

61998J0400

Domstolens Dom (Sjette Afdeling) af 8. juni 2000. - Finanzamt Goslar mod Brigitte Breitsohl. - Anmodning om præjudiciel afgørelse: Bundesfinanzhof - Tyskland. - Omsætningsafgifter - Det fælles merværdiafgiftssystem - Artikel 4, 17 og 28 i sjette direktiv 77/388/EØF - Egenskab af afgiftspligtig person og udøvelse af fradragsret i tilfælde af, at den påtænkte økonomiske virksomhed opgives, før den første afgiftsansættelse - Levering af bygninger med tilhørende jord - Mulighed for at begrænse valget af afgiftspligt til kun at omfatte bygningerne, men ikke jorden. - Sag C-400/98.

Samling af Afgørelser 2000 side I-04321

Sammendrag

Parter

Dommens præmisser

Afgørelse om sagsomkostninger

Afgørelse

Nøgleord

1. Fiskale bestemmelser - harmonisering af lovgivningerne - omsætningsafgifter - det fælles merværdiafgiftssystem - fradrag af indgående afgift - transaktioner foretaget med henblik på at udøve en påtænkt økonomisk virksomhed - opnåelse af egenskaben af afgiftspligtig person - afgiftsmyndighedernes anerkendelse - ingen betydning - opgivelse af den påtænkte økonomiske virksomhed - uden betydning for fradragsretten

(Rådets direktiv 77/388, art. 4 og 17)

2. Fiskale bestemmelser - harmonisering af lovgivningerne - omsætningsafgifter - det fælles merværdiafgiftssystem - levering af bygninger med tilhørende jord - medlemsstaternes mulighed for i en overgangsperiode at opretholde fritagelsen og valgfriheden vedrørende leveringerne - rækkevidde - ingen mulighed for at adskille bygningerne og den tilhørende jord

[Rådets direktiv 77/388, art. 4, stk. 3, litra a), art. 28, stk. 3, litra b) og c), bilag F, punkt 16, og bilag G, punkt 1, litra b)]

Sammendrag

1. Artikel 4 og 17 i sjette direktiv 77/388 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter skal fortolkes således, at fradragsretten for merværdiafgift, som er betalt for transaktioner, der er foretaget med henblik på at udøve en påtænkt økonomisk virksomhed, fortsat

består, selv om afgiftsmyndighederne allerede fra det tidspunkt, hvor den første afgiftsansættelse finder sted, er vidende om, at den påtænkte økonomiske virksomhed, som er forbundet med afgiftspligtige transaktioner, ikke vil blive udøvet.

Det er således ikke en forudsætning for, at fradragsretten for merværdiafgift, som er betalt for de første investeringsomkostninger, indtræder, at afgiftsmyndighederne formelt har anerkendt den pågældende som afgiftspligtig. Denne anerkendelse medfører udelukkende, at egenskaben, når den én gang er tildelt, ikke kan tilbagekaldes med tilbagevirkende gyldighed, bortset fra tilfælde af svig eller misbrug, uden at der vil ske en tilsidesættelse af princippet om beskyttelse af den berettigede forventning og retssikkerhedsprincippet. En person, hvis hensigt - der bestyrkes af objektive forhold - er at påbegynde en selvstændig økonomisk virksomhed i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i sjette direktivs artikel 4, og som afholder de første investeringsomkostninger i dette øjemed, skal betragtes som afgiftspligtig person. Når han handler som sådan, har han følgelig i henhold til sjette direktivs artikel 17 ff. ret til straks at fratrække den merværdiafgift, der skyldes eller er erlagt i forbindelse med 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.

(jf. præmis 34, 38 og 42 samt domskonkl. 1)

2. Det følger af sontringen i artikel 4, stk. 3, i sjette direktiv 77/388 mellem på den ene side levering af byggegrunde, der defineres som »grunde, hvad enten de er byggemodnet eller ikke, når de af medlemsstaterne betragtes som sådanne«, og på den anden side levering af bygninger eller dele af bygninger med tilhørende jord inden første indflytning, idet enhver grundfast konstruktion betragtes som bygning i henhold til denne bestemmelse, samt af ordlyden af direktivets artikel 4, stk. 3, litra a), som vedrører »levering af en bygning eller en del af en bygning med tilhørende jord«, at en bygning eller en del af en bygning med tilhørende jord ikke kan adskilles i relation til merværdiafgiften.

Under disse omstændigheder skal såvel fritagelsen som valgfriheden i henhold til sjette direktivs artikel 28, stk. 3, litra b) og c), sammenholdt med bilag F, punkt 16, og bilag G, punkt 1, litra b), hvorefter medlemsstaterne i en overgangsperiode fortsat kan fritage levering af en bygning eller af en del af en bygning med tilhørende jord inden den første indflytning eller indrømme de afgiftspligtige en mulighed for at vælge at lade en sådan levering være afgiftspligtig, omfatte en bygning eller en del af en bygning og, uden mulighed for adskillelse, den tilhørende jord.

(jf. præmis 47 og 49-51)

Parter

I sag C-400/98,

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,

Finanzamt Goslar

mod

Brigitte Breitsohl,

at opnå en præjudiciel afgørelse vedrørende fortolkningen af artikel 4, 17 og 28 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: R. Grass,

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

- den græske regering ved fuldmægtig hos statens advokat, K. Paraskevopoulou-Grigoriou, og revisor A. Rokofyllou, Sekretariatet for EF-ret, Udenrigsministeriet, 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 den refererende dommers rapport,

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, indgaaet til Domstolen den 9. november 1998, har Bundesfinanzhof i medfør af EF-traktatens artikel 177 (nu artikel 234 EF) forelagt to praejudicielle spoergsmaal om fortolkningen af artikel 4, 17 og 28 i Raadets sjette direktiv 77/388/EOEF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsaetningsafgifter - Det faelles mervaerdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1, herefter »sjette direktiv«).

2 Spoergsmaalene er blevet rejst under en sag mellem Brigitte Breitsohl og Finanzamt Goslar vedroerende fradrag af mervaerdiafgift (herefter »moms«), som Brigitte Breitsohl havde betalt i forbindelse med transaktioner, som var foretaget med henblik paa at udoeve en paataenkt oekonomisk virksomhed.

Sjette direktiv

3 Det bestemmes i artikel 4 i sjette direktiv:

»1. Som afgiftspligtig person anses enhver, der selvstaendigt og uanset stedet udoever en af de i stk. 2 naevnte former for oekonomisk virksomhed uanset formaalet med eller resultatet af den paagaeldende virksomhed.

2. De former for økonomisk virksomhed, der er omhandlet i stk. 1, er alle former for virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder, herunder minedrift og landbrug, samt virksomhed inden for liberale og dermed sidestillede erhverv. Som økonomisk virksomhed anses blandt andet transaktioner, der omfatter udnyttelse af materielle eller immaterielle goder med henblik på opnaaelse af indtægter af en vis varig karakter.

3. Medlemsstaterne kan som afgiftspligtig person ligeledes anse enhver, der lejlighedsvis udfoerer en