FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT DÁMASO RUIZ-JARABO COLOMER

föredraget den 16 december 1999 *

1. Denna begäran om förhandsavgörande, som Bundesfinanzhof, Tyskland, har framställt i enlighet med artikel 177 i EG-fördraget (nu artikel 234 EG), är ett uttryck för de tvivel som denna domstol hyser angående räckvidden av domstolens rättspraxis om rätten att dra av mervärdesskatt på investeringsutgifter.

Den fråga som skall avgöras i detta fall är om en skattskyldig, i enlighet med bestämmelserna i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG [1] (nedan kallat sjätte direktivet), behåller avdragsrätten, när han, till följd av en lagändring efter det att han mottog en vara eller en tjänst i syfte att bedriva en ekonomisk verksamhet för vilken mervärdesskatteplikt föreligger, inte längre har rätt att avstå från skattebefrielse för denna verksamhet, och om det har någon betydelse att skatten har fastställts med förbehåll för omprövning.

* Originalspråk: spanska.

1 — Rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28).

I — Bakgrund och förfarande i målet vid den nationella domstolen

2. Grundstückgemeinschaft Schloßstraße GbR (nedan kallat Schloßstraße) har som verksamhetsföremål att arrendera viss mark, att där uppföra en byggnad med bostäder och kontor och att exploatera denna fastighet på lång sikt.

3. I mars 1991 ingick Schloßstraße avtal om nämnda anläggningsarrende och det ansökte om bygglov några dagar senare. På grund av bristande förenlighet med reglerna om stadsplanering beviljades Schloßstraße inte bygglovet förrän i maj 1993. Den nationella domstolen har påpekat att delägarna åtminstone fram till och med juni månad 1993 hade för avsikt att överlåta bygglovet åt tredje man. Eftersom de inte hittade en förvärvare slöt de emellertid ett avtal med en arkitekt om uppförande av byggnaden. Arbetena påbörjades i januari 1994 och avslutades i december samma år. Av byggnadens totalyta hyrde Schloßstraße ut 39,38 procent för bostadsändamål, 13,96 procent som kontor till en arkitekt och resterande 46,49 procent till ett aktiebolag, vars verksamhet till mer än 90 procent bestod i att tillhandahålla finansiella tjänster som var befriade från mervärdesskatt.

4. I sina mervärdesskattedeklarationer för räkenskapsåren 1992—1994 valde Schloßstraße det alternativ som innebar att den uthyrning som var planerad eller som hade ägt rum skulle beskattas, och det drog av skatten på produktionskostnaderna. Till en början medgavs Schloßstraße denna avdragsrätt. Skatten fastställdes emellertid med förbehåll för omprövning enligt 164 och 168 §§ i Abgebenordnung (skattelagen, nedan kallad AO).

5. Finanzamt Paderborn beslutade efter en sådan omprövning att rätta Schloßstraßes skattedeklarationer för räkenskapsåren 1992 och 1993. Finanzamt godkände avdraget endast för 13,96 procent av de begärda beloppen, eftersom den ansåg att enbart arkitektkontorets användning av byggnaden var skattepliktig. Enligt denna skattemyndighet var det inte längre möjligt att medge avdraget för de 46,49 procent av byggnaden som aktiebolaget använde för skattefria transaktioner, eftersom möjligheten att avstå från skattebefrielse, beträffande denna typ av transaktioner, hade upphävts från och med den 1 januari 1994 till följd av ändringen av 9 § andra stycket Umsatzsteuergesetz (lag om omsättningsskatt, nedan kallad UStG), som infördes genom Mißbrauchsbekämpfungs- und Steuerbereinigungsgesetz (lag om förenkling av skattelagstiftningen och bekämpning av skatteundandragande, nedan kallad StMBG) av den 21 december 1993. Finanzamt ansåg att Schloßstraße inte heller kunde åberopa övergångsbestämmelserna i 27 § andra stycket UStG, i dess lydelse enligt StMBG, eftersom uppförandet av byggnaden inte hade påbörjats före den 11 november 1993, den sista dag som föreskrevs i bestämmelsen.

6. Schloßstraßes överklagande och därpå följande talan mot Finanzamts beslut avslogs. Schloßstraße har i sin talan om revision gjort gällande att den genom den nya regeln i 9 § andra stycket StMBG införda begränsningen av valmöjligheten inte är tillämplig, eftersom uppförandet av byggnaden skall anses ha påbörjats när det ingav sin ansökan om bygglov eller i vart fall då bygglovet beviljades. Av domstolens dom i målet Inzo [2] har Schloßstraße vidare dragit slutsatsen att det kan stödja sig på principen om skydd för berättigade förväntningar för att åberopa rätten att dra av den skatt som har betalats för räkenskapsåren 1992 och 1993 (särskilt i fråga om kostnaderna för arkitekt och notarius publicus).

