutralitet åsidosatts, eftersom Brigitte Breitsohl inte har bedrivit någon ekonomisk verksamhet som är mervärdesskattepliktig — en förutsättning för att nämnda

15 — Punkt 23.

16 — Dom av den 15 januari 1998 i mål C-37/95 (REG 1998, s. I-1).

17 — Punkt 24.

princip skall kunna tillämpas — eftersom hon inte har tillerkänts egenskapen av skattskyldig person. Den tyska regeringen har dessutom framhållit risken för missbruk, vilket kan bli följden om en annan tolkning än den som den har föreslagit väljs.

30. Kommissionen har dragit en rakt motsatt slutsats. Efter att ha påpekat att det, i enlighet med de lämnade uppgifterna, skall anses som att det i detta fall inte har förekommit vare sig missbruk eller bedrägeri, har kommissionen hävdat att det av artikel 4.1 i sjätte direktivet följer att den omständigheten att någon förvärvar egenskapen av skattskyldig person inte är beroende av att skatteförvaltningen avger en förklaring om detta.

31. Enligt kommissionen uppkommer egenskapen av skattskyldig person i kraft av själva lagen *(ipso iure)* till följd av att det bedrivs ekonomisk verksamhet. Även om det skede då verksamheten faktiskt bedrivs inte nås utan verksamheten alltjämt befinner sig i det förberedande skedet, är det avgörande kriteriet enligt domen i målet Inzo att det i det förberedande skedet finns en avsikt att inleda det skede då verksamheten faktiskt bedrivs och följaktligen att bedriva verksamhet som är skattepliktig. Kommissionen har hävdat att denna avsikt inte omedelbart behöver uppges för skatteförvaltningen utan den kan, såsom i detta fall, komma till uttryck underförstått genom de investeringsutgifter som ett visst företag har.

E — *Svaret på den första tolkningsfrågan*

32. För att kunna besvara den första tolkningsfrågan är det nödvändigt att hänvisa till det harmoniserade begreppet [18] "skattskyldig person" vad gäller mervärdesskatt.

33. Såsom jag redan har angett skall med skattskyldig person vad gäller mervärdesskatt avses varje person som självständigt bedriver ekonomisk verksamhet som består i att tillhandahålla varor eller tjänster. Däremot föreskrivs varken i denna artikel eller i någon annan bestämmelse i sjätte direktivet att egenskapen av skattskyldig person är beroende av ytterligare formkrav, såsom att skatteförvaltningen formellt har tillerkänt den berörde denna egenskap.

34. På detta sätt fastställs genom direktivet ett direkt samband mellan begreppen skattepliktig transaktion och skattskyldig person. Tidpunkten då den skattepliktiga transaktionen genomförs definieras just som tidpunkten då denna transaktion och den skattskyldiga personen framträder i det

18 — Begreppen skattepliktig transaktion, skattskyldig person, skattskyldighetens inträde och uttag av skatt samt beskattningsunderlag för mervärdesskatt, som i enlighet med vad domstolen har påpekat i dom av den 5 maj 1982 i mål 15/81, Schul (REG 1982, s. 1409; svensk specialutgåva, volym 6, s. 369), har harmoniserats genom sjätte direktivet, skall i medlemsstaterna tolkas enhetligt.

skatterättsliga sammanhanget, vilket dessutom är den tidpunkt då hela mervärdesskattesystemet sätts i gång. [19]

35. Vad särskilt avser de investeringsutgifter som har uppkommit i syfte att inleda ekonomisk verksamhet som är mervärdesskattepliktig, skall det, i enlighet med domarna i målen Rompelman, Inzo och Ghent Coal Terminal, anses att företagaren förvärvar egenskapen av skattskyldig person och följaktligen avdragsrätten samtidigt som dess leverantörer tillhandahåller varorna eller tjänsterna, oavsett om den planerade ekonomiska verksamheten aldrig någonsin kommer att bedrivas. I sådana fall är det enda villkor som den berörde skall uppfylla att han verkligen hade för avsikt att bedriva ekonomisk verksamhet som är mervärdesskattepliktig.

36. Det är inte på domstolen utan på de nationella skattemyndigheterna och, i förekommande fall, rättsliga instanserna som det ankommer att avgöra huruvida den berörde verkligen har för avsikt att bedriva ekonomisk verksamhet som är mervärdesskattepliktig.

37. I detta mål kan man av uppgifterna i beslutet om hänskjutande emellertid dra slutsatsen att Brigitte Breitsohl faktiskt hade för avsikt att bedriva verksamhet avseende reparation och försäljning av fordon, en verksamhet som utan tvivel är mervärdesskattepliktig. Till följd av flera finansiella motgångar som Brigitte Breitsohl inte kunde råda över tvingades hon senare att överge nämnda verksamhet och överlåta de redan utförda arbetena, för vilka hon hade betalat mervärdesskatt, till tredje man. Av det ovan anförda följer att Brigitte Breitsohl vid nämnda överlåtelse redan hade förvärvat egenskapen av skattskyldig person vad gäller mervärdesskatt, även om skatteförvaltningen formellt inte hade tillerkänt henne denna egenskap.

38. Har Brigitte Breitsohl rätt att dra av den mervärdesskatt som har betalats? [20]

39. Såsom jag redan har angett följer det av artikel 17 i sjätte direktivet att den i mervärdesskattesystemet grundläggande avdragsrätten uppkommer omedelbart [21]

19 — I doktrinen hänvisas i denna fråga ofta till sambandet mellan den skattepliktiga transaktionen och den skattskyldiga personen. Således skriver Sainz de Bujanda att "den skattskyldiga personen är den som förpliktar sig som gäldenär vad gäller den skattskyldighet som uppkommer till följd av att personen har genomfört en skattepliktig transaktion" (Sainz de Bujanda F., *Notas de Derecho financiero*, del I, volym 2, Publicaciones de la Facultad de Derecho de Madrid, Madrid, 1967, s. 608, citerad av Menéndez Moreno A., *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 — Här bortser jag från frågeställningen huruvida det är möjligt för henne att välja beskattningsalternativet genom att skilja på delar av byggnaden och marken, vilken är föremål för den andra tolkningsfrågan.

