FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT DÁMASO RUIZ-JARABO COLOMER

fremsat den 16. december 1999 *

1. Denne anmodning om en præjudiciel afgørelse, der er indgivet af Bundesfinanzhof (Tyskland) i medfør af traktatens artikel 177 (nu artikel 234 EF) viser den tvivl, som denne ret har vedrørende rækkevidden af Domstolens seneste praksis om retten til fradrag af indgående afgift (herefter »moms«), der er betalt i forbindelse med investeringsudgifter.

I — De faktiske forhold og tvisten i hovedsagen

2. Grundstückgemeinschaft Schloßstraße GbR (herefter »Schloßstraße« eller »sagsøgeren«) har til formål at forvalte bebyggelsesretten til en grund, at opføre en beboelses- og kontorejendom på denne samt på længere sigt at udnytte og anvende den faste ejendom.

Det spørgsmål, der skal besvares i denne sag, handler om, hvorvidt en afgiftspligtig i overensstemmelse med bestemmelserne i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF [1] (herefter »sjette direktiv«) bevarer retten til fradrag af indgående afgift, såfremt han på grund af en lovændring, der indtræder efter køb af et gode eller en tjenesteydelse med henblik på en momspligtig erhvervsmæssig virksomhed, fratages retten til at give afkald på afgiftsfritagelsen for denne virksomhed, og om det forhold, at afgiftsfastsættelsen er sket under forbehold af en senere efterprøvelse, påvirker løsningen af denne problemstilling.

3. Schloßstraße erhvervede bebyggelsesretten i marts 1991 og indgav derefter ansøgning om byggetilladelse. På grund af vanskeligheder i forbindelse med planlovgivningen fik sagsøgeren først denne byggetilladelse i maj 1993. Ifølge oplysningerne fra den nationale ret havde selskabsdeltagerne i det mindste indtil juni 1993 til hensigt at afhænde byggetilladelsen til tredjemand. Da der ikke var nogen aftager, indgik selskabsdeltagerne en aftale med en arkitekt om opførelse af bygningen. Byggeriet begyndte i januar 1994 og afsluttedes i december samme år. Af bygningens samlede areal udlejede Schloßstraße 39,38% til beboelse, 13,96% til en arkitekt, som indrettede tegnestue der, og de resterende 46,49% til et aktieselskab, hvis virksomhed for mere end 90%'s vedkommende bestod i præstation af finansielle ydelser, der var fritaget for moms.

* Originalsprog: spansk.

1 — Rådets direktiv af 17.5.1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1).

4. I sine momsangivelser for regnskabsårene 1992-1994 valgte Schloßstraße at betale afgift for planlagte eller gennemførte udlejningstransaktioner og gjorde krav på fradrag af moms på grundlag af de fakturaer, der var forbundet med byggeriet. Denne fradragsret blev i første omgang bevilget Schloßstraße. I henhold til § 164 og 168 i Abgabenordnung (lov om skatter og afgifter, herefter »AO«) blev afgiftsfastsættelserne imidlertid afgivet med forbehold for senere efterprøvelse.

5. Efter at have foretaget en efterprøvelse besluttede Finanzamt Paderborn at ændre afgiftsfastsættelserne for Schloßstraße for regnskabsårene 1992-1994. Finanzamt accepterede kun fradrag af indgående moms med 13,96% af de angivne beløb ud fra den opfattelse, at den eneste afgiftspligtige brug af bygningen var udlejningen til arkitektfirmaet. Ifølge skattemyndighederne var det ikke længere muligt at tillade fradrag af moms for de 46,49% af bygningens areal, som aktieselskabet anvendte, da muligheden for at give afkald på afgiftsfritagelsen for denne type transaktioner var blevet afskaffet fra den 1. januar 1994, efter at Umsatzsteuergesetz (lov om omsætningsafgift, herefter »UStG«), § 9, stk. 2, var ændret i medfør af Mißbrauchsbekämpfungs- und Steuerbereinigungsgesetz (lov om forenkling af skatte- og afgiftslovgivningen og bekæmpelse af svig, herefter »StMBG«) af 21. december 1993. Finanzamt fandt i øvrigt, at Schloßstraße heller ikke kunne påberåbe sig overgangsbestemmelsen i UStG's § 27, stk. 2, som ændret ved StMBG, da opførelsen af bygningen ikke var påbegyndt før den 11. november 1993, der i denne bestemmelse er fastsat som skæringsdato.

