

61998J0396

Domstolens Dom (Sjette Afdeling) af 8. juni 2000. - Grundstücksgemeinschaft Schloßstraße GbR mod Finanzamt Paderborn. - Anmodning om præjudiciel afgørelse: Bundesfinanzhof - Tyskland. - Omsætningsafgift - Fælles merværdiafgiftssystem - Artikel 17 i sjette direktiv 77/388/EØF - Fradrag af indgående afgift - Umuligt at foretage fradrag på grund af en ændring i den nationale lovgivning, som afskaffer muligheden for at vælge beskatning af udlejning af fast ejendom. - Sag C-396/98.

Samling af Afgørelser 2000 side I-04279

Sammendrag

Parter

Dommens præmisser

Afgørelse om sagsomkostninger

Afgørelse

Nøgleord

Fiskale bestemmelser - harmonisering af lovgivningerne - omsætningsafgifter - det fælles merværdiafgiftssystem - fradrag af indgående afgift - fradrag af afgiften på goder, der er leveret, eller på tjenesteydelser, der er udført, med henblik på investeringsarbejder, der skal anvendes som led i afgiftspligtige transaktioner - lovændring, der indtræder, efter at disse goder eller disse tjenesteydelser er leveret, men før de nævnte transaktioner påbegyndes, og som berører den afgiftspligtige retten til at give afkald på fritagelse herfor - omstændighed uden betydning for fradragsretten - beskyttelse af den berettigede forventning - retssikkerhed

(Rådets direktiv 77/388, art. 17)

Sammendrag

\$\$Artikel 17 i sjette direktiv 77/388 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter skal fortolkes således, at en afgiftspligtigs ret til at fradrage den merværdiafgift, der er erlagt af goder eller tjenesteydelser, som er leveret vedkommende med henblik på gennemførelse af visse udlejningstransaktioner, fortsat består, når en lovændring, der indtræder, efter at disse goder eller disse tjenesteydelser er leveret, men før de nævnte transaktioner påbegyndes, berøver denne afgiftspligtige retten til at give afkald på fritagelse herfor, selv om merværdiafgiften er blevet opgjort med forbehold af en efterprøvelse. Principperne om beskyttelse af den berettigede forventning og om retssikkerhed er til hinder for, at en sådan lovændring med tilbagevirkende gyldighed berøver vedkommende den fradragsret, som han har erhvervet.

(jf. præmis 47, 53 og domskonkl.)

Parter

I sag C-396/98,

angående en anmodning, som Bundesfinanzhof (Tyskland) i medfør af EF-traktatens artikel 177 (nu artikel 234 EF) har indgivet til Domstolen for i den for nævnte ret verserende sag,

Grundstückgemeinschaft Schloßstraße GbR

mod

Finanzamt Paderborn,

at opnå en præjudiciel afgørelse vedrørende fortolkningen af artikel 17 i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter - Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1),

har

DOMSTOLEN (Sjette Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, J.C. Moitinho de Almeida (refererende dommer), og dommerne R. Schintgen, G. Hirsch, V. Skouris og F. Macken,

generaladvokat: D. Ruiz-Jarabo Colomer

justitssekretær: assisterende justitssekretær H. von Holstein,

efter at der er indgivet skriftlige indlæg af:

- den tyske regering ved afdelingschef W.-D. Plessing, og kontorchef C.-D. Quassowski, begge Forbundsfinansministeriet, som befuldmægtigede

- Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved juridisk konsulent E. Traversa, Kommissionens Juridiske Tjeneste, og A. Buschmann, der er udstationeret som national ekspert ved Kommissionens Juridiske Tjeneste, som befuldmægtigede,

på grundlag af retsmøderapporten,

efter at der i retsmødet den 2. december 1999 er afgivet mundtlige indlæg af Grundstückgemeinschaft Schloßstraße GbR ved skattekonsulent B. Westermann, Paderborn, af

den tyske regering ved C.-D. Quassowski og af Kommissionen ved juridisk konsulent J. Grunwald, som befuldmægtiget,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 16. december 1999,

afsagt følgende

Dom

Dommens præmisser

1 Ved kendelse af 27. august 1998, indgået til Domstolen den 6. november 1998, har Bundesfinanzhof i henhold til EF-traktatens artikel 177 (nu artikel 234 EF) stillet to præjudicielle spørgsmål om fortolkningen af artikel 17 i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter - Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1, herefter »sjette direktiv«).