7. Bundesfinanzhof har i sitt beslut om hänskjutande uttryckt tvivel i frågan huruvida Schloßstraße kan nå framgång med talan om revision. Bundesfinanzhof har för det första förklarat att Schloßstraße inte kan åberopa övergångsbestämmelserna i 27 § andra stycket UStG, eftersom uppförandet av byggnaden inte kan anses ha påbörjats förrän i januari 1994. De tjänster som tillhandahölls redan åren 1992

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

och 1993 ingår bland byggnadens produktionskostnader och de utgör således en del av byggnaden såsom "anläggningstillgång". Beslutet om avdrag för den mervärdesskatt som har betalats för dessa tjänster kunde således inte fattas utan hänsyn till uppförandet av byggnaden och därmed till begränsningen av 27 § andra stycket UStG, i dess lydelse enligt StMBG. Beslutet beror nämligen på byggnadens faktiska användning, det vill säga den uthyrning som ägde rum år 1994, och på huruvida dessa transaktioner är skattepliktiga eller skattefria.

Eftersom något slutgiltigt beslut om avdragsrätten, enligt rättspraxis från Bundesfinanzhof rörande UStG, inte kan fattas förrän anläggningstillgångarnas faktiska användning är känd, hade Finanzamt rätt att i enlighet med 164 § andra stycket AO ändra de beskattningsbeslut som hade fattats med förbehåll för omprövning och att vägra avdraget, i den mån de tillhandahållna tjänsterna slutligen hade använts för transaktioner som är befriade från mervärdesskatt.

Bundesfinanzhof har härefter påpekat att en retroaktiv tillämpning av 9 § andra stycket UStG, i dess nya lydelse, på avdraget för de tjänster som tillhandahölls åren 1992 och 1993 inte strider mot den grundlagsenliga principen om förbud mot retroaktiv lagstiftning. När den nya lagstiftningen trädde i kraft var avdragsrätten i fråga om anläggningstillgångar inte slutgiltig, eftersom dessa tillgångars slutliga användning inte hade fastställts, vilket är avgörande för att ett beslut om avdragsrätt skall kunna fattas.

Slutligen anser den nationella domstolen att Schloßstraße inte kan göra gällande berättigade förväntningar på att det skulle kunna få utnyttja valmöjligheten enligt 9 § andra stycket UStG beträffande dess planerade uthyrning av byggnaden, eftersom uppförandet av byggnaden inte påbörjades förrän efter det att de nya föreskrifterna hade trätt i kraft.

8. Bundesfinanzhof önskar emellertid få veta om en sådan tolkning av de bestämmelser som är tillämpliga i den tyska rätten är förenlig med EG-domstolens rättspraxis rörande artikel 17 i sjätte direktivet. Den har därför beslutat att förklara målet vilande och att ställa följande tolkningsfrågor till domstolen:

"Enligt rättspraxis från Europeiska gemenskapernas domstol (dom av den 15 januari 1998 i mål C-37/95, Ghent Coal Terminal NV, med hänvisning till dom av den 29 februari 1996 i mål C-110/94, INZO) består rätten till avdrag för ingående skatt om den skattskyldige, på grund

av orsaker som han inte kunde råda över, inte har kunnat använda sig av aktuella varor eller tjänster för att utföra skattepliktiga transaktioner.

Består enligt denna princip rätten till avdrag för ingående skatt även om den skattskyldige visserligen använder varan eller tjänsten för att utföra vissa (uthyrnings-)transaktioner, men på grund av en lagändring efter mottagandet av varan/tjänsten inte längre har rätt att avstå från skattebefrielse för de transaktioner som utförts med dessa och således inte kan utföra några *skattepliktiga* transaktioner?

Består i ett sådant fall, då en efterföljande omständighet inträffar, rätten till avdrag för ingående skatt även om fastställandet av skatten enligt nationell rätt är underkastat ett omprövningsförbehåll enligt vilket en skyndsam fastställelse av skatten kan ske enbart på grundval av den skattskyldiges uppgifter, men där skattemyndigheten har rätt att korrigera fastställelsen i alla hänseenden, såväl faktiska som rättsliga?"

II — Yttranden i målet om förhandsavgörande

9. I detta mål har den tyska regeringen och kommissionen inkommit med skriftliga yttranden inom den frist som för detta ändamål föreskrivs i artikel 20 i EG-stadgan för domstolen.

Företrädarna för Schloßstraße, för den tyska regeringen och för kommissionen infann sig vid den förhandling som hölls den 2 december 1999 för att avge muntliga yttranden.