21 — Förutsatt att den berörde uppfyller vissa bestämda krav, särskilt 1) att han är en skattskyldig person 2) att han har tillhandahållits varorna eller tjänsterna mot ersättning i egenskap av skattskyldig person, 3) att han har iakttagit formkraven i artikel 18 i sjätte direktivet och i den nationella lagstiftning som grundas på artikel 22.8 i direktivet (se i detta avseende dom av den 14 juli 1988 i de förenade målen 123/87 och 330/87, Jeunehomme och EGI, REG 1988, s. 4517, av den 24 oktober 1996 i mål C-217/94, Eismann, REG 1996, s. I-5287 och av den 5 december 1996 i mål C-85/95, Reisdorf, REG 1996, s. I-6257. Se, beträffande medlemsstaternas skyldighet att iaktta proportionalitetsprincipen när de fastställer sådana formkrav, dom av den 18 december 1997 i de förenade målen C-286/94, C-340/95, C-401/95, C-47/96, Molenheide m.fl., REG 1997, s. I-7281, samt det förslag till avgörande som generaladvokaten Saggio föredrog den 7 oktober 1999 i de förenade målen C-110/98—C-147/98, Gabalfrisa m.fl., REG 2000, s. I-1579, punkterna 32 och 33).

vid den tidpunkt då den avdragsgilla skatten kan tas ut, det vill säga när varorna eller tjänsterna tillhandahålls enligt artikel 10.2 i sjätte direktivet.

40. Det skall framför allt påpekas att man av beslutet om hänskjutande inte kan dra slutsatsen att Brigitte Breitsohl inte skulle ha uppfyllt något av de väsentliga formkraven, vilket annars — om formkraven inte är uppfyllda — kan leda till att avdragsrätten går förlorad.

41. Såsom kommissionen riktigt har hävdat gav artikel 18 i UStG[22] Brigitte Breitsohl rätt att omedelbart göra gällande avdragsrätten i en av sina månatliga deklarationer. Om hon hade handlat på detta sätt skulle skatteförvaltningen ha tvingats erkänna hennes egenskap av skattskyldig person och godta avdragen i fråga.

42. Brigitte Breitsohl utnyttjade emellertid inte sin avdragsrätt förrän vid den årliga självdeklarationen, då skatteförvaltningen redan kände till att den planerade ekonomiska verksamheten inte kunde genomföras. Detta förändrar inte på något sätt den tidigare analysen. Brigitte Breitsohl är skattskyldig till mervärdesskatt och hon kunde, i enlighet med de nationella föreskrifter som var tillämpliga, välja att utnyttja sin avdragsrätt i slutet av året, vilket hon också gjorde.

22 — I denna artikel fastställs det skatterättsliga förvaltningsförfarande som är tillämpligt vad gäller mervärdesskatt.

43. Jag anser, mot bakgrund av det ovan anförda, att Brigitte Breitsohl hade rätt att dra av de belopp som hade betalats för de varor och tjänster som hon mottog och att hon bibehöll denna rätt när hon gav in sin årliga självdeklaration, även om hon vid denna tidpunkt redan hade vetskap om att den planerade ekonomiska verksamheten inte skulle komma att bedrivas.

44. Denna slutsats överensstämmer med de principer som domstolen har utvecklat i domen i målet Inzo.

45. Den tyska regeringen har grundat en stor del av sitt resonemang på att rättssäkerhetsprincipen, som domstolen hänvisade till i domen i målet Inzo, inte är relevant för att kunna avgöra förevarande mål, eftersom skatteförvaltningen i detta fall inte vid något tillfälle har tillerkänt Brigitte Breitsohl egenskapen av skattskyldig person.

46. Den tyska regeringen har däremot nästan inte alls hänvisat till den andra princip som domstolen lade till grund i domen i målet Inzo, det vill säga principen om mervärdesskattens neutralitet.[23] Domstolen fastslog i domen i målet Inzo att denna princip innebär förbud mot obefo-

23 — Den tyska regeringen har endast hävdat att Brigitte Breitsohl inte förvärvade egenskapen av skattskyldig person, eftersom skatteförvaltningen inte hade tillerkänt henne denna egenskap, och att hon därför inte kunde bedriva ekonomisk verksamhet som var skattepliktig, varför principen om mervärdesskattens neutralitet inte är tillämplig.

gade skillnader i behandlingen av företag som redan sysslar med skattepliktiga transaktioner och företag som genom investeringar söker påbörja verksamhet som kommer att ge upphov till skattepliktiga transaktioner. Då avdragen endast kan godkännas i de fall där sådana investeringar leder till skattepliktiga transaktioner, skulle dessutom godtyckliga skillnader uppkomma mellan företag i den senare gruppen.

47. Enligt min mening kan man *a fortiori* anse att denna princip innebär förbud mot att diskriminera företag i den senare gruppen beroende på när de har begärt att få dra av skatten — innan eller efter det att det har framkommit att den planerade ekonomiska verksamheten faktiskt inte kommer att bedrivas — eller beroende på huruvida skatteförvaltningen i fråga, efter det att de har gjort gällande avdragsrätten, har tillerkänt dem egenskapen av skattskyldiga personer eller inte.

48. Eftersom neutralitetsprincipen är en av mervärdesskattesystemets grundläggande delar, kan man inte godta en lösning som strider mot principens krav och som inte har ett uttryckligt stöd i bestämmelserna i gemenskapsrätten.