6. Schloßstraße indgav en klage og anlagde direkte sag mod denne afgørelse fra Finanzamt, men begge blev afvist. Sagsøgeren indgav dernæst en revisionsanke, hvor det dels blev gjort gældende, at den begrænsning til at vælge beskatning, som blev indført ved den nye affattelse af UStG's § 9, stk. 2, ikke finder anvendelse på sagsøgeren, da opførelsen af bygningen må anses for at være påbegyndt på det tidspunkt, sagsøgeren indgav sin anmodning om byggetilladelse eller i hvert fald ved meddelelsen heraf. Dels har sagsøgeren af Inzo-dommen [2] udledt, at sagsøgeren kan påberåbe sig princippet om beskyttelsen af den berettigede forventning som begrundelse for retten til fradraget i regnskabsårene 1992 og 1993 for betalt indgående afgift (navnlig udgifter til arkitekt og notar).

7. Bundesfinanzhof har i sin forelæggelseskendelse udtrykt tvivl om, hvorvidt sagsøgeren vil få medhold i revisionsanken. Bundesfinanzamt har for det første anført, at sagsøgeren ikke kan påberåbe sig overgangsbestemmelserne i UStG's § 27, stk. 2, da opførelsen af bygningen først er påbegyndt i løbet af januar 1994. De ydelser, der allerede var erlagt i 1992 og 1993, udgjorde en del af udgifterne til opførelse

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

af bygning, og er derfor en del af bygningen som »investeringsgode«. Afgørelsen om fradrag af den moms, der er betalt af disse ydelser, kan derfor ikke træffes uden hensyn til datoen for opførelsen af bygningen — derfor heller ikke uden begrænsningen i UStG's § 27, stk. 2, som ændret ved StMBG — idet den afhænger af bygningens faktiske brug, det vil sige de i 1994 gennemførte udlejningstransaktioner, og af, om disse transaktioner er afgiftspligtige eller afgiftsfrie.

Da den endelige afgørelse om retten til fradrag ifølge Bundesfinanzhof's praksis vedrørende UStG først kan træffes, når det er fastslået, hvad investeringsgoderne reelt anvendes til — og da den ikke kan træffes på grundlag af den påståede anvendelse — ændrede Finanzamt med rette i overensstemmelse med AO's § 164, stk. 2, de afgiftsfastsættelser, der var truffet med forbehold af senere efterprøvelse, og nægtede fradrag, da de udførte tjenesteydelser faktisk var blevet anvendt til at gennemføre transaktioner, der var fritaget for moms.

For det andet har Bundesfinanzhof anført, at anvendelsen med tilbagevirkende kraft af de nye bestemmelser i UStG's § 9, stk. 2, på ydelser, der er præsteret i 1992 og 1993, ikke er i strid med det forfatningsretlige forbud mod tilbagevirkende kraft. På det tidspunkt, hvor den nye lovgivning trådte i kraft, var retten til fradrag for de anførte investeringer ikke endelig, da den faktiske anvendelse af investeringsgoderne endnu ikke var fastslået, og dette forhold er afgørende for afgørelsen om fradragsretten.

Endelig har Bundesfinanzhof den opfattelse, at Schloßstraße ikke kan påberåbe sig princippet om beskyttelse af den berettigede forventning, sagsøgeren havde om, at valgmuligheden i UStG's § 9, stk. 2, i den gamle affattelse fortsat kunne udøves med hensyn til den planlagte udlejning af bygningen, da opførelsen heraf først blev påbegyndt efter de nye bestemmelsers ikrafttræden.

8. Bundesfinanzhof har ikke desto mindre spurgt, om denne fortolkning af de gældende bestemmelser i tysk ret er i overensstemmelse med Domstolens praksis vedrørende sjette direktivs artikel 17. Bundesfinanzhof har af denne årsag udsat sagen og forelagt Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Ifølge De Europæiske Fællesskabers Domstols praksis (dom af 15.1.1998, sag C-37/95, Ghent Coal Terminal NV, med henvisning til dom af 29.2.1996, sag C-110/94, INZO) bevares retten til fradrag af indgående afgift, når den afgiftspligtige på grund af omstændigheder, som han ikke

havde indflydelse på, ikke har anvendt disse goder eller tjenesteydelser til at foretage afgiftspligtige transaktioner.

Bevares retten til fradrag af indgående afgift efter dette princip også, når den afgiftspligtige ganske vist faktisk anvender godet eller tjenesteydelsen til at foretage (udlejnings-)transaktioner, men på grund af en lovændring efter erhvervelse af godet/tjenesteydelsen ikke længere er berettiget til at give afkald på afgiftsfritagelsen for de dermed foretagne transaktioner, altså faktisk ikke kan foretage *afgiftspligtige* transaktioner?

Bevares retten til fradrag af indgående afgift ved sådanne efterfølgende indtrædende omstændigheder også, når afgiftsfastsættelserne efter national ret lovligt var omfattet af et såkaldt forbehold om efterprøvelse, som giver mulighed for en hurtig afgiftsfastsættelse alene på grundlag af den afgiftspligtiges angivelser, men på den anden side giver afgiftsmyndighederne ret til generelt at korrigere afgiftsfastsættelsen faktisk og retligt?«

II — De under retsforhandlingerne afgivne indlæg

9. Den tyske regering og Kommissionen har inden udløbet af den i artikel 20 i EF-statutten for Domstolen fastsatte frist indgivet skriftlige indlæg.

Under den mundtlige forhandling den 2. december 1999 har Schloßstraße's repræsentanter, den tyske regerings befuldmægtigede og Kommissionens befuldmægtigede afgivet mundtlige indlæg.

III — Analysen af de præjudicielle spørgsmål

10. De spørgsmål, Domstolen er blevet forelagt i denne sag, og som Kommissionens repræsentant under den mundtlige forhandling har betegnet som værende »vanskelige og teknisk komplicerede«, rejser to problemer. Det drejer sig dels om at afgøre, på hvilket tidspunkt den afgiftspligtige erhverver retten til fradrag af moms, der er betalt af investeringsomkostninger, dels at afgøre, om medlemsstaterne kan inddrage retten til fradrag, der allerede er opnået med tilbagevirkende kraft, i givet fald under henvisning til, at den af skattemyndighederne foretagne afgiftsfastsættelse er af foreløbig karakter [3]. Inden jeg tager stilling til disse to spørgsmål, er det efter min opfattelse nødvendigt at gennemgå de bestemmelser i sjette direktiv og

3 — Det mellem parterne drøftede og af Schloßstraße under den mundtlige forhandling påberåbte punkt om at afgøre, på hvilket tidspunkt opførelsen af bygningen er påbegyndt i forhold til UStG, er, som Bundesfinanzhof har ladet forstå i sin forelæggelseskendelse, et spørgsmål om national ret, der ikke skal undersøges inden for rammerne af denne præjudicielle sag.

i tysk ret, der finder anvendelse på udlejning af fast ejendom.

A — *De bestemmelser i sjette direktiv og i tysk ret, der finder anvendelse på udlejning af fast ejendom*

11. Artikel 13, punkt B, i sjette direktiv fritager i princippet udlejning af fast ejendom for moms:

»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, unddragelser og misbrug:

...

b) bortforpagtning og udlejning af fast ejendom...«

12. Artikel 13, punkt C, bestemmer ikke desto mindre:

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

a) bortforpagtning og udlejning af fast ejendom

...

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

13. I Tyskland er momsfritagelsen af transaktioner i forbindelse med udlejning og bortforpagtning af fast ejendom fastsat i UStG's § 4, nr. 12, litra a). Denne medlemsstat har imidlertid gjort brug af den mulighed, som den gives i sjette direktiv, til at indrømme afgiftspligtige personer ret til at vælge at betale afgift; denne ret er fastsat i UStG's § 9, stk. 1.

14. USTG's § 9, stk. 2, bestemte i den affattelse, der fandt anvendelse før ændrin-

gen i henhold til StMBG af 21. december 1993 følgende:

»Afkald på fritagelse i henhold til stk. 1 er kun tilladt... i tilfælde af udlejning og/eller bortforpagtning af fast ejendom [§ 4, nr. 12, litra a)], når den erhvervsdrivende fører bevis for, at den faste ejendom hverken anvendes til eller er bestemt til beboelse eller til andre aktiviteter end virksomhedens.«

15. Ved StMBG begrænsedes med virkning fra 1. januar 1994 omfanget af valgmuligheden med hensyn til beskatning af udlejning af fast ejendom. UStG's § 9, stk. 2, i den nye affattelse bestemmer følgende:

»Afkald på fritagelse i henhold til stk. 1 er kun tilladt... i tilfælde af udlejning eller bortforpagtning af fast ejendom [§ 4, stk. 12, litra a)], hvis modtageren af ydelsen kun anvender eller kun har til hensigt at anvende den faste ejendom til transaktioner, som ikke udelukker fradrag af indgående afgift. Det påhviler den erhvervsdrivende at føre bevis for, at disse betingelser er opfyldt.«

16. I UStG's § 27, stk. 2, blev der ligeledes ved StMBG indsat en overgangsbestemmelse om anvendelsen af den nye affattelse af § 9, stk. 2. Denne bestemmelse har følgende ordlyd:

»§ 9, stk. 2, finder ikke anvendelse, når den på grunden opførte bygning

...

3. anvendes til eller er bestemt til andre formål end de i nr. 1 og 2 nævnte [4] og er færdiggjort før 1. januar 1998,

og når... bygningens opførelse i de i nr. 3 nævnte tilfælde er påbegyndt før den 11. november 1993.«

17. Domstolen har i sin praksis bekræftet, at medlemsstaterne har et vidt skøn ved anvendelsen af artikel 13, punkt B og C.

4 — Nr. 1 og 2 omhandler bygninger, der tjener beboelsesformål eller andre ikke-erhvervsmæssige formål.

18. Domstolen har således i Becker-dommen [5] fastslået:

«På grundlag af den beføjelse, bestemmelsen [artikel 13, punkt C] indeholder, kan medlemsstaterne indrømme de ved direktivet fritagne personer mulighed for at give afkald på fritagelsen enten i det hele, inden for bestemte grænser eller under visse betingelser.«

19. I Belgocodex-dommen [6], som blev afsagt, efter at den foreliggende anmodning om en præjudiciel afgørelse indgik, og som jeg senere skal komme tilbage til, har Domstolen udtalt, at

«medlemsstaterne har et vidt skøn i forbindelse med bestemmelserne i artikel 13, punkt B og C. Det tilkommer dem at bedømme, om der skal indføres valgfrihed under hensyn til, hvad de anser for hensigtsmæssigt i den aktuelle situation i deres land på et givet tidspunkt. Beføjelsen til at indrømme valgfrihed er ikke tidsmæssigt begrænset og begrænses ikke af, at der er blevet truffet en anden beslutning på et tidligere tidspunkt. Medlemsstaterne kan inden for rammerne af deres nationale kompetence således også tilbagekalde den en gang indførte valgfrihed og vende tilbage til hovedreglen, som er afgiftsfritagelse ved bortforpagtning og udlejning af fast ejendom.«

20. Af denne retspraksis kan der dermed drages en første konklusion for så vidt angår denne sag. Den tyske lovgiver var berettiget til at begrænse, således som det er gjort gennem StMBG af 1994, omfanget af valgfriheden med hensyn til afgiftspålæggelse ved udlejning og bortforpagtning af fast ejendom. Artikel 13, punkt B og C, giver medlemsstaterne mulighed for i overensstemmelse med den økonomiske kontekst på et givet tidspunkt at afgøre, om det er hensigtsmæssigt at indrømme denne ret til at vælge beskatning, og i givet fald hvilke betingelser eller begrænsninger, der skal overholdes for at kunne udøve denne ret.

21. Efter denne afklaring vil jeg nu undersøge, om Schloßstraße i overensstemmelse med fællesskabsretten allerede havde opnået retten til fradrag på det tidspunkt, da StMBG af 1994 trådte i kraft, og om denne ret kunne fratages sagsøgeren med tilbagevirkende kraft.

B — *Hvornår indtræder retten til fradrag af moms, der er betalt for investeringsomkostninger*

22. Den tyske regering er af den opfattelse, at retten til fradrag af moms i overensstemmelse med sjette direktiv afhænger af,

5 — Dom af 19.1.1982, sag 8/81, Sml. s. 53, præmis 38.

6 — Dom af 3.12.1998, sag C-381/97, Sml. I, s. 8153, præmis 17.

om de beskattede ydelser anvendes til beskattede transaktioner. Dette er årsagen til, at spørgsmålet om, hvorvidt der er en sådan fradragsret, først kan besvares og endelig afgørelse træffes, når det er fastslået, for hvilke transaktioner de pågældende ydelser reelt er anvendt.

23. Anvendes denne analyse på de beskrevne faktiske forhold, fremgår det, at Schloßstraße i overensstemmelse med UStG's § 9, stk. 2, som ændret i 1994, ikke på noget tidspunkt har haft ret, selv en foreløbig ret, til at fradrage den indgående afgift, sagsøgeren har betalt for udlejningstransaktionerne til finansieringsvirksomheden, da denne virksomhed ikke anvender det lejede til at gennemføre afgiftspligtige transaktioner. Det fremgår af analysen, at man skal henholde sig til den nye ordlyd af den nævnte bestemmelse, i det omfang den skattepligtige først har udlejet bygningen efter det tidspunkt, da StMBG trådte i kraft, at retten til fradrag skal afgøres på det tidspunkt, transaktionerne gennemføres, og at der herved skal tages hensyn til de lovændringer, der er foretaget før påbegyndelsen af disse transaktioner.

24. Efter min opfattelse er den tyske regerings analyse ikke i overensstemmelse med sjette direktiv, således som Domstolen har fortolket det.

25. Under overskriften »Fradragsrettens indtræden og omfang« bestemmer sjette direktivs artikel 17 følgende:

»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

...« [7].

7 — Den oprindelige affattelse af sjette direktivs artikel 17. Stk. 2 er senere ændret ved artikel 1, nr. 22, i 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/EØF (EFT L 376, s. 1) og ved artikel 1, nr. 10, i 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).

26. I henhold til sjette direktivs artikel 10, stk. 2, første punktum, indtræder »afgiftspligten ... og afgiften forfalder på det tidspunkt, hvor levering af goderne eller tjenesteydelsen finder sted«.

27. Domstolen har gentagne gange fastslået, 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 [8].

28. Domstolen har også fastslået, 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. Da sådanne begrænsninger skal anvendes ensartet i alle medlemsstaterne, er undtagelser ikke tilladte, medmindre der er udtrykkelig hjemmel for dem i direktivet [9]. Domstolen har ligeledes i denne retning udtalt, at bestemmelserne i artikel 17, stk. 1 og 2, indeholder præcise regler om vilkårene for og omfanget af fradragsretten. Disse bestemmelser overlader ikke noget skøn for medlemsstaterne med hensyn til deres gennemførelse. De tillægger dermed borgerne rettigheder, som disse kan påberåbe sig ved de nationale domstole over for en national ordning, der strider mod bestemmelserne [10].

29. Hvad mere konkret angår investeringsomkostninger, der afholdes med henblik på påbegyndelse af en afgiftspligtig økonomisk virksomhed, skal det i overensstemmelse med Domstolens praksis [11] fastslås, at disse udgifter allerede udgør en økonomisk virksomhed som omhandlet i sjette direktivs artikel 4, og at den afgiftspligtige derfor har ret til at fradrage den for denne virksomhed erlagte moms. En hvilken som helst anden fortolkning af artikel 4 i sjette direktiv 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 [12].

30. Herudover bevares fradragsretten, når den en gang er opstået, selv om den påtænkte økonomiske virksomhed ikke

8 — Jf. navnlig dom af 14.2.1985, sag 268/83, Rompelman, Sml. s. 655, præmis 19, af 21.9.1988, sag 50/87, Kommissionen mod Frankrig, Sml. s. 4797, præmis 15, og af 15.1.1998, sag C-37/95, Ghent Coal Terminal, Sml. I, s. 1, præmis 15.

9 — Jf. navnlig dommen i sagen Kommissionen mod Frankrig, nævnt i fodnote 8, præmis 16 og 17, dom af 11.7.1991, sag C-97/90, Lennartz, Sml. I, s. 3795, præmis 27, af 6.7.1995, sag C-62/93, BP Supergaz, Sml. I, s. 1883, præmis 18, og Ghent Coal Terminal-dommen, nævnt i fodnote 8, præmis 16.

10 — BP Supergaz-dommen, nævnt i fodnote 9, præmis 35.

11 — For en mere detaljeret redegørelse for denne retspraksis jf. mit forslag til afgørelse af samme dato i sag C-400/98, Breitsohl, punkt 18-27, dom af 8.6.2000, Sml. s. 4321

12 — Rompelman-dommen, nævnt i fodnote 8, præmis 22 og 23.

har ført til afgiftspligtige transaktioner, eller når den afgiftspligtige ikke har kunnet anvende de goder eller tjenesteydelser, der har givet anledning til fradrag, som led i afgiftspligtige transaktioner på grund af omstændigheder, som han ikke har indflydelse på [13]. Retssikkerhedsprincippet er nemlig til hinder for, at de afgiftspligtiges rettigheder og forpligtelser — som fastslået af myndighederne — kan ændres på grund af senere indtrådte faktiske forhold, omstændigheder eller begivenheder [14]. I givet fald kan leveringen af et investeringsgode i løbet af berigtigelsesperioden give anledning til en berigtigelse af fradraget på de betingelser, der er fastsat i sjette direktivs artikel 20, stk. 3 [15].

31. Det fremgår dermed af bestemmelserne i sjette direktiv, som de er fortolket af Domstolen, at retten til fradrag af moms for investeringsomkostninger opstår på det tidspunkt, hvor leveringen af de goder eller tjenesteydelser finder sted, for hvilke disse omkostninger afholdes. Såfremt den afgiftspligtige godtgør, at han reelt har til hensigt at anvende investeringerne til at påbegynde en virksomhed, der i overensstemmelse med sjette direktiv eller de på det tidspunkt gældende nationale bestemmelser er afgiftspligtig, erhverver han umiddelbart ret til fradrag, og dette selv om den påtænkte virksomhed aldrig bliver gennemført.

13 — Ghent Coal Terminal-dommen, nævnt i fodnote 8, præmis 19 og 20.

14 — Inzo-dommen, nævnt i fodnote 2, præmis 21.

15 — Ghent Coal Terminal-dommen, nævnt i fodnote 8, præmis 23.

32. I øvrigt bekræftes det efter min opfattelse blot i sjette direktivs artikel 20, der omhandler reguleringen af fradrag, at der er en sammenhæng mellem erhvervelsen af investeringsgoderne og fradragsrettens indtræden. Artikel 20, stk. 2, der vedrører investeringsgoder, indeholder den generelle regel, hvorefter der foretages en berigtigelse over en periode på fem år, *heri medregnet det år i hvilket de blev erhvervet eller fremstillet*, men ikke på det tidspunkt, da brugen af investeringsgoderne til udøvelse af den afgiftspligtige virksomhed påbegyndes [16].

33. For at vende tilbage til denne sag tilkommer det den nationale ret at afgøre, hvad Schloßstraße's reelle hensigt var på det tidspunkt, da de omtvistede investeringsomkostninger blev afholdt [17]. Såfremt det reelt var sagsøgerens hensigt at anvende disse investeringer til at påbegynde en virksomhed, som på det tidspunkt var afgiftspligtig — eller snarere, som kunne være det på grund af den senere ophævede ret til at vælge beskatning — skal det fastslås, som Kommissionen med rette har anført, at Schloßstraße erhvervede fradragsretten på det tidspunkt, de pågæl-

16 — Hvad angår investeringer i form af fast ejendom, kan den periode, der lægges til grund for berigtigelsen, forlænges med op til 20 år (artikel 20, stk. 2, sidste punktum, som affattet i direktiv 95/7, nævnt i fodnote 7). I stk. 2 er det ganske vist ligeledes bestemt: »Som undtagelse fra ovennævnte afsnit kan medlemsstaterne ved berigtigelsen lægge en periode på fem hele år til grund, *fra det tidspunkt at regne, hvor godet blev taget i brug første gang*« (Min fremhævelse). Denne mulighed, som er indrømmet medlemsstaterne, udgør ganske vist en undtagelse fra den ovenfor nævnte generelle regel. For det andet indeholder artikel 17, der regulerer fradragsretten ingen forbehold af denne art til gunst for medlemsstaterne.

17 — Den nationale domstol har anført, at den erhvervsdrivende i hvert fald indtil juni 1993 havde til hensigt at afhænde byggetilladelsen til tredjemand. Alligevel påhviler det den nationale domstol at opklare, om denne omstændighed, med hensyn til hvilken forelæggelseskendelsen ikke indeholder tilstrækkelige oplysninger, har nogen indflydelse på lovligheden af det af Finanzamt tildelte foreløbige fradrag.

dende ydelser blev leveret selskabet, det vil sige inden lovændringens ikrafttræden. Jeg vil derfor nu undersøge spørgsmålet om ophævelse med tilbagevirkende kraft af en *allerede erhvervet* ret til at vælge beskatning og fradrage moms.

C — *Medlemsstaternes mulighed for med tilbagevirkende kraft at ophæve en allerede erhvervet ret til at vælge beskatning og fradrage moms*

34. For at behandle denne mulighed vil jeg endnu en gang henvise til Belgocodex-dommen [18]. I denne sag havde sagsøgeren i hovedsagen erhvervet en ejendom, på hvilken sagsøgeren havde ladet udføre en række renoveringsarbejder. Senere udlejede sagsøgeren den til en virksomhed, der anvendte den til sin økonomiske virksomhed. Sagsøgeren foretog fradrag af den moms, sagsøgeren var faktureret i forbindelse med renoveringsarbejderne.

35. Sagsøgeren foretog fradraget i henhold til lov af 28. december 1992, hvorved den belgiske momslov var ændret, og retten til at vælge beskatning ved udlejning af fast ejendom var indført. Denne lov bestemte ganske vist, at valgets form, udøvelse og de betingelser, som lejekontrakten skulle opfylde, skulle fastlægges i en gennemførelsesbekendtgørelse, som aldrig blev udstedt. Den 6. juli 1994 blev loven af 1992 formelt ophævet med tilbagevirkende kraft.

36. På grund af denne ophævelse afviste de belgiske skattemyndigheder det fradrag, som Belgocodex havde foretaget i sin momsangivelse. Selskabet anlagde derefter sag ved Tribunal de première instance de Nivelles, som spurgte Domstolen, om en medlemsstat, der har udnyttet den i sjette direktivs artikel 13, punkt C, omhandlede mulighed og således indrømmet afgiftspligtige personer ret til at vælge at erlægge afgift i forbindelse med visse former for udlejning af fast ejendom, kan ophæve den nævnte ret ved en efterfølgende lov og derved genindføre fritagelsen i fuldt omfang.

37. For Domstolen gjorde Belgocodex gældende, at princippet om beskyttelse af den berettigede forventning og retssikkerhedsprincippet er til hinder for ophævelse af den pågældende nationale lovgivning med tilbagevirkende gyldighed, og at det med vedtagelsen af den belgiske lov af 28. december 1992 var berettiget at regne med, at der blev indrømmet valgfrihed, uanset om der blev vedtaget en kongelig bekendtgørelse om gennemførelsen.

38. Domstolen har i sin dom erindret om, at princippet om beskyttelse af den berettigede forventning og retssikkerhedsprincippet udgør en del af Fællesskabets rets-

18 — Nævnt i fodnote 6.

orden og skal overholdes af medlemsstaterne i forbindelse med udøvelsen af de beføjelser, fællesskabsdirektiverne tillægger dem. Domstolen har imidlertid under de konkrete omstændigheder i denne sag tilføjet, at det ikke tilkommer Domstolen, men den nationale ret at afgøre, om disse principper er blevet tilsidesat ved ophævelse med tilbagevirkende gyldighed af en lov, for hvilken der aldrig er blevet udstedt en gennemførelsesbekendtgørelse.

39. De »konkrete omstændigheder« i Belgocodex-sagen, som Domstolen henviste til, skyldtes, at der var tvivl om, hvorvidt loven af 1992 i overensstemmelse med de gældende bestemmelser i belgisk ret reelt gav mulighed for at vælge beskatning, når gennemførelsesbestemmelserne ikke var vedtaget. Det drejede sig således om et spørgsmål, som det tilkom den nationale ret at besvare.

40. Kommissionen har påstået, at der i nærværende sag ikke er sådanne konkrete omstændigheder. Idet Kommissionen har henvist til Ghent Coal Terminal-dommen [19], har den anført, at fradragsretten ikke kan fratages Schloßstraße af årsager, som selskabet ikke havde indflydelse på. For Kommissionen skal den begrænsning af valgfriheden, der skete ved vedtagelsen af en lov, hvori der er en overgangsordning med tilbagevirkende kraft, i denne sag anses for en omstændighed, som den afgiftspligtige ikke har indflydelse på. Kommissionen har derfor den opfattelse, at Schloßstraße skal bevare den fradragsret for indgående afgift, som er foretaget, før lovændringen trådte i kraft.

41. Jeg deler Kommissionens opfattelse. Det fremgår af forelæggelseskendelsen, at Schloßstraße i regnskabsårene 1992 og 1993 opfyldte alle krav, som de dagældende tyske bestemmelser fastsatte for afgiftspligtiges valg af beskatning. Da de nye bestemmelser senere trådte i kraft, forhindrede de sagsøgeren i at gennemføre den hensigt, selskabet havde om at anvende investeringsgoderne til at påbegynde afgiftspligtig økonomisk virksomhed. Denne lovændring udgør derfor efter min opfattelse en »omstændighed, som han ikke havde indflydelse på« for den afgiftspligtige, der i overensstemmelse med Ghent Coal Terminal-dommen, ikke kan fratage den afgiftspligtige den allerede erhvervede fradragsret.

42. Jeg skal tilføje, at selv om, som jeg allerede har anført, sjette direktivs artikel 13, punkt B og C, giver medlemsstaterne en vid skønsbeføjelse, der giver dem mulighed for at regulere retten til valgfrihed og endog ophæve den, må denne beføjelse ikke anvendes til at tilsidesætte direktivets artikel 17, stk. 1, ved at tilbagekalde en allerede erhvervet fradragsret.

43. En sådan tilbagekaldelse udgør en tilsidesættelse af den berettigede forventning, som den afgiftspligtige har om en korrekt

19 — Nævnt i fodnote 8.

anvendelse af direktivets bestemmelser. Det skal i denne forbindelse erindres, at princippet om beskyttelse af den berettigede forventning, der er et almindeligt princip i fællesskabsretten og en højere retsregel til beskyttelse af private [20], hvis overholdelse påhviler enhver national myndighed, der anvender fællesskabsretten [21].

45. Den tyske regering har påstået, at selv om det antages, at anvendelsen af en lovændring på den fradragsret, som den afgiftspligtige allerede erhvervede ved den levering af tjenesteydelser, der skete før lovændringen, er en ulovlig anvendelse med tilbagevirkende kraft, ville princippet om beskyttelse af den berettigede forventning og retssikkerhedsprincippet i denne sag ikke være tilsidesat, da det i AO fastsatte forbehold om senere efterprøvelse ikke gav Schloßstraße mulighed for at påberåbe sig en beskyttelsesværdig berettiget forventning vedrørende den endelige karakter af selskabets fradragsret.

D — *Betydningen af afgiftsfastsættelsens foreløbige karakter*

44. Efter min opfattelse ændrer den omstændighed, at national ret giver skattemyndighederne mulighed for såvel i faktisk som i retlig henseende at ændre [22] de foreløbige afgiftsfastsættelser, myndighederne meddeler afgiftspligtige under forbehold for senere efterprøvelse, intet ved ovenstående analyse.

46. Skattemyndighedernes mulighed for at foretage efterprøvelser og, såfremt det findes hensigtsmæssigt, at ændre de foreløbige afgiftsfastsættelser, de meddeler de afgiftspligtige, findes i de fleste medlemsstater og udgør utvivlsomt et nyttigt instrument ved administrationen af skatterne generelt og i særdeleshed af momsen [23].

47. Såfremt skatteforvaltningen på grundlag af en efterprøvelse fastslår, at en afgiftspligtig har forsøgt at unddrage statskassen afgift ved at angive køb af goder, som reelt er bestemt til privat brug, som erhvervelse af goder til brug for en virksomhed med henblik på at kunne fratrække den moms, han har betalt ved denne transaktion, kan

20 — Dom af 19.5.1992, forenede sager C-104/89 og C-37/90, Mulder m.fl. mod Rådet og Kommissionen, Sml. I, s. 3061, præmis 15.

21 — Dom af 27.9.1979, sag 230/78, Eridania, Sml. s. 2749, præmis 31. Det er derimod åbenbart, at den ved StMBG indførte lovændring gælder i fuldt omfang for de til Schloßstraße leverede goder og tjenesteydelser fra dens ikrafttrædelse, det vil sige fra den 1.1.1994. Som Domstolen nemlig har fastslået, kan »anvendelsesområdet for dette princip om beskyttelse af den berettigede forventning ikke udvides i en sådan grad, at det herved i almindelighed hindres, at en ny lovgivning finder anvendelse på fremtidige virkninger af situationer, der er opstået under den tidligere lovgivning, når der ikke er påtaget forpligtelser over for den offentlige myndighed« (dom af 16.5.1979, sag 84/78, Tomadini, Sml. s. 1801, præmis 21).

22 — AO's § 164, bestemmer således:
»1. Afgifterne kan, såfremt behandlingen af afgiftssagen ikke er afsluttet, generelt eller i enkelttilfælde fastsættes under forbehold af efterprøvelse, uden at dette kræver begrundelse ...
2. Så længe forbeholdet gælder, kan afgiftsfastsættelsen ophæves eller ændres ...
...
4. Forbeholdet om efterprøvelse bortfalder, når fastsættelsesfristen udløber ...«

23 — Momsadministrationen bygger sædvanligvis på en ordning med indberetning, hvor de afgiftspligtige selv opgør den skyldige afgift og overfører denne til statskassen.

skattemyndighederne ex officio fastsætte afgiften og tilbagekalde det allerede bevilgede fradrag.

48. Det samme gælder i forbindelse med berigtigelsessagen i henhold til sjette direktivs artikel 20. Denne ordning pålægger den afgiftspligtige at berigtige det beløb, han har fratrukket for investeringsgoder, der er erhvervet, når visse omstændigheder indtræder inden en bestemt frist. Såfremt Schloßstraße i denne sag f.eks. havde ændret sine planer for udnyttelse af ejendommen ved f.eks. at forhøje den del af ejendommen, der var beregnet til beboelse, ville skattemyndighederne have kunnet nedsætte den betalte foreløbige afgift i henhold til pro rata-reglen.

49. Af sagens akter fremgår det dog ikke, at Schloßstraße begik afgiftssvig eller havde ændret den påtænkte udnyttelse af ejendommen på det tidspunkt, hvor selskabet udøvede sin ret til at vælge beskatning og sin ret til fradrag. Derfor ville tilbagekaldelsen af den allerede erhvervede ret til at vælge og til fradrag i denne sag alene kunne støttes på den senere lovændring, hvorved retten til at vælge at erlægge afgift for den af Schloßstraße udøvede økonomiske virksomhed blev ophævet.

50. Som jeg dog allerede har anført, følger den omtvistede fradragsret umiddelbart af sjette direktivs artikel 17, stk. 1 og 2. Schloßstraße kunne derfor i henhold til fællesskabsretten have en berettiget forventning om, at selskabets ret til fradrag blev overholdt. Under disse omstændigheder er jeg af den opfattelse, at skattemyndighederne ikke kan anvende proceduren med efterprøvelse af de foreløbige afgiftsfastsættelser til med tilbagevirkende kraft at ophæve denne ret, der allerede er erhvervet, da en sådan ophævelse skader den berettigede forventning, som den afgiftspligtige har i henhold til fællesskabsretten.

IV — Forslag til afgørelse

51. På baggrund af ovenstående skal jeg foreslå Domstolen, at de præjudicielle spørgsmål fra Bundesfinanzhof besvares således:

»Artikel 17, stk. 1, 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 den er til hinder for, at en medlemsstat, der beslutter at ophæve retten til at vælge beskatning af bestemte former for økonomisk virksomhed, med tilbagevirkende kraft tilbagekalder retten til at fradrage den moms, der er erlagt for investeringsomkostninger, der er afholdt før ændringens ikrafttræden med henblik på at udøve denne økonomiske virksomhed. Dette gælder også, når fradraget oprindeligt er bevilget den afgiftspligtige med forbehold af en senere efterprøvelse.«