III — Analys av tolkningsfrågorna

10. De frågor som har ställts i detta mål, vilka kommissionens ombud vid förhandlingen betecknade som "svåra och tekniskt komplicerade", ger upphov till två frågeställningar. Det rör sig om att fastställa dels när den skattskyldige får rätt att dra av den mervärdesskatt som denne har betalat på investeringsutgifterna, dels om en medlemsstat med retroaktiv verkan kan upphäva en redan uppkommen avdragsrätt genom att i förekommande fall grunda sig på att beskattningsbeslutet är av preliminär karaktär.[3] Innan jag uttalar mig om dessa två frågor anser jag det vara nödvändigt att erinra om de bestämmelser i sjätte direk-

3 — Den av parterna diskuterade och av Schloßstraße vid förhandlingen uppmärksammade frågan när uppförandet av byggnaden skall anses ha påbörjats enligt UStG är, såsom Bundesfinanzhof redan har angett i sitt beslut om hänskjutande, en fråga om nationell rätt som inte skall prövas i detta mål.

tivet och i tysk rätt som är tillämpliga vid upplåtelse av fast egendom.

A — *Bestämmelser i sjätte direktivet och i tysk rätt som är tillämpliga vid upplåtelse av fast egendom*

11. Upplåtelse av fast egendom är enligt sjätte direktivet i princip befriad från mervärdesskatt. I artikel 13 B i sjätte direktivet fastställs således 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:

...

b) Utarrendering och uthyrning av fast egendom..."

12. I artikel 13 C föreskrivs emellertid följande:

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

a) Utarrendering och uthyrning av fast egendom.

...

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

13. I Tyskland regleras undantaget från mervärdesskatt på upplåtelse av fast egendom i 4 § punkt 12 a UStG. Nämnda medlemsstat har emellertid utnyttjat sin möjlighet enligt sjätte direktivet att medge sina skattskyldiga en rätt till valfrihet för beskattning på sätt som den har angett i 9 § första stycket i samma lag.

14. I 9 § andra stycket UStG, i dess lydelse före den ändring som infördes genom StMBG, fastställdes följande:

"Avstående från skattebefrielse enligt första stycket... vid uthyrning eller utarrendering av fastigheter [4 § punkt 12 a]... är endast tillåten i den mån näringsidkaren bevisar att fastigheten inte används eller är avsedd för bostadsändamål eller annan verksamhet än rörelse."

15. Valmöjligheten i fråga om uthyrning av fast egendom begränsades, med verkan från och med den 1 januari 1994, genom StMBG. I 9 § andra stycket UStG, i dess nya lydelse, föreskrivs följande:

"Avstående från skattebefrielse enligt första stycket... vid uthyrning eller utarrendering av fastigheter [4 § punkt 12 a]... är endast tillåten i den mån mottagaren av tjänsten uteslutande använder eller avser att använda fastigheten för sådana transaktioner som inte utesluter avdrag för ingående skatt. Det ankommer på näringsidkaren att visa att dessa villkor är uppfyllda."

16. Genom StMBG infördes även en övergångsbestämmelse i 27 § andra stycket UStG om tillämpningen av 9 § andra stycket, i dess nya lydelse, med följande innehåll:

"9 § andra stycket skall inte tillämpas om den på fastigheten uppförda byggnaden

...

3. används eller avses att användas för andra ändamål än de som anges i punkterna 1 och 2[4] och har färdigställts före den 1 januari 1998,

och, i de fall som avses i punkt 3, om... uppförandet av byggnaden har påbörjats före den 11 november 1993."

17. Domstolen har i sin rättspraxis bekräftat att medlemsstaterna förfogar över ett stort utrymme för skönsmässig bedömning inom ramen för artikel 13 B och C.

4 — Punkterna 1 och 2 avser byggnader som används för bostadsändamål eller andra icke företagsanknutna ändamål.

18. Domstolen förklarade således i domen i målet Becker [5]

att "... [m]ed stöd av den befogenhet som följer av [artikel 13 C] kan medlemsstaterna tillåta de personer som är berättigade till i direktivet föreskrivna undantag från skatteplikt att avstå från ett undantag i samtliga fall, inom vissa gränser eller enligt vissa närmare föreskrifter".

19. Domstolen har i domen i målet Belgocodex, [6] som avkunnades efter det att denna begäran om förhandsavgörande hade ingetts, fastslagit följande:

"Medlemsstaterna har stort utrymme för eget skön inom ramen för bestämmelserna i artikel 13 B och 13 C. De kan nämligen bedöma om det skall införas en rätt till valfrihet eller inte, enligt vad de finner lämpligt mot bakgrund av de förhållanden som råder i det egna landet vid en viss tidpunkt. Rätten att bestämma om valfrihet skall gälla eller inte är varken begränsad i tiden eller av det faktum att ett motsatt beslut har fattats under en tidigare period. Medlemsstaterna kan därmed, inom ramen för sina nationella befogenheter, också återkalla rätten till valfrihet, efter att ha infört den, och återgå till den grundregel enligt vilken utarrendering och uthyrning av fast egendom skall vara undantagna från beskattning."

20. Av denna rättspraxis kan man således dra en slutsats vad gäller förevarande mål. Den tyska regeringen hade rätt att, genom StMBG från år 1994, inskränka rätten att välja att beskattning skall ske i fråga om utarrendering och uthyrning av fast egendom. Medlemsstaterna är, enligt artikel 13 B och C, fria att med hänsyn till de ekonomiska förhållandena vid varje tidpunkt bestämma om det är lämpligt att medge en rätt till valfrihet och, i sådant fall, på vilka villkor eller inom vilka gränser som denna rätt skall utövas.

21. Efter att dessa aspekter har klargjorts skall jag undersöka om Schloßstraße i enlighet med gemenskapsrätten skall anses ha förvärvat avdragsrätten redan innan StMBG från år 1994 trädde i kraft och om det kunde fråntas denna rätt med retroaktiv verkan.

B — *Uppkomsten av rätten att dra av den mervärdesskatt som har betalats på investeringsutgifterna*

22. Den tyska regeringen anser att rätten att dra av mervärdesskatt enligt systemet i sjätte direktivet är beroende av huruvida de

5 — Dom av den 19 januari 1982 i mål 8/81, Becker (REG 1982, s. 53; svensk specialutgåva, volym 6, s. 285), punkt 38.

6 — Dom av den 3 december 1998 i mål C-381/97, Belgocodex (REG 1998, s. I-8157), punkt 17.

tjänster för vilka skatt har betalats har använts för att utföra skattepliktiga transaktioner. Ett slutgiltigt beslut huruvida avdragsrätt föreligger kan följaktligen inte fattas förrän de transaktioner för vilka dessa tjänster faktiskt har använts är kända.

23. Den tyska regeringen har, genom att tillämpa denna analys på de omständigheter som har beskrivits, hävdat att Schloßstraße, enligt 9 § andra stycket UStG, i dess lydelse från år 1994, aldrig har haft en preliminär rätt att dra av skatten på uthyrningen till det bolag som tillhandahöll finansiella tjänster, eftersom detta bolag inte använder de uthyrda lokalerna för att utföra skattepliktiga transaktioner. Nämnda regering anser att det är nödvändigt att lägga den nya lydelsen av nämnda bestämmelse till grund i den mån den skattskyldige inte hyrde ut fastigheten förrän efter det att StMBG hade trätt i kraft, att avdragsrätten skall fastställas när transaktionerna i fråga utförs och att det för detta ändamål är nödvändigt att beakta de lagändringar som hade genomförts innan dessa transaktioner påbörjades.

24. Den tyska regeringens analys är enligt min mening inte förenlig med de bestämmelser i sjätte direktivet som är tillämpliga, såsom de har tolkats av domstolen.

25. I artikel 17, under rubriken "Avdragsrättens inträde och räckvidd", föreskrivs följande:

"1. Avdragsrätten inträder samtidigt som 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) Mervärdeskatt 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.

..." [7]

7 — Ursprunglig lydelse av artikel 17 i sjätte direktivet. Artikel 17.2 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 mervärdeskatt — tillämpningsområde för vissa undantag från beskattning och praktiska åtgärder för genomförandet (EGT L 102, s. 18).

26. Av artikel 10.2 första meningen i sjätte direktivet framgår att skattskyldigheten inträder och skatt kan tas ut när varorna levereras eller tjänsterna utförs.

27. Domstolen har upprepade gånger fastslagit att avdragssystemet har till syfte att helt befria aktören från den börda avseende mervärdesskatt som skall betalas eller som har betalats inom ramen för all hans ekonomiska verksamhet. Det gemensamma mervärdesskattesystemet garanterar följaktligen en fullständig neutralitet beträffande skattebördan för all ekonomisk verksamhet, oavsett vilka de syften och resultat är som eftersträvas med denna verksamhet, på villkor att nämnda verksamhet i sig är underkastad mervärdesskatt. [8]

28. Domstolen har också uttalat att när det inte finns någon bestämmelse som gör det möjligt för medlemsstaterna att begränsa de skattskyldigas avdragsrätt, inträder avdragsrätten omedelbart för hela den ingående skatten. Eftersom sådana begränsningar måste tillämpas på ett liknande sätt i alla medlemsstater, är undantag endast tillåtna när så uttryckligen anges i direktivet. [9] Domstolen har med denna innebörd påpekat att förutsättningarna för avdragsrätt och avdragsrättens omfattning noggrant anges i artikel 17.1 och 17.2. Medlemsstaterna åtnjuter inget handlingsutrymme vid genomförande av dessa bestämmelser. Bestämmelserna tillerkänner därmed den enskilde rättigheter som kan åberopas vid en nationell domstol för att ifrågasätta nationella regler som inte är förenliga med nyssnämnda bestämmelser. [10]

29. Vad närmare avser de investeringsutgifter som bolaget har haft för att inleda en skattepliktig ekonomisk verksamhet finns det anledning att, i enlighet med domstolens rättspraxis, [11] anse att nämnda utgifter avser en ekonomisk verksamhet i den mening som avses i artikel 4 i sjätte direktivet och att den skattskyldige därför har rätt att dra av den mervärdesskatt som har betalats på dessa utgifter. En motsatt tolkning skulle medföra att den ekonomiska aktören påfördes kostnader för mervärdesskatt, utan möjlighet till avdrag enligt artikel 17, och innebära en godtycklig skillnad mellan investeringsutgifter som uppkommit innan en verksamhet faktiskt inleds och investeringsutgifter som uppkommer därefter. [12]

30. En avdragsrätt som har uppkommit består dessutom, även om den avsedda ekonomiska verksamheten inte har givit

8 — Se särskilt dom av den 14 februari 1985 i mål 268/83, Rompelman (REG 1985, s. 655; svensk specialutgåva, volym 8, s. 83), punkt 19, av den 21 september 1988 i mål 50/87, kommissionen mot Frankrike (REG 1988, s. 4797; svensk specialutgåva, volym 9, s. 599), punkt 15, och av den 15 januari 1998 i mål C-37/95, Ghent Coal Terminal (REG 1998, s. I-1), punkt 15.

9 — Se särskilt domen i det ovan i fotnot 8 nämnda målet kommissionen mot Frankrike, punkterna 16 och 17, dom av den 11 juli 1991 i mål C-97/90, Lennartz (REG 1991, s. I-3795; svensk specialutgåva, volym 11, s. 299), punkt 27, och av den 6 juli 1995 i mål C-62/93, BP Soupergaz (REG 1995, s. I-1883), punkt 18, samt domen i det ovan i fotnot 8 nämnda målet Ghent Coal Terminal, punkt 16.

10 — Domen i det ovan i fotnot 9 nämnda målet BP Soupergaz, punkt 35.

11 — För en utförlig redogörelse för denna rättspraxis se mitt förslag till avgörande som jag har föredragit samma dag i mål C-400/98, Breitsohl (dom av den 8 juni 2000, REG 2000, s. I-4321, s. I-4324), punkterna 18—27.

12 — Domen i det ovan i fotnot 8 nämnda målet Rompelman, punkterna 22 och 23.

upphov till skattepliktiga transaktioner eller om den skattskyldige inte har kunnat använda sig av de varor eller tjänster som har föranlett avdrag i samband med skattepliktiga transaktioner, på grund av orsaker som han inte kunde råda över. [13] Rättssäkerhetsprincipen medför nämligen att de skattskyldigas rättigheter och skyldigheter inte kan vara beroende av faktiska omständigheter, förhållanden eller händelser som har inträtt efter skatteförvaltningens fastställelse. [14] I förevarande fall kan tillhandahållande av en anläggningstillgång under jämkningsperioden föranleda jämkning av avdraget i enlighet med villkoren i artikel 20.3 i direktivet. [15]

31. Av de relevanta bestämmelserna i sjätte direktivet, såsom de har tolkats av domstolen, följer således att rätten att dra av den mervärdesskatt som har betalats på investeringsutgifterna uppkommer vid själva tidpunkten för tillhandahållandet av de varor eller tjänster som nämnda utgifter avser. Om den skattskyldige styrker sin uppgift om att han faktiskt har för avsikt att använda sig av investeringarna för att bedriva en verksamhet som är skattepliktig, i enlighet med sjätte direktivet eller de nationella föreskrifter som är i kraft vid denna tidpunkt, har han genast rätt till avdrag, även om den avsedda verksamheten aldrig kan bedrivas.

32. Sambandet mellan förvärvet av anläggningstillgångarna och uppkomsten av avdragsrätten bekräftas dessutom, enligt min mening, av artikel 20 i sjätte direktivet i vilken jämkning av avdrag behandlas. I artikel 20.2 om anläggningstillgångar fastställs huvudregeln att jämkningen skall fördelas över fem år *inklusive det år då varorna förvärvades eller tillverkades*, och inte när anläggningstillgångarna börjar att användas för att utföra skattepliktiga transaktioner. [16]

33. För att återgå till förevarande mål kan konstateras att det ankommer på den nationella domstolen att fastställa den avsikt som Schloßstraße faktiskt hade när de investeringsutgifter som är föremål för tvisten uppkom. [17] Om Schloßstraße faktiskt avsåg att använda dessa investeringar för att bedriva en verksamhet, som följaktligen var skattepliktig — eller snarare, som kunde vara det enligt den senare upphävda rätten att välja beskattningsalternativet — skall det, såsom kommissionen riktigt har anfört, anses att Schloßstraße förvärvade avdragsrätten när

13 — Domen i det ovan i fotnot 8 nämnda målet Ghent Coal Terminal, punkterna 19 och 20.

14 — Domen i det ovan i fotnot 2 nämnda målet Inzo, punkt 21.

15 — Domen i det ovan i fotnot 8 nämnda målet Ghent Coal Terminal, punkt 23.

16 — När det gäller fast egendom förvärvad som anläggningstillgångar kan den period som ligger till grund för beräkningen av jämkningar förlängas till högst 20 år (artikel 20.2 sista meningen i dess lydelse enligt direktiv 95/7, som har nämnts ovan i fotnot 7). I samma lagrum fastställs visserligen att "[u]tan hinder av föregående stycke kan medlemsstaterna grunda jämkningen på en period av fem hela år *med början från den tidpunkt då varorna först används* (min markering). Denna möjlighet som medlemsstaterna har framstår emellertid som ett undantag från nämnda huvudregel. Artikel 17, vari avdragsrätten behandlas, innehåller inte heller något sådant förbehåll till förmån för medlemsstaterna.

17 — Den nationella domstolen har påpekat att delägarnas avsikt, åtminstone fram till och med juni 1993, var att överlåta bygglovet åt tredje man. Det ankommer emellertid på den nationella domstolen att klargöra om denna omständighet, beträffande vilken det inte ges tillräcklig information i beslutet om hänskjutande, har någon betydelse för rättsenligheten av det preliminära avdrag som Finanzamt godkände.

tjänsterna i fråga tillhandahölls, det vill säga innan lagändringen trädde i kraft. I det följande kommer jag således att undersöka åtgärden att retroaktivt upphäva en rätt att välja beskattningsalternativet samt en avdragsrätt som *tidigare har förvärvats.*

C — *Möjlighet för medlemsstaterna att retroaktivt upphäva en tidigare förvärvad rätt att välja att beskattning skall ske samt en rätt att dra av mervärdesskatt*

34. För att kunna pröva denna fråga måste jag på nytt hänvisa till domen i målet Belgocodex.[18] Sökanden i målet vid den nationella domstolen hade förvärvat en fastighet i vilken den lät utföra flera renoveringsarbeten. Sökanden hyrde därefter ut fastigheten till ett företag som använde den i sin ekonomiska verksamhet. Belgocodex drog då av den mervärdesskatt som hade betalats på renoveringsarbetena.

35. Belgocodex gjorde avdrag med stöd av lagen av den 28 december 1992, som innebar att den belgiska lagen om mervärdesskatt ändrades och att det infördes en rätt till valfrihet för beskattning av upplåtelse av fast egendom. I nämnda lag angavs emellertid att det skulle utfärdas verkställighetsföreskrifter om hur valfriheten skulle utformas, hur den skulle utövas och om de villkor som hyresavtalet måste uppfylla. Dessa verkställighetsföreskrifter antogs aldrig och den 6 juli 1994 upphävdes 1992 års lag formellt med retroaktiv verkan.

36. Den belgiska skatteförvaltningen nekade Belgocodex det begärda avdraget, med hänsyn till att 1992 års lag hade upphävts. Detta bolag väckte då talan vid Tribunal de première instance de Nivelles, som frågade EG-domstolen om en medlemsstat, som har tillämpat den möjlighet som följer av artikel 13 C i sjätte direktivet och som således har medgivit skattskyldiga en rätt till valfrihet för beskattning av viss uthyrning av fast egendom, kunde upphäva nämnda rätt till valfrihet genom en senare lag och därmed återinföra undantaget från skatteplikt i hela dess räckvidd.

37. Belgocodex hävdade vid EG-domstolen att principerna om skydd för berättigade förväntningar och rättssäkerhet hindrade att den nationella lagstiftningen i fråga upphävdes med retroaktiv verkan. Belgocodex anförde att det, efter antagandet av 1992 års lag, hade legitima skäl att förlita sig på att det skulle kunna utnyttja möjligheten till valfrihet, oavsett om det kungliga dekretet om verkställighetsföreskrifter skulle antas eller inte.

38. Domstolen erinrade om att principerna om skydd för berättigade förväntningar och rättssäkerhet utgör en del av gemenskapens rättsordning och skall iakttas av medlemsstaterna då de utövar sina befogenheter enligt gemenskapsdirektiven. Den

18 — Nämnd ovan i fotnot 6.

ansåg dock att det, under de specifika omständigheter som rådde i målet, inte ankom på EG-domstolen utan på den nationella domstolen att avgöra om dessa principer hade åsidosatts genom att en lag, beträffande vilken det aldrig hade utfärdats några verkställighetsföreskrifter, hade upphävts med retroaktiv verkan.

39. De "specifika omständigheter" som rådde i målet Belgocodex bestod i att det förelåg tvivel beträffande huruvida 1992 års lag, i enlighet med de regler som var tillämpliga i belgisk rätt, verkligen hade gett en möjlighet att välja beskattningsalternativet i det aktuella fallet, eftersom det saknades verkställighetsföreskrifter. Det rörde sig således om en fråga som det ankom på den nationella domstolen att avgöra.

40. Kommissionen har hävdat att det i detta fall inte föreligger några sådana specifika omständigheter. Den har med stöd av domen i målet Ghent Coal Terminal [19] framhållit att Schloßstraße inte kan nekas avdragsrätt på grund av orsaker som det inte kunde råda över. Åtgärden att begränsa valmöjligheten, som vidtogs i samband med antagandet av en lag, vilken enligt en övergångsbestämmelse har retroaktiv verkan, skall enligt kommissionen i detta sammanhang anses som en orsak som den skattskyldige inte kunde råda över. Den anser följaktligen att Schloßstraße måste behålla förmånen av de skatter vilka det gjorde avdrag från redan innan lagändringen trädde i kraft.

19 — Nämnd ovan i fotnot 8.

41. Jag är ense med kommissionen. Av beslutet om hänskjutande framgår att Schloßstraße för räkenskapsåren 1992 och 1993 hade uppfyllt alla villkor som ställdes i de tyska föreskrifter som var tillämpliga vid denna tidpunkt för att det skulle kunna utnyttja rätten att välja beskattningsalternativet. Till följd av att de nya föreskrifterna därefter trädde i kraft förhindrades Schloßstraße att förverkliga sin avsikt att använda anläggningstillgångarna för att bedriva ekonomisk verksamhet som var skattepliktig. Enligt min mening utgör lagändringen således en "omständighet som den skattskyldige inte kunde råda över", i enlighet med domen i målet Ghent Coal Terminal, som inte kan medföra att den skattskyldige fråntas den avdragsrätt som denne tidigare har förvärvat.

42. Jag skall tillägga att denna befogenhet att företa en skönsmässig bedömning, även om det såsom jag redan har angett är riktigt att artikel 13 B och C i sjätte direktivet ger medlemsstaterna ett stort utrymme för en sådan för att reglera rätten till valfrihet samt för att upphäva den, inte kan användas för att överträda artikel 17.1 i samma direktiv genom att upphäva en tidigare förvärvad avdragsrätt.

43. Ett sådant upphävande utgör dessutom ett åsidosättande av de berättigade förväntningar som den skattskyldige har på att

bestämmelserna i direktivet skall tillämpas korrekt. Det skall i detta hänseende erinras om att principen om skydd för berättigade förväntningar,[20] som är en överordnad allmän gemenskapsrättslig princip till skydd för enskilda, skall iakttas av alla nationella myndigheter som har till uppgift att tillämpa gemenskapsrätten.[21]

D — *Betydelsen av att beskattningsbesluten är av preliminär karaktär*

44. Att skattemyndigheten enligt den nationella rätten har rätt att, i såväl faktiskt som rättsligt hänseende,[22] korrigera de preliminära beskattningsbeslut som den meddelar de skattskyldiga ändrar, enligt min mening, inte den tidigare bedömningen.

45. Den tyska regeringen har hävdat att, även om tillämpningen av en lagändring på en tidigare förvärvad avdragsrätt beträffande tjänster som den skattskyldige har tillhandahållits innan nämnda ändring skulle anses som en otillåten retroaktiv tillämpning, principerna om skydd för berättigade förväntningar och om rättssäkerhet inte har åsidosatts i detta fall, eftersom Schloßstraße inte kan göra gällande berättigade förväntningar på att dess avdragsrätt är slutgiltig, beroende på det i AO föreskrivna, och i de preliminära beskattningsbesluten förekommande, omprövningsförbehållet.

46. Skattemyndighetens möjlighet att ompröva och ändra de preliminära beskattningsbeslut som den meddelar de skattskyldiga är obestridligen ändamålsenlig vid förvaltningen av skatter i allmänhet och av mervärdesskatt i synnerhet.[23]

47. Om det vid en kontroll konstateras att en skattskyldig har försökt att begå bedrägeri gentemot statsverket genom att deklarera inköp av varor som i verkligheten är avsedda för dennes personliga bruk som förvärv av varor till dennes företag, i syfte att dra av den mervärdesskatt som har betalats, kan skattemyndigheten på detta

20 — Dom av den 19 maj 1992 i de förenade målen C-104/89 och C-37/90, Mulder m.fl. mot rådet och kommissionen (REG 1992, s. I-3061; svensk specialutgåva, volym 12, s. 55), punkt 15.

21 — Dom av den 27 september 1979 i mål 230/78, Eridania (REG 1979, s. 2749; svensk specialutgåva, volym 4, s. 513), punkt 31. Det är däremot uppenbart att den genom StMBG införda lagändringen skall tillämpas fullt ut på de varor och tjänster som Schloßstraße har mottagit från och med dess ikraftträdande, det vill säga från och med den 1 januari 1994. Domstolen har nämligen förklarat att "tillämpningsområdet [för principen om skydd för berättigade förväntningar] kan däremot inte utsträckas så långt att det generellt hindrar nya föreskrifter från att kunna tillämpas på de framtida verkningarna av situationer som uppkom när de tidigare föreskrifterna gällde, när inga skyldigheter har åtagits gentemot den offentliga myndigheten" (dom av den 16 maj 1979 i mål 84/78, Tomadini (REG 1979, s. 1801), punkt 21).

22 — Detta föreskrivs nämligen i 164 § AO, som har följande lydelse:
"1. Så länge skattehändelsen inte har varit föremål för slutgiltig prövning kan skatten allmänt sett eller i det enskilda fallet, med förbehåll för omprövning, fastställas utan att detta behöver motiveras.
...
2. Så länge förbehållet gäller kan fastställelsen av skatten upphävas eller ändras
...
4. Förbehållet om omprövning förfaller när fristen för fastställelsen av skatten löper ut..."

23 — Förvaltningen av mervärdesskatten grundas nämligen normalt på systemet för självdeklaration, eftersom de skattskyldiga själva har att fastställa sin skattebörda och att göra inbetalningen till statsverket.

sätt *ex officio* fastställa skatten och upphäva det tidigare medgivna avdraget.

48. Detsamma gäller beträffande jämkningsförfarandet enligt artikel 20 i sjätte direktivet. I enlighet med detta system skall den skattskyldige, vad gäller anläggningstillgångar, utverka en jämkning av avdragsbeloppen, när vissa omständigheter inträffar inom en viss tid. Om Schloßstraße i detta fall skulle ha åstadkommit en ändring i fastighetens avsedda användning, exempelvis genom att öka den del av fastigheten som är avsedd för bostadsändamål, hade skattemyndigheten således kunnat minska det belopp som kan dras av från den betalda mervärdesskatten genom att tillämpa reglerna om beräkningen av den avdragsgilla andelen.

49. Det framgår emellertid inte av handlingarna i målet att Schloßstraße vare sig har gjort sig skyldigt till bedrägeri eller ändrat den användning som fastigheten var avsedd för när det först utnyttjade sin rätt till valfrihet för beskattning samt avdragsrätt. Den enda omständighet som i detta fall skulle kunna läggas till grund för att upphäva rätten till valfrihet samt avdragsrätten är följaktligen den senare lagändringen genom vilken rätten att välja beskattning av Schloßstraßes ekonomiska verksamhet upphävdes.

50. Den avdragsrätt som är föremål för tvisten följer emellertid, såsom jag tidigare har påpekat, direkt av artikel 17.1 och 17.2 i sjätte direktivet. Schloßstraße kunde, med stöd av gemenskapsrätten, emellertid grunda berättigade förväntningar på att dess avdragsrätt skulle iakttas. Jag anser att skattemyndigheten under dessa omständigheter inte kan använda sig av förfarandet för omprövning av preliminära beskattningsbeslut för att upphäva denna tidigare förvärvade rätt med retroaktiv verkan, eftersom det skulle innebära ett åsidosättande av de berättigade förväntningar som den skattskyldige grundade på gemenskapsrätten.

IV — Förslag till avgörande

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

Artikel 17.1 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 den utgör hinder för att en medlemsstat, som beslutar att upphäva rätten till valfrihet för beskattning i fråga om en viss ekonomisk verksamhet, med retroaktiv verkan återkallar rätten att dra av den mervärdesskatt som har betalats på investeringsutgifter som den skattskyldige har haft, innan detta upphävande träder i kraft, i avsikt att bedriva en sådan ekonomisk verksamhet. Detsamma gäller även om den skattskyldige först har medgivits avdraget med förbehåll för omprövning.