49. För att kunna komplettera denna analys är det nödvändigt att undersöka den tyska regeringens påstående att ett annat svar på den första tolkningsfrågan än det som den har föreslagit direkt skulle uppmuntra till missbruk, eftersom varje slutlig konsument som förvärvar anläggningstillgångar (exempelvis mark eller en bil) skulle kunna göra gällande egenskapen av skattskyldig person med avdragsrätt genom att förklara att han har för avsikt att inleda ekonomisk verksamhet. Skatteförvaltningen skulle i detta fall, enligt den tyska regeringen, uttala sig på grundval av en rent subjektiv avsiktsförklaring och inte på grundval av faktiska uppgifter som kan kontrolleras objektivt.

50. Även om jag genast delar den tyska regeringens farhågor beträffande risken för skattebedrägeri, saknar medlemsstaterna emellertid inte medel för att förhindra och bekämpa nämnda bedrägeri. Jag anser det härvid vara lämpligt att först erinra om att det i artiklarna 18 och 22 i sjätte direktivet fastställs en rad formkrav — deklarationer, fakturor, räkenskapshandlingar — som de skattskyldiga skall uppfylla och som kan förstärkas genom tilläggsbestämmelser som medlemsstaterna anser vara nödvändiga för att säkerställa en riktig skatteuppbörd och för att förebygga bedrägeri.[24] För det andra förfogar medlemsstaterna över ett stort utrymme för skönsmässig bedömning för att i det konkreta fallet kunna fastställa den berördes verkliga avsikt. Slutligen kan

24 — Av artikel 22.8, i dess lydelse enligt artikel 28h, som lagts till genom direktiv 91/680, nämnt ovan i fotnot 5, framgår att medlemsstaterna kan införa andra skyldigheter som de anser vara nödvändiga för en riktig uppbörd av skatten och för förebyggande av bedrägeri, med förbehåll för kravet på likabehandling av inhemska transaktioner och transaktioner som genomförs mellan medlemsstater av skattskyldiga personer och på villkor att dessa skyldigheter i handeln mellan medlemsstater inte leder till formaliteter i samband med gränspassage.

skatteförvaltningen, i fall av bedrägeri eller missbruk, återkalla personens egenskap av skattskyldig och ändra den preliminära fastställelsen av skatten.[25]

51. Mot bakgrund av det ovan anförda anser jag att den första tolkningsfrågan skall 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.

V — Den andra tolkningsfrågan

A — *Gemenskapsrättsliga bestämmelser*

52. Artikel 28.3 i sjätte direktivet har följande lydelse:

"Under den övergångsperiod som avses i punkt 4[26] 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,

..."

53. Punkt 16 i bilaga F omfattar "[t]illhandahållande av sådana byggnader och sådan mark som avses i artikel 4.3".

25 — Således fastslog domstolen i domen i det ovan i fotnot 16 nämnda målet Ghent Coal Terminal att "i fall av bedrägeri eller undandragande, där en näringsidkare under förevändande av att vilja utveckla viss ekonomisk verksamhet i verkligheten försöker föra över tillgångar som kan omfattas av avdragsrätten till de egna privata tillgångarna, kan skattemyndigheten retroaktivt kräva återbetalning av de belopp för vilka avdrag har medgivits med hänvisning till att avdrag har beviljats på grundval av vilseledande uppgifter" (punkt 21). Denna möjlighet föreskrivs i tysk rätt i 164 § Abgabenordnung (skattelagen), enligt vilken skatten fastställs med förbehåll för en senare kontroll, varigenom den skattskyldige underrättas om att den preliminära fastställelsen av skatten senare kan ändras.

26 — Övergångsperioden fastställdes först till fem år från och med den 1 januari 1978. Den skall emellertid anses ha förlängts tills vidare, eftersom rådet ännu inte har fattat något beslut om ett eventuellt upphävande av dessa undantag.

54. I artikel 4.3 i sjätte direktivet föreskrivs följande:

"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."

55. I punkt 1 i bilaga G till sjätte direktivet:

"1. Den valmöjlighet som avses i artikel 28.1 c får beviljas under följande omständigheter:

...

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

Medlemsstaterna som tillfälligt bibehåller rätten att undanta sådan verksamhet får medge skattskyldiga personer rätten att välja beskattning."

56. Slutligen föreskrivs i punkt 3 i artikel 20, en artikel som avser jämkning av avdrag, följande:

"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.

I det senare fallet kan medlemsstaterna emellertid avstå från kravet på jämkning i den mån kunden är en skattskyldig person som använder anläggningstillgångarna i fråga uteslutande för transaktioner för vilka mervärdesskatten är avdragsgill.'

..."

B — *Nationell lagstiftning*

57. 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 Grunderwerbsteuergesetz (lag om skatt på förvärv av fast egendom..."

58. I 9 § UStG preciseras emellertid följande:

"1. 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."

C — *Yttranden av de parter som har inställt sig*

59. Den tyska regeringen har för det första påpekat 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.

60. Den tyska regeringen anser att frågan huruvida den skattskyldige kan utöva sin rätt till valfrihet genom att skilja på tillhandahållande av byggnaden och tillhandahållande av marken 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. Artikel 13 C i sjätte direktivet utgör därför 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.

61. Kommissionen har för sin del påpekat att det undantag från skatteplikt som medges i tysk rätt inte grundas på artikel 13 B g i sjätte direktivet utan på artikel 28.3 b, jämförd med punkt 16 i bilaga F och med artikel 4.3, och att rätten till valfrihet inte grundas på artikel 13 C utan på artikel 28.3 c, jämförd med punkt 1 b i bilaga G till sjätte direktivet. Kommissionen har av dessa bestämmelser dragit slutsatsen att undantag från skatteplikt vid tillhandahållande av byggnader eller delar därav och den mark på vilka de står endast kan komma i fråga för hela fastigheten. Detsamma gäller beträffande rätten till valfrihet i fråga om beskattning.