2 Spørgsmålene er blevet rejst under en tvist mellem Grundstücksgemeinschaft Schloßstraße GbR (herefter »Schloßstraße«) og Finanzamt Paderborn vedrørende fradrag af indgående merværdiafgift (herefter »moms«), som Schloßstraße har erlagt for goder eller tjenesteydelser, der er leveret til selskabet med henblik på udførelse af visse transaktioner, for hvilke der skete en lovændring efter leveringen af de nævnte goder og tjenesteydelser, hvorved retten til at give afkald på afgiftsfritagelse blev afskaffet.

Sjette direktiv

3 Sjette direktivs artikel 13 bestemmer følgende:

»...

B. Andre fritagelser

Med forbehold af andre fællesskabsbestemmelser fritager medlemsstaterne på betingelser, som de fastsætter for at sikre en korrekt og enkel anvendelse af nedennævnte fritagelser, og med henblik på at forhindre enhver mulig form for svig, unddragelse og misbrug:

...

b) bortforpagtning og udlejning af fast ejendom ...

Medlemsstaterne kan fastsætte yderligere undtagelser inden for dette fritagelsesområde;

...

C. Valgmulighed

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.«

4 Sjette direktivs artikel 17 bestemmer 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;

...

3. Medlemsstaterne indrømmer ligeledes enhver afgiftspligtig person fradrag for eller tilbagebetaling af den i stk. 2 omhandlede merværdiafgift, for så vidt goder og tjenesteydelser anvendes til:

a) hans transaktioner i forbindelse med de former for økonomisk virksomhed, som omhandlet i artikel 4, stk. 2, når disse udføres i udlandet og ville have givet ret til fradrag, såfremt de var blevet udført i indlandet

b) hans transaktioner, som er fritaget for afgift i medfør af artikel 14, stk. 1, litra i), artikel 15 og artikel 16, stk. 1, punkt B, C og D, og stk. 2

c) hans transaktioner, som er fritaget for afgift i medfør af artikel 13, punkt B, litra a) og litra d), nr. 1-5, såfremt aftageren er etableret uden for Fællesskabet eller såfremt de pågældende transaktioner er knyttet direkte til goder, som er bestemt til at udføres til et land uden for Fællesskabet.

...«

5 Sjette direktivs artikel 20 bestemmer:

»1. Det oprindeligt foretagne fradrag berigtiges efter nærmere bestemmelser, som fastsættes af medlemsstaterne, især:

a) når fradraget er større eller mindre end det, som den afgiftspligtige person var berettiget til at foretage

b) når der efter angivelsens udfærdigelse er sket ændringer af de elementer, som er taget i betragtning ved fastsættelsen af fradragsbeløbet, navnlig i tilfælde af annullation af køb eller opnåelse af rabatter; der skal dog ikke ske berigtigelse i tilfælde af helt eller delvis ubetalte transaktioner, i tilfælde af behørigt påvist eller godtgjort ødelæggelse, tab eller tyveri ...

2. For så vidt angår investeringsgoder foretages en berigtigelse over en periode på fem år, heri medregnet det år i hvilket de blev erhvervet eller fremstillet. Hvert år omfatter denne berigtigelse kun en femtedel af den afgift, der er pålagt disse goder. Berigtigelsen finder sted i forhold til de ændringer i fradragsretten, som har fundet sted i de følgende år set i forhold til det år, hvor godet blev erhvervet eller fremstillet.

...

3. I tilfælde af levering i berigtigelsesperioden skal investeringsgodet betragtes, som om det af den afgiftspligtige person fortsat var blevet anvendt i forbindelse med økonomisk virksomhed indtil

udløbet af berigtigelsesperioden. Denne økonomiske virksomhed anses for fuldt afgiftspligtig, såfremt leveringen af nævnte gode er afgiftspligtig; den anses for fuldstændig afgiftsfri, såfremt leveringen er afgiftsfri. Berigtigelsen foretages på én gang for hele den berigtigelsesperiode, der endnu ikke er forløbet.

...

4. Med henblik på anvendelsen af bestemmelserne i stk. 2 og 3 kan medlemsstaterne:

- definere begrebet investeringsgoder
- præcisere det afgiftsbeløb, som skal tages i betragtning ved berigtigelsen
- træffe alle hensigtsmæssige foranstaltninger for at sikre, at berigtigelsen ikke medfører en uberettiget fordel
- tillade administrative forenklinger.

...«

De nationale bestemmelser om moms

6 § 4, nr. 12, litra a), i Umsatzsteuergesetz 1993 (lov om omsætningsafgift, herefter »UStG«) bestemmer:

»Blandt de transaktioner, der omfattes af § 1, stk. 1, nr. 1-3, fritages følgende:

...

12. a) udleje og bortforpagtning af grundstykker ...«

7 UStG's § 9 bestemmer imidlertid:

»1) En erhvervsdrivende kan behandle en transaktion, der er fritaget i henhold til § 4, ... nr. 12 ..., som afgiftspligtig, når transaktionen er udført for en anden erhvervsdrivende for hans virksomheds regning.

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

8 Mißbrauchsbekämpfungs- und Steuerbereinigungsgesetz (lov om forenkling af skatte- og afgiftslovgivningen og bekæmpelse af svig, herefter »StMBG«) af 21. december 1993 (BGBl. 1993 I, s. 2310) begrænsede med virkning fra den 1. januar 1994 omfanget af valgmuligheden med hensyn til beskatning af udlejning af grundstykker. UStG's § 9, stk. 2, som ændret ved StMBG bestemmer:

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

9 I henhold til UStG's § 18, stk. 3, foretages omsætningsafgiftsangivelsen på samme måde som for skat.

10 UStG's § 27, stk. 2, som ændret ved StMBG, indeholder følgende overgangsbestemmelse:

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

1. anvendes til eller er bestemt til beboelsesformål og er færdiggjort før den 1. april 1985

2. anvendes til eller er bestemt til andre ikke-erhvervsmæssige formål og er færdiggjort før den 1. januar 1986

3. anvendes til eller er bestemt til andre formål end de i nr. 1 og 2 nævnte [beboelsesformål eller andre ikke-erhvervsmæssige formål] og er færdiggjort før den 1. januar 1998

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

11 § 164 og 168 i Abgabenordnung (lov om skatter og afgifter, herefter »AO«) tillader en hurtig fastsættelse af afgiften alene på grundlag af den afgiftspligtiges angivelser, men hjemler til gengæld afgiftsmyndighederne ret at ændre denne fastsættelse i enhver henseende, såvel faktisk som retligt.

12 AO's § 164 bestemmer:

»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 ...«

13 AO's § 168 bestemmer, at en afgiftsangivelse sidestilles med en afgiftsfastsættelse under forbehold af efterprøvelse. Følgelig fører omsætningsafgiftsangivelsen ifølge UStG's § 18, stk. 3, i sig selv, på grund af bestående lovbestemmelser og med forbehold af efterprøvelse, til en afgiftsfastsættelse, som til enhver tid kan ændres, uden at det er nødvendigt, at andre betingelser er opfyldt.

Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

14 Schloßstraße er et interessentskab, som har til formål at forvalte bebyggelsesretten til en grund, at opføre en kontor- og beboelsesejendom på denne samt på længere sigt at udnytte og anvende den faste ejendom.

15 Schloßstraße erhvervede bebyggelsesretten på den nævnte grund den 8. marts 1991 og indgav den 16. marts 1991 ansøgning om byggetilladelse. Da det blev bestridt, at Schloßstraße's projekt var i overensstemmelse med planlovgivningen, blev denne tilladelse først givet den 27. maj 1993.

16 Det fremgår af en beslutning truffet den 11. juni 1993 af Schloßstraße's selskabsdeltagere, at de var blevet enige om at overdrage byggetilladelsen til en tredjemand umiddelbart efter dens udstedelse. Denne beslutning kunne dog i mangel af en aftage ikke realiseres. Den 10. oktober 1993 indgik Schloßstraße en aftale med en arkitekt om at opføre bygningen. Arbejdet blev påbegyndt i januar 1994 og afsluttet i december samme år.

17 Bygningens samlede areal blev opdelt i tre dele, 39,38% deraf blev udlejet til beboelse, og det resterende areal blev udlejet med 13,96% til et arkitektfirma og 46,49% til et aktieselskab (herefter »finansieringsselskabet«), hvis virksomhed for 90%’s vedkommende bestod i at udføre finansielle tjenesteydelser med fritagelse for moms.

18 I sine momsangivelser for regnskabsårene 1992-1994 gav Schloßstraße i henhold til UStG's § 9 afkald på afgiftsfritagelse for de planlagte eller gennemførte udlejningstransaktioner og gjorde retten til fradrag af indgående afgift gældende på grundlag af fakturaerne for goder eller tjenesteydelser i tilknytning til byggeriet. Denne fradragsret blev i første omgang bevilget.

19 I henhold til AO's § 164 og 168 blev de tilsvarende afgiftsfastsættelser imidlertid afgivet med forbehold af senere efterprøvelse.

20 Finanzamt Paderborn foretog en sådan efterprøvelse. Efter denne ændrede Finanzamt de nævnte afgiftsfastsættelser for regnskabsårene 1992 og 1993 og udarbejdede en første afgiftsfastsættelse for regnskabsåret 1994. I denne afgørelse accepterede Finanzamt kun fradrag af indgående moms med 13,96% af de angivne beløb ud fra den opfattelse, at den eneste afgiftspligtige brug af bygningen var arkitektfirmaets. Ifølge Finanzamt var det ikke længere muligt at tillade fradrag af moms for de 46,49% af bygningens areal, der blev anvendt af finansieringsselskabet til udførelse af fritagne transaktioner, da muligheden for at give afkald på fradrag for denne type transaktioner var blevet afskaffet med virkning fra den 1. januar 1994, efter at UStG's § 9, stk. 2, var blevet ændret ved StMBG. I øvrigt fandt Finanzamt, at Schloßstraße heller ikke kunne påberåbe sig overgangsbestemmelserne i UStG's § 27, stk. 2, som ændret ved StMBG, fordi opførelsen af bygningen ikke var blevet påbegyndt før den 11. november 1993, den skæringsdato, som er fastsat i denne bestemmelse for ret til afkald på fritagelse.

21 Schloßstraße indgav klage over momsafgørelserne for regnskabsårene 1992, 1993 og 1994, som blev afvist af Finanzamt.

22 Den 8. december 1995 anlagde Schloßstraße sag ved Finanzgericht Münster til prøvelse af Finanzamt's afvisning. Ved dom af 8. oktober 1996 frifandt Finanzgericht sagsøgeren.

23 Den 27. november 1996 indgav Schloßstraße revisionsanke til Bundesfinanzhof. Under denne sag gjorde Schloßstraße dels gældende, at den begrænsning af retten til at vælge beskatning, som blev indført ved StMBG, ikke kan finde anvendelse i denne sag, fordi opførelsen af bygningen må anses for at være påbegyndt på den dato, da Schloßstraße indgav ansøgning om byggetilladelse, eller i hvert fald da denne blev givet. Dels anførte sagsøgeren på grundlag af dommen af 29. februar 1996, INZO (sag C-110/94, Sml. I, s. 857), at beskyttelsen af den berettigede forventning er til hinder for, at retten til fradrag af moms, som er betalt i løbet af regnskabsårene 1992 og 1993, bl.a. af udgifter til arkitekt og notar, efterfølgende blev frataget sagsøgeren.

24 Bundesfinanzhof er i tvivl om, hvorvidt der bør gives Schloßstraße medhold under revisionsanken i henhold til UStG og de processuelle regler i AO. Bundesfinanzhof finder for det første, at Schloßstraße ikke kan påberåbe sig overgangsbestemmelserne i UStG's § 27, stk. 2, fordi 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 af bygningen, og er derfor en del af bygningen som »investeringsgode«. Følgelig kan afgørelsen om fradrag af den moms, der er

betalt af disse ydelser, ikke træffes uden hensyn til datoen for opførelsen og dermed heller ikke uden hensyntagen til den begrænsning, der er indført ved StMBG, fordi afgørelsen afhænger af bygningens faktiske brug, dvs. udlejningstransaktionerne i 1994, og af, om disse transaktioner er afgiftspligtige eller afgiftsfrie.

25 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, var det med føje, at Finanzamt i henhold til AO's § 164, stk. 2, ændrede de afgiftsafgørelser, der var truffet med forbehold af en efterprøvelse, og nægtede fradrag, da de udførte tjenesteydelser til syvende og sidst var blevet anvendt til at udføre transaktioner, der var fritaget for moms.

26 Endelig har den nationale ret henvist til, at det ikke er i strid med det forfatningsretlige forbud mod tilbagevirkende gyldighed at anvende UStG's § 9, stk. 2, som ændret ved StMBG med tilbagevirkende gyldighed på ydelser erlagt i 1992 og 1993. På den dato, da den nye version af UStG's § 9, stk. 2, trådte i kraft, var retten til fradrag for investeringsgoder nemlig ikke endelig, idet den endelige anvendelse af disse goder endnu ikke var fastslået, hvilken omstændighed var afgørende for afgørelsen om fradragsretten.

27 Endelig finder Bundesfinanzhof, at Schloßstraße ikke kan påberåbe sig princippet om beskyttelse af den berettigede forventning uden henvisning til, at det var overbevist om at kunne udøve den valgmulighed, der er fastsat i UStG's § 9, stk. 2, for den af selskabet påtænkte udlejning af bygningen, idet opførelsen af denne først blev påbegyndt, efter at de nye bestemmelser var trådt i kraft. Bundesfinanzhof har ligeledes henvist til, at Schloßstraße ifølge Finanzgericht's konstateringer endnu den 11. juni 1993 påtænkte at overdrage byggetilladelsen til en tredjemand, og at den fuldmagt, der blev givet arkitekten, ikke var ledsaget af nogen endelig ordre med hensyn til byggeriet. Desuden var momsen for de omtvistede år ifølge den nationale ret blevet opgjort med forbehold af en efterprøvelse, således at Schloßstraße ikke med føje kunne forvente, at denne opgørelse ikke ville blive ændret.

28 Da Bundesfinanzhof imidlertid fandt det tvivlsomt, om en sådan fortolkning af de relevante tyske lovbestemmelser er forenelig med Domstolens praksis vedrørende sjette direktivs artikel 17, besluttede den at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) 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?

2) 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?»

29 Med disse to spørgsmål, som skal behandles under et, ønsker den nationale ret nærmere bestemt oplyst, om sjette direktivs artikel 17 skal fortolkes således, at en afgiftspligtigs ret til at fradrage moms, der er erlagt af goder eller tjenesteydelser, som er blevet leveret vedkommende med henblik på udførelse af visse lejetransaktioner, fortsat består, når en ændring af lovgivningen,

der indtræder efter, at disse goder eller disse tjenesteydelser er leveret, men før de nævnte transaktioner påbegyndes, berøver denne afgiftspligtige retten til at give afkald på fritagelse heraf, selv om momsen er blevet fastsat under forbehold af en senere efterprøvelse.

30 Den tyske regering har anført, at sjette direktivs artikel 17, stk. 1, kun fastlægger det tidspunkt, fra hvilket retten til fradrag af indgående afgift indtræder. De materielle og retlige betingelser, som gælder for udøvelse af fradragsretten, er fastsat i bestemmelsens stk. 2. Blandt disse er betingelsen om, at de goder og tjenesteydelser, som momsen er erlagt af, skal være anvendt til at udføre afgiftspligtige transaktioner. Følgelig kan der ifølge den tyske regering ikke træffes endelig afgørelse om retten til fradrag, førend de transaktioner, som nævnte goder og tjenesteydelser reelt er blevet anvendt til, er kendt. Ved denne afgørelse skal der endvidere tages hensyn til de lovændringer, der er indtrådt, før de afgiftspligtige transaktioner blev påbegyndt.

31 Følgelig har en afgiftspligtig ikke ret til at fradrage moms, der er betalt af goder eller tjenesteydelser, som er blevet leveret vedkommende med henblik på udførelse af visse udlejningstransaktioner, når en lovændring efter leveringen af disse goder eller tjenesteydelser, men før udlejningstransaktionerne påbegyndes, bevirker, at den afgiftspligtige fortaber retten til at give afkald på fritagelse for sådanne transaktioner.

32 Den tyske regering har tilføjet, at den omstændighed, at de i hovedsagen omhandlede goder eller tjenesteydelser er blevet anvendt til at gennemføre transaktioner, der til sidst blev fritaget, adskiller denne sag fra dem, som var omhandlet i INZO-dommen og dommen af 15. januar 1998, Ghent Coal Terminal (sag C-37/95, Sml. I, s. 1), hvor goderne eller tjenesteydelserne skulle anvendes til afgiftspligtige transaktioner, som til sidst ikke blev gennemført.

33 Indledningsvis bemærkes, at sjette direktiv i afsnit X (artikel 13-16) indfører en ordning med fritagelse for moms ved visse transaktioner. Blandt fritagelsestilfældene er i henhold til artikel 13, punkt B, litra b), bortforpagtning og udlejning af fast ejendom. For disse transaktioner kan medlemsstaterne imidlertid i henhold til artikel 13, punkt C, stk. 1, litra a), genindføre afgiftspligten ved en valgmulighed, som de kan indrømme deres borgere. I henhold til artikel 13, punkt C, andet afsnit, kan medlemsstaterne begrænse omfanget af denne valgmulighed og fastsætte de nærmere bestemmelser for dens udøvelse.

34 Domstolen har herom fastslået, at en medlemsstat, som har udnyttet den valgmulighed, der omhandles i artikel 13, punkt C, i sjette direktiv, og som således har indrømmet afgiftspligtige personer ret til at vælge at erlægge afgift i forbindelse med visse former for udlejning af fast ejendom, ved en efterfølgende lov kan ophæve den nævnte valgmulighed og derved genindføre fritagelsen (dom af 3.12.1998, sag C-381/97, Belgocodex, Sml. I, s. 8153, præmis 27).

35 Det må på denne baggrund undersøges, om en afgiftspligtig, som har erlagt moms af goder eller tjenesteydelser, som er leveret vedkommende med henblik på udførelse af visse udlejningstransaktioner, har erhvervet ret til at fradrage denne moms, selv om retten til at give afkald på fritagelse af disse transaktioner er blevet afskaffet ved en lovændring indtrådt mellem den dato, da de nævnte goder eller tjenesteydelser blev leveret, og datoen for påbegyndelse af udlejningstransaktionerne.

36 I denne forbindelse bemærkes, at en person, hvis hensigt, der bestyrkes af objektive momenter, er at påbegynde en selvstændig økonomisk virksomhed i betydningen i artikel 4 i sjette direktiv, og som afholder de første investeringsomkostninger i dette øjemed, skal betragtes som en afgiftspligtig person. Når han handler som en sådan, har han følgelig i henhold til artikel 17 ff. i sjette direktiv ret til straks at fratrække den moms, der skyldes eller er erlagt for de investeringsomkostninger, der er afholdt til brug for de transaktioner, som han har til hensigt at gennemføre, og som giver ret til fradrag, uden at han skal afvente påbegyndelsen af virksomhedens faktiske drift (dommen i sagen Ghent Coal Terminal, præmis 17, og dom af 21.3.2000, forenede sager C-110/98 - C-147/98, Gabalfrisa m.fl., Sml. I, s. 1577, præmis 47).

37 Det bemærkes, at det er en afgiftspligtig persons erhvervelse af goder eller tjenesteydelser, når denne handler som afgiftspligtig, der er afgørende for anvendelsen af merværdiafgiftsordningen og dermed af fradragsreglerne. Den brug, der gøres af goderne eller tjenesteydelserne, eller som påtænkes for disse, er kun afgørende for omfanget af det oprindelige fradrag, som den afgiftspligtige har ret til i henhold til sjette direktivs artikel 17, og omfanget af eventuelle berigtigelser i de efterfølgende perioder, idet disse skal foretages på de betingelser, som er fastsat i direktivets artikel 20 (dom af 11.7.1991, sag C-97/90, Lennartz, Sml. I, s. 3795, præmis 15).

38 Denne fortolkning bekræftes af ordlyden af sjette direktivs artikel 17, stk. 1, hvorefter fradragsretten indtræder samtidig med, at den fradragsberettigede afgift forfalder. Ifølge direktivets artikel 10, stk. 2, sker dette på det tidspunkt, hvor levering af goderne eller tjenesteydelserne finder sted til den fradragsberettigede afgiftspligtige.

39 Desuden ville enhver anden fortolkning af sjette direktivs artikel 4 være i strid med princippet om momsens neutralitet, da den ville medføre, at den erhvervsdrivende måtte bære merværdiomkostningen i forbindelse med sin økonomiske virksomhed, uden at han gives mulighed for at fradrage denne i overensstemmelse med artikel 17, og ville på vilkårlig måde gøre forskel på investeringsomkostninger, der er afholdt før den faktiske drift af en virksomhed, og dem, der afholdes under driften (dom af 14.2.1985, sag 268/83, Rompelman, Sml. s. 655, præmis 23; INZO-dommen, præmis 16, og Galbafrisa-dommen, præmis 45).

40 Sjette direktivs artikel 4 er dog ikke til hinder for, at afgiftsmyndighederne kræver den erklærede hensigt om at påbegynde økonomisk virksomhed, der giver anledning til afgiftspligtige transaktioner, bestyrkes af objektive forhold. I denne sammenhæng fremhæves, at en person kun endeligt kan anses for afgiftspligtig, såfremt den pågældende i god tro har erklæret at have til hensigt at påbegynde en bestemt økonomisk virksomhed. I tilfælde af svig eller misbrug, hvor den pågældende har foregivet at ville udøve en bestemt økonomisk virksomhed, mens han i virkeligheden har søgt at inddrage fradragsberettigede goder i sin private formue, kan afgiftsmyndighederne med tilbagevirkende gyldighed kræve de fratrukne beløb godtgjort, da fradragerne er blevet godkendt på baggrund af falske oplysninger (Rompelman-dommen, præmis 24; INZO-dommen, præmis 23 og 24, og Gabalfrisa-dommen, præmis 46).

41 Under disse omstændigheder tilkommer det den nationale ret at undersøge, om den erklærede hensigt om at påbegynde en økonomisk virksomhed, der giver anledning til afgiftspligtige transaktioner, i betragtning af omstændighederne i hovedsagen, navnlig den omstændighed, at deltagerne i Schloßstraße den 11. juni 1993 stadig havde til hensigt at overdrage byggetilladelsen til en tredjemand umiddelbart efter dens udstedelse, er blevet fremsat i god tro og bestyrkes af objektive forhold.

42 Når der ikke foreligger svig eller misbrug, og med forbehold for eventuelle berigtigelser efter betingelserne i sjette direktivs artikel 20, består fradragsretten fortsat, når den en gang er indtrådt, selv om 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. I et sådant tilfælde er der nemlig ingen risiko for svig eller misbrug, som

kan begrunde en senere tilbagebetaling af de fradragne beløb (Ghent Coal Terminal-dommen, præmis 20 og 22).

43 En lovændring, der som i hovedsagen indtræder mellem datoen for leveringen af de goder eller tjenesteydelser, der skal anvendes til visse økonomiske transaktioner, og datoen for disse transaktioners påbegyndelse, og som med tilbagevirkende gyldighed fratager den afgiftspligtige retten til at give afkald på fritagelse for moms for disse transaktioner, er en omstændighed, som den pågældende ikke har indflydelse på.

44 Det bemærkes herved, at Domstolen i præmis 26 i Belgocodex-dommen med hensyn til afskaffelse med tilbagevirkende gyldighed af retten til at vælge beskatning og fradragsrettigheder, der allerede var opstået i henhold til sjette direktiv, har fastslået, at princippet om beskyttelse af den berettigede forventning og retssikkerhedsprincippet udgør en del af Fællesskabets retsorden og skal overholdes af medlemsstaterne i forbindelse med udøvelsen af de beføjelser, fællesskabsdirektiverne tillægger dem.

45 Under de konkrete omstændigheder, som gav anledning til Belgocodex-dommen, fastslog Domstolen i præmis 26, at det tilkom den nationale ret at afgøre, om disse principper var blevet tilsidesat ved ophævelse med tilbagevirkende gyldighed af den lov, hvorved valgfriheden var blevet indført. I betragtning af, at der aldrig var blevet udstedt gennemførelsesbestemmelser til denne lov, fandt Domstolen, at den ikke var i stand til at afgøre, om den nævnte lovs bestemmelser havde kunnet skabe en berettiget forventning hos den afgiftspligtige, som skulle beskyttes.

46 Som generaladvokaten har nævnt i punkt 40-43 i sit forslag til afgørelse, foreligger der ikke sådanne særlige omstændigheder i hovedsagen. Det fremgår nemlig af sagen, at Schloßstraße valgte at betale afgift af de goder eller tjenesteydelser, selskabet erhvervede i løbet af regnskabsårene 1992 og 1993, i henhold til den nationale lovgivning, der var gældende på den dato, da Schloßstraße udøvede sin valgtret, og at afgiftsmyndighederne nægtede selskabet at udøve retten til at fradrage den moms, det havde erlagt af disse goder eller tjenesteydelser, alene med den begrundelse, at retten til at vælge at betale afgift var blevet afskaffet ved StMBG.

47 Når den nationale ret under sådanne omstændigheder fastslår, at den pågældende i god tro har erklæret at have til hensigt at påbegynde en økonomisk virksomhed, der giver anledning til afgiftspligtige transaktioner, og når denne hensigt bekræftes af objektive omstændigheder, har den afgiftspligtige ret til straks at fradrage den moms, der skal erlægges eller er erlagt af de goder eller tjenesteydelser, der leveres med henblik på den økonomiske virksomhed, som den afgiftspligtige har til hensigt at udøve, er principperne om beskyttelse af den berettigede forventning og om retssikkerhed til hinder for, at en lovændring, der indtræder senere end leveringen af disse goder eller disse tjenesteydelser berøver vedkommende en sådan ret med tilbagevirkende gyldighed.

48 I modsætning til hvad den tyske regering har anført, ændres dette resultat ikke af, at forbeholdet om en efterprøvelse i hovedsagen tillod afgiftsmyndighederne at berigtige momsopgørelsen i dens helhed, såvel faktisk som retligt.

49 Hertil bemærkes, som generaladvokaten har anført i punkt 46-50 i sit forslag til afgørelse, at afgiftsmyndighedernes mulighed for at foretage efterprøvelser og korrigere de midlertidige afgiftsfastsættelser, den retter til de afgiftspligtige, ubestridt er nyttig ved forvaltningen af afgifter i almindelighed og moms i særdeleshed.

50 En sådan mulighed giver nemlig afgiftsmyndighederne adgang til med tilbagevirkende gyldighed at kræve tilbagebetaling af beløb, der er fradraget, når den afgiftspligtige svigagtigt eller ved misbrug har foregivet at ville udfolde en særlig økonomisk virksomhed, men i virkeligheden har søgt at lade fradragsberettigede goder indgå i sin formue.

51 En momsopgørelse med forbehold af en efterprøvelse giver ligeledes mulighed for, i overensstemmelse med betingelserne i sjette direktivs artikel 20, at foretage berigtigelse af momsbeløb, som den afgiftspligtige har fradraget ved erhvervelsen af investeringsgoder, navnlig når denne ændrer den påtænkte anvendelse af bygningen, f.eks. ved at forøge den del af den, der er bestemt til beboelsesformål.

52 Ud over de tilfælde, der nævnes i de foregående to præmisser, kan momsopgørelsen med forbehold af en efterprøvelse imidlertid ikke give afgiftsmyndighederne mulighed for at berøve en afgiftspligtig den fradragsret, som han, hvilket fremgår af dommens præmis 45 og 46, har erhvervet i henhold til sjette direktivs artikel 17.

53 De forelagte spørgsmål skal derfor besvares med, at sjette direktivs artikel 17 skal fortolkes således, at en afgiftspligtigs ret til at fradrage den merværdiafgift, der er erlagt af goder eller tjenesteydelser, som er leveret vedkommende med henblik på gennemførelse af visse udlejningstransaktioner, fortsat består, når en lovændring, der indtræder, efter at disse goder eller disse tjenesteydelser er leveret, men før de nævnte transaktioner påbegyndes, berøver denne afgiftspligtige retten til at give afkald på fritagelse herfor, selv om merværdiafgiften er blevet opgjort med forbehold af en efterprøvelse.

Afgørelse om sagsomkostninger

Sagens omkostninger

54 De udgifter, der er afholdt af den tyske regering og Kommissionen, som har afgivet indlæg for Domstolen, kan ikke erstattes. Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den nationale ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger.

Afgørelse

På grundlag af disse præmisser

kender

DOMSTOLEN (Sjette Afdeling)

vedrørende de spørgsmål, der er forelagt af Bundesfinanzhof ved kendelse af 27. august 1998, for ret:

Artikel 17 i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter - Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag skal fortolkes således, at en afgiftspligtigs ret til at fradrage den merværdiafgift, der er erlagt af goder eller tjenesteydelser, som er leveret vedkommende med henblik på gennemførelse af visse udlejningstransaktioner, fortsat består, når en lovændring, der indtræder, efter at disse goder eller disse tjenesteydelser er leveret, men før de nævnte transaktioner påbegyndes, berøver denne afgiftspligtige retten til at give afkald på fritagelse herfor,

selv om merværdiafgiften er blevet opgjort med forbehold af en efterprøvelse.