D — *Svaret på den andra tolkningsfrågan*

62. Jag är ense med kommissionen om att det undantag från skatteplikt som medges enligt tysk rätt inte grundas på artikel 13 B g i sjätte direktivet. Av denna bestämmelse framgår nämligen följande: "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...."

63. Såsom jag tidigare har angett avser artikel 4.3 a emellertid "[t]illhandahållande *före första inflyttning* av byggnader eller delar av byggnader och den mark de står på".[27]

64. I detta mål tillhandahölls delarna av byggnaden före den första inflyttningen. Detta innebär att undantag från skatteplikt och rätt till valfrihet endast kan grundas på artikel 28.3 b, jämförd med bilaga F punkt 16 och med artikel 4.3, såsom den nationella domstolen riktigt har påpekat

27 — Min markering.

och till skillnad från vad den tyska regeringen har anfört i sitt yttrande.

65. Efter att detta har klarlagts kommer jag nu att ta itu med den fråga som har ställts.

66. Bundesfinanzhof har i sitt beslut om hänskjutande påpekat att de tyska föreskrifterna skall tolkas på så sätt att undantaget från skatteplikt eller, i förekommande fall, rätten att välja att beskattning skall ske, skall omfatta hela fastigheten, vilken omfattar byggnaden eller delar därav och den mark på vilken den står. Bundesfinanzhof har därtill anfört att denna tolkning fram till i dag endast har bekräftats i dess rättspraxis. Den begär inte desto mindre att domstolen skall förklara huruvida de, på detta sätt tolkade, tyska föreskrifterna är förenliga med sjätte direktivet.

67. Analysen bör inledas med en tolkning av det juridiska uttrycket "[t]illhandahållande före första inflyttning av byggnader eller delar av byggnader och den mark de står på", som förekommer i artikel 4.3 a.

68. Det skall först av allt understrykas att nämnda juridiska uttryck, med förbehåll för den möjlighet som medlemsstaterna har enligt artikel 4.3 a andra meningen i sjätte direktivet[28] att definiera uttrycket "den mark de står på", skall tolkas på ett enhetligt sätt i alla medlemsstater. I annat fall kommer inte direktivets syfte att "på ett enhetligt sätt bestämma en beräkningsgrund för mervärdesskatten enligt gemenskapens regler" att uppnås.[29]

69. Domstolen har vid två tillfällen godtagit att en fastighet uppdelas i mevärdesskattehänseende. Enligt min uppfattning ger ingen av dessa två domar något svar på förevarande tolkningsfråga.

70. För det första har den tyska regeringen, kommissionen och den nationella domstolen själva hänvisat till domen i målet Armbrecht.[30]

71. I detta mål fick domstolen frågan om en skattskyldig, som säljer en fastighet som han har använt både för rörelseändamål och för privata ändamål och som vid sitt förvärv avstår från det undantag från skyldigheten att betala mervärdesskatt som han annars skulle ha rätt till med stöd av artikel 13 B g i sjätte direktivet, är

28 — Enligt kommissionen har Tyskland inte använt sig av denna möjlighet.

29 — Se dom av den 14 maj 1985 i mål 139/84, Van Dijk's Boekhuis (REG 1985, s. 1405), punkt 19.

30 — Dom av den 4 oktober 1995 i mål C-291/92 (REG 1995, s. I-2775).

skyldig att betala skatten på den del av köpeskillingen som motsvarar de delar av fastigheten som används för privata ändamål.

72. Den tyska regeringen underströk i det yttrande som den gav in i målet Armbrecht att fastigheten enligt tysk rätt utgjorde en enda tillgång och att den var inskriven som sådan i fastighetsregistret. Den drog följaktligen slutsatsen att fastigheten skulle anses som en enda tillgång vid tillämpningen av direktivet.

73. Som svar på redogörelsen för denna åsikt anförde domstolen följande:

"Förvisso bestäms omfattningen av de överförda rättigheterna inte i artikel 5.1 i direktivet, utan i enlighet med den nationella rätt som är tillämplig.... direktivets syfte, det vill säga att skapa ett gemensamt system för mervärdesskatt grundat på en enhetlig definition av vad som är en skattepliktig transaktion, skulle [emellertid] motverkas om frågan om det förelåg en leverans av varor, vilket är ett av de tre slag av transaktioner som är skattepliktiga, vore beroende av villkor som skiftade från en medlemsstat till en annan.... Av detta följer att svaret på frågan, vilken inte avser den civilrättsliga bedömningen av leveransen, utan huruvida skatteplikt föreligger, inte står att finna i den nationella rätt som är tillämplig på tvisten inför den nationella domstolen." [31]

74. I detta avseende utgör domen i målet Armbrecht en rättspraxis som är klart tillämplig i förevarande mål. Att Bundesfinanzhof har påpekat att det av tysk rätt (artiklarna 93 och 94 i civillagen) följer att en byggnad och den mark som den står på är oskiljaktiga och inte kan omfattas av särskilda rättigheter innebär inte att byggnaden och marken i mervärdesskattehänseende inte kan behandlas olika, givetvis under förutsättning att det för att sjätte direktivet skall tillämpas korrekt inte krävs att de behandlas var för sig.

75. För att återgå till domen i målet Armbrecht ansåg domstolen att det var förenligt med gemenskapsrätten att den skattskyldige uteslutande skulle betala skatt för den del av fastigheten som användes för yrkesmässiga ändamål, eftersom försäljningen av den del som användes för privata ändamål inte omfattas av sjätte direktivets tillämpningsområde.

76. Domstolen klargjorde att "... fördelningen mellan den del som används i den yrkesmässiga verksamheten och den del som endast används privat [skall] ske på grundval av proportionerna mellan användningen i yrkesmässig verksamhet och användningen privat under det år då fastigheten förvärvas och inte på grundval av den fysiska indelningen. Dessutom

31 — Punkterna 13 och 14.

måste den skattskyldige under hela den tid som han innehar varan i fråga visa att han har för avsikt att behålla en del i sin privata förmögenhet." [32]

77. Det råder knappast något tvivel om att situationen i förevarande fall är annorlunda.

78. Den av Brigitte Breitsohl överlåtna fastigheten, som bestod av delar av en byggnad och den mark som den stod på, användes hela tiden för rörelseändamål. Det förekom följaktligen ingen privat användning som kan motivera en proportionell uppdelning i den mening som avses i domen i målet Armbrecht. Överlåtelsen av såväl marken som delar av byggnaden genomfördes av en skattskyldig person som handlade i denna egenskap.

79. Det andra tillfälle då domstolen ansåg att det var nödvändigt att i mervärdesskattehänseende behandla de delar som en fastighet bestod av på olika sätt var i samband med domen i målet De Jong. [33]

80. I detta mål fick domstolen frågan om en skattskyldig — närmare bestämt en byggnadsentreprenör — som förvärvar mark i det enda syftet att använda den för privata ändamål och som i sin näringsverksamhet uppför ett bostadshus för sitt eget bruk, skall anses ta ut mark i rörelsen för sitt eget privata bruk i enlighet med artikel 5.6 i sjätte direktivet.

81. Den nederländska regeringen gjorde gällande att den omständigheten att man på en mark uppförde ett bostadshus som ställdes till företagets förfogande för detta ändamål, med avseende på omsättningsskatt, gav upphov till en ny fast egendom som utgjordes av byggnaden och den mark som den stod på. Nämnda regering ansåg därför att det var denna enhet som sådan som härrörde från den näringsverksamhet som den skattskyldige hade tillägnat sig för sitt eget privata behov.

82. Domstolen underkände detta argument. Efter att ha förklarat att det är nödvändigt att göra åtskillnad mellan skatten på den mark som en skattskyldig innehar privat och skatten på den byggnad som han har uppfört på samma mark inom ramen för sin näringsverksamhet, oavsett om marken och byggnaden är oskiljaktiga enligt den nationella lagstiftningen, fastslog domstolen följande: "Vad gäller beskattningen av en mark som en byggnadsentreprenör innehar privat och på vilken han uppför ett bostadshus för sig själv inom ramen för sin näringsverksamhet... har denna mark aldrig ingått i företagets förmögenhetstillgångar och... det kan följaktligen inte anses att den har tagits ut för eget bruk i den mening som avses i artikel 5.6 i sjätte mervärdesskattedirektivet. Beskattningsunderlaget skall, i enlighet med arti-

32 — Punkt 21.

33 — Dom av den 6 maj 1992 i mål C-20/91 (REG 1992, s. I-2847).

kel 11 A.1 b i sjätte mervärdesskattedirektivet, endast utgöras av den uppförda byggnadens värde, med uteslutande av markens värde." [34]

83. Enligt min uppfattning uppvisar även målet De Jong stora skillnader jämfört med förevarande mål.

84. För det första hade den berörde i målet De Jong förvärvat marken för privata ändamål, medan Brigitte Breitsohl, såsom jag har påpekat, förvärvade den för att bedriva sin näringsverksamhet. För det andra uppfördes bostadshuset i nämnda mål av den berördes eget byggnadsföretag, medan Brigitte Breitsohl uppdrog åt tredje man att uppföra byggnaden, som skulle användas för verksamhet som var mervärdesskattepliktig.

85. Jag anser därför att det svar som skall ges på Bundesfinanzhofs fråga inte kan härledas från domstolens rättspraxis utan skall sökas direkt i sjätte direktivets bestämmelser.

86. Kommissionen har baserat sig på en bokstavstolkning av artikel 4.3 a för att dra slutsatsen att denna bestämmelse avser tillhandahållande av fast egendom, som oskiljaktigt utgörs av byggnaden och marken.

87. Kommissionens ståndpunkt tycks vinna stöd av nämnda artikels lydelse, särskilt användningen av den sammanbindande konjunktionen "och". De olika språkversionerna sammanfaller dessutom på denna punkt. [35]

88. En analys av de bestämmelser i sjätte direktivet som avser beskattning av tillhandahållande av fast egendom bekräftar, enligt min mening, denna tolkning.

89. I sjätte direktivet görs nämligen åtskillnad mellan obebyggd mark, mark för bebyggelse och bebyggd mark i följande avseenden:

— Tillhandahållande av *obebyggd mark* undantas från mervärdesskatteplikt, även om medlemsstaterna får medge skattskyldiga en rätt till valfrihet för beskattning. [36]

34 — Punkterna 19 och 20.

35 — Således stadgas i den franska versionen: "la livraison d'un bâtiment ou d'une fraction d'un bâtiment *et* du sol y attenant, effectuée avant sa première occupation"; i den engelska versionen: "the supply before first occupation of buildings or parts of buildings *and* the land on which they stand"; i den tyska versionen: "die Lieferung von Gebäuden oder Gebäudeteilen *und* dem dazugehörigen Grund und Boden, wenn sie vor dem Erstbezug erfolgt"; i den italienska versionen: "la cessione, effettuata anteriormente alla prima occupazione, di un fabbricato o di una frazione di fabbricato *e* del suolo attiguo" (mina markeringar).

36 — Artikel 13 B h och 13 C b.

— Tillhandahållande av *mark för bebyggelse* omfattas av mervärdesskatt, även om medlemsstaterna under övergångsperioden får fortsätta att undanta verksamheten från mervärdesskatteplikt eller medge de skattskyldiga en rätt till valfrihet för beskattning. [37]

— Vad gäller *bebyggd mark* görs i direktivet åtskillnad mellan första tillhandahållande och senare tillhandahållande på följande sätt:

a) *Tillhandahållande före första inflyttning* av byggnader eller delar av byggnader och den mark de står på omfattas av mervärdesskatt. Med byggnad avses varje anordning fäst vid eller i marken. Under övergångsperioden får medlemsstaterna emellertid fortsätta att undanta verksamheten från mervärdesskatteplikt eller medge de skattskyldiga en rätt till valfrihet för beskattning. [38]

b) *Senare tillhandahållande* av byggnader eller delar av byggnader och den mark de står på undantas från mervärdesskatteplikt, även om medlemsstaterna också får medge skattskyldiga en rätt till valfrihet för beskattning. [39]

90. Såsom kan konstateras fastslås i sjätte direktivet olika regler för tillämpningen av mervärdesskatt på tillhandahållande av mark endast i den mån marken är obebyggd. I annat fall — när marken väl är bebyggd — och om det inte finns särskilda bestämmelser vari beskattningen av mark och byggnader regleras på olika sätt, [40] skall det i mervärdesskattehänseende anses att markens värde finns integrerat i anläggningen på så sätt att den "fasta egendomen" oskiljaktigt avser marken och den byggnad som står på densamma. [41]

91. Det är kanske ändamålsenligt att här hänvisa till domen i målet Kerrutt. [42] I detta mål fick domstolen frågan om tillhandahållande av varor och tjänster som inte utgjorde mark för bebyggelse, som genomfördes inom ramen för ett "nät" av entreprenad- och tjänsteavtal om uppförande av en byggnad, var mervärdesskattepliktiga enligt artikel 2.1 i sjätte direktivet, eller om de undantogs från skatteplikt för till-

37 — Artikel 28.3 b, jämförd med artikel 4.3 b och med punkt 16 i bilaga F, och artikel 28.3 c, jämförd med punkt 1 b i bilaga G.

38 — Artikel 28.3 b, jämförd med artikel 4.3 a och med punkt 16 i bilaga F, och artikel 28.3 c, jämförd med punkt 1 b i bilaga G.

39 — Artikel 13 B g och 13 C b.

40 — Jag inskränker min analys till de rättshandlingar som är i fråga i detta mål, det vill säga överlåtelsen av äganderätten till den bebyggda marken.

41 — Såsom jag tidigare har understrukit vid analysen av domen i målen Ármbrecht och De Jong utgår jag i detta avseende från antagandet att både byggnaden och marken tillhandahålls en skattskyldig som handlar i denna egenskap, vilket är fallet i förevarande mål.

42 — Dom av den 8 juli 1986 i mål 73/85 (REG 1986, s. 2219).

handahållande av byggnader eller delar därav och den mark på vilken de står enligt artikel 13 B g och artikel 28.3 b, jämförd med punkt 16 i bilaga F till sjätte direktivet.

92. Domstolen ansåg att nämnda bestämmelsers tillämplighet på ett sådant slag av fastighetstransaktion berodde på huruvida tillhandahållandet av varorna och tjänsterna i fråga, som avsåg uppförande av en byggnad, tillsammans med transaktionen avseende marken utgjorde en enda fastighetstransaktion som kunde anses som "[t]illhandahållande av byggnader... och den mark på vilken de står", på grund av det ekonomiska sambandet för deltransaktionerna betraktade sammantagna och deras gemensamma syfte, nämligen att uppföra en byggnad på den mark som hade förvärvats.

93. På denna punkt fastslog domstolen följande:

"Av själva lydelsen av uttrycket '[t]illhandahållande av byggnader... och den mark på vilken de står' följer att man endast kan tala om en sådan enda transaktion när de två kategorierna av tillhandahållna varor, det vill säga byggnaden och marken, enligt köprätten skall anses utgöra ett och samma tillhandahållande i den meningen att det rör sig om tillhandahållande av en bebyggd mark." [43]

94. I detta mål kom domstolen fram till följande slutsats: "... varor och tjänster som byggnadsentreprenörer och byggnadsarbetare tillhandahåller enligt en sådan modell som 'Bauherrenmodellen', vilka i rättsligt hänseende skiljer sig från den transaktion som avser marken, som tillhandahålls av en annan entreprenör, kan tillsammans med den senare transaktionen inte anses utgöra ett enda 'tillhandahållande' 'av byggnader eller delar av byggnader och den mark på vilken de står'." [44]

95. Den grundläggande fråga som skulle avgöras i domen i målet Kerrutt — som avsåg att utröna huruvida entreprenad- och tjänsteavtal om uppförande av en byggnad, tillsammans med marken kunde anses utgöra ett första tillhandahållande av en byggnad och den mark på vilken den stod — har inget samband med frågan i förevarande mål. Enligt min mening

43 — Punkt 13. I sitt förslag till avgörande i detta mål påpekade generaladvokaten följande: "Systematiken i artikel 4.3 i direktivet utgör en bekräftelse av denna analys: Enligt punkt a avses '[t]illhandahållande före första inflyttning av byggnader eller delar av byggnader och den mark de står på', *vilket motsvarar en enda transaktion i ekonomiskt och juridiskt hänseende i den mån det rör sig om att äganderätten till en bebyggd mark överlåts*" (min markering).

44 — Punkt 15.

bekräftar inte desto mindre de uttryck som domstolen använde sig av vid hänvisningen till de juridiska begreppen "enda transaktion" och "ett och samma tillhandahållande", som är aktuella i förevarande mål, den tolkning som jag föreslår.

96. Uttrycket "tillhandahållande före första inflyttning av byggnader eller delar av byggnader och den mark de står på" skall därför anses avse en enda ekonomisk transaktion som vid tillämpningen av sjätte direktivet skall behandlas som en enhet. Det undantag från skatteplikt och den rätt till valfrihet som medlemsstaterna i förekommande fall tillämpar med stöd av artikel 28.3 skall följaktligen avse den fasta egendomen i dess helhet utan att det är möjligt att skilja överlåtelsen av byggnaderna eller delar därav, å ena sidan, och överlåtelsen av marken, å andra sidan, från varandra.

97. Den tyska regeringen har emellertid åberopat artikel 13 C sista meningen i sjätte direktivet, enligt vilken "[m]edlemsstaterna får inskränka denna rätt till valfrihet och... närmare [skall] bestämma om dess användning", för att hävda att direktivet inte utgör något hinder för att, genom nationella föreskrifter, begränsa rätten till valfrihet till byggnaden eller marken.

98. Jag måste först framhålla att detta argument inte är relevant vid avgörandet av detta mål. Tyskland har nämligen inte använt sig av någon föregiven möjlighet att begränsa rätten till valfrihet i den mening som har anförts.

99. Det är dessutom nödvändigt att ännu en gång erinra om att artikel 13 C avser tillhandahållande av byggnader eller delar därav och den mark som de står på som inte utgör ett första tillhandahållande av fastigheten. Artikel 28.3 c, jämförd med punkt 1 b i bilaga G, som avser den rätt till valfrihet vid första tillhandahållande av fast egendom och som är tillämplig i detta fall, motsvarar däremot inte den bestämmelse som den tyska regeringen har hänvisat till.

100. Slutligen anser jag att det skulle strida mot syftet med harmonisering av mervärdesskatten om medlemsstaterna kunde reg-

lera rätten till valfrihet på ett sådant sätt att den enhetliga beskattning som sjätte direktivet syftar till äventyras beträffande sådant tillhandahållande som avses i detta mål.

101. För att återgå till detta fall följer av det ovan anförda att Brigitte Breitsohl kan välja mellan att 1) göra gällande att transaktionen helt skall undantas från skatteplikt eller att 2) utnyttja rätten till valfrihet för beskattning av tillhandahållandet av den fasta egendomen bestående av delar av byggnaden och marken.

102. För det fall Brigitte Breitsohl väljer att transaktionen helt skall undantas från skatteplikt måste hon se till att hennes avdrag jämkas på de villkor som föreskrivs i artikel 20.3 i sjätte direktivet och med tillämpning av det förenklade jämkningsförfarande som föreskrivs i artikel 15 a.5 i UStG. [45]

103. Om Brigitte Breitsohl i stället väljer att tillhandahållandet av den fasta egendomen skall beskattas har hon rätt att dra av den mervärdesskatt som har betalats till hennes leverantörer — däribland skatten enligt notarius publicus faktura avseende överlåtelsen av marken. Beskattningsunderlaget kommer emellertid att utgöras av motprestationens sammanlagda belopp, i vilket markens värde följaktligen ingår. [46]

104. Det andra fallet skulle, såsom Bundesfinanzhof har påpekat i sitt beslut om hänskjutande, kunna medföra dubbelbeskattning.

105. Kommissionen har som svar på en fråga från domstolen medgett att en sådan risk föreligger, vilket den har förklarat på följande sätt:

— A säljer till B obebyggd mark, som inte är mervärdesskattepliktig och i vars pris den mervärdesskatt ingår som tidigare har betalats för viss schaktning.

45 — Enligt denna artikel i UStG, som antogs med stöd av artikel 20.4 i sjätte direktivet, kan avdraget även jämkas vid en avyttring av anläggningstillgången under det kalenderår då den tas i bruk första gången.

46 — Av artikel 11 A.1 framgår följande: "Beskattningsunderlaget skall vara följande: a) När det gäller annat tillhandahållande av varor och andra tjänster än som avses i punkterna b, c och d nedan: Allt som utgör vederlag som leverantören har erhållit eller kommer att erhålla från kunden eller en tredje part för dessa inköp, inklusive subventioner som är direkt kopplade till priset på leveransen."

— B uppför en byggnad på marken och betalar mervärdesskatt för byggnadsarbetena.

— B säljer den fasta egendomen (som omfattar marken och byggnaden) till C och utnyttjar sin rätt till valfrihet för beskattning.

— Om denna rätt till valfrihet endast kan utövas beträffande den fasta egendomen i dess helhet (det vill säga marken och byggnaden) leder det till dubbelbeskattning, eftersom mervärdesskatt då kommer att ha betalats för marken två gånger.

Enligt kommissionen kan denna hypotetiska dubbelbeskattning i detta mål endast förhindras om beskattningsunderlaget beräknas på grundval av byggnadens värde, med uteslutande av markens värde. Kommissionen har emellertid tillagt att denna lösning måste avvisas om den strider mot principen att marken och byggnaden i mervärdesskattehänseende är oskiljaktiga, en princip som fastslås både i de nationella rättsordningarna och i sjätte direktivet.

106. Kommissionen har hävdat att denna risk för dubbelbeskattning är generell, när undantaget från mervärdesskatteplikt tillämpas under en mellanliggande period i beskattningskedjan. Den har som exempel angett det undantag från skatteplikt som i sjätte direktivet fastställs för försäkringstransaktioner och finansiella tjänster.[47] I båda fallen är de företag som bedriver sådan verksamhet förhindrade att göra avdraget. De försöker därför att övervältra skatten på sina kunder genom att höja priserna. Om de gör detta uppkommer det i följande led i kedjan en dubbelbeskattning som står i proportion till den skatt som företagen har betalat.

107. Det är känt att undantagen från mervärdesskatteplikt innebär avbrott i avdragssystemet och kan ha till verkan att de skattskyldiga övervältrar de belopp som de inte kan dra av på priserna. Om undantaget från mervärdesskatteplikt tillämpas

47 — Artikel 13 B a och d.

under en mellanliggande period ökar dessutom risken för det fenomen som kallas dubbelbeskattning.

108. Det finns emellertid en viktig skillnad mellan de ekonomiska verksamheter som kommissionen har hänvisat till och ett första tillhandahållande av fast egendom. Gemenskapslagstiftaren beslutade att försäkringstransaktioner och finansiella tjänster, av allmänpolitiska skäl som är gemensamma i medlemsstaterna, [48] alltjämt skulle undantas från mervärdesskatteplikt. I enlighet med det system som har införts genom sjätte direktivet omfattas däremot såväl tillhandahållande av mark för bebyggelse som tillhandahållande före första inflyttning av bebyggd mark av mervärdesskatt. Det är bara under övergångsperioden som medlemsstaterna har getts en möjlighet att fortsätta att undanta transaktionerna från mervärdesskatteplikt eller medge de skattskyldiga en rätt till valfrihet för beskattning. När övergångsperioden väl har löpt ut bör det därför inte kunna uppkomma något fall med dubbelbeskattning vid ett första tillhandahållande av fast egendom, eftersom förvärv av mark för bebyggelse alltid kommer att omfattas av mervärdesskatt. [49]

109. Även om det i detta mål uppkommer en fråga om dubbelbeskattning, förefaller det inte som om det ges en lösning i bestämmelserna i sjätte direktivet. Brigitte Breitsohl kan inte göra gällande artikel 28.3 f i sjätte direktivet, eftersom det kan konstateras att hon inte förvärvade den bebyggda marken *för vidareförsäljning*. [50] Såsom jag redan har anfört skall det inte heller göras någon åtskillnad mellan markens värde och byggnadens värde vid beräkningen av beskattningsunderlaget. Det är följaktligen sannolikt att det uppkommer en situation med dubbelbeskattning, vilket strider mot principen om mervärdesskattens neutralitet.

110. Det finns anledning att här erinra om att det inte är första gången som det i ett mål vid domstolen har framkommit att det finns en risk för dubbelbeskattning utan att det ges någon lösning i bestämmelserna i sjätte direktivet. Jag syftar på den rättspraxis som rör mervärdesskatt på begagnade varor, i synnerhet domen i målet Oro Amsterdam Beheer BV en Concerto BV. [51]

111. I artikel 32 i sjätte direktivet fastställs följande: "Rådet skall enhälligt på kommissionens förslag före den 31 december 1977 införa ett gemenskapens beskatt-

48 — Se redogörelsen för skälen till det förslag till sjätte direktivet som kommissionen förelade rådet den 29 juni 1973, *Europeiska gemenskapernas bulletin*, tillägg 11/73, s. 16.

49 — Åtminstone om det bortses från de frågor som kan uppkomma till följd av att lagstiftaren har avvikit från kommissionens förslag och valt att hänvisa till medlemsstaternas lagstiftning i stället för att själv definiera begreppet "mark för bebyggelse" (se artikel 4.3 b i sjätte direktivet).

50 — I nämnda bestämmelse fastslås att medlemsstaterna under övergångsperioden får "föreskriva att vid försäljning av byggnader och mark för bebyggelse som inköpts för vidareförsäljning av en skattskyldig person för vilken skatten vid inköpet inte var avdragsgill, skall beskattningsunderlaget utgöras av skillnaden mellan försäljningspris och inköpspris".

51 — Dom av den 5 december 1989 i mål C-165/88 (REG 1989, s. 4081).

ningssystem för begagnade varor, konstverk, antikviteter och samlarföremål. Till dess att detta gemenskapssystem blir tillämpligt, får medlemsstater som tillämpar särskilda regler för dessa föremål vid den tidpunkt när detta direktiv träder i kraft behålla dessa regler."

Gemenskapens beskattningssystem för begagnade varor hade fortfarande inte införts tolv år efter den i bestämmelsen angivna fristdagen.

112. Gerechtshof de Amsterdam frågade domstolen huruvida gemenskapsrätten, och i synnerhet sjätte direktivet, under dessa omständigheter utgjorde hinder för att tillämpa en nationell skattelagstiftning enligt vilken det inte är tillåtet att, vid beräkningen av den mervärdesskatt som skulle betalas på omsättningen av tillhandahållande av begagnade varor, beakta den skatt som ingår i priset på varor som har köpts från enskilda personer som inte är skattskyldiga, för vidareförsäljning.

113. Domstolen gav följande svar: "Gemenskapens mervärdesskattesystem är sammantaget resultatet av en gradvis harmonisering av de nationella lagstiftningarna inom ramen för artiklarna 99 och 100 i fördraget.... Denna harmonisering, såsom den har genomförts genom flera på varandra följande direktiv, i synnerhet sjätte direktivet, är ännu inte fullständig. Det är riktigt att denna harmonisering särskilt har till syfte att utesluta dubbelbeskattning, i det att åtgärden att dra av den ingående skatten på en transaktion utgör en grundläggande del av mervärdesskattesystemet. Såsom framgår av lydelsen av artikel 32 i sjätte direktivet har detta syfte emellertid ännu inte uppnåtts, och det är i gemenskapens mervärdesskattesystems nuvarande utformning inte möjligt att lägga detta system till grund för att definiera och fastställa tillämpningsföreskrifter till ett gemensamt beskattningssystem, som gör det möjligt att undvika dubbelbeskattning på området för handel med begagnade varor." [52]

114. Att medlemsstaterna under övergångsperioden får behålla skattebestämmelser som avviker från det gemensamma mervärdesskattesystemet kan ge upphov till oönskade effekter som inte kommer att försvinna förrän nämnda period har löpt ut. De situationer med dubbelbeskattning som kan uppstå, såsom i detta mål, kan i varje fall inte motivera att gemenskapsbestämmelserna tolkas på ett sätt som strider mot deras innehåll och syfte.

52 — Punkterna 21—23.

Förslag till avgörande

115. Mot bakgrund av det ovan anförda föreslår jag att domstolen skall besvara de tolkningsfrågor som har ställts av Bundesfinanzhof på följande sätt:

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 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 den fasta egendomen i dess helhet, vilken omfattar byggnaderna eller delar därav och den mark på vilken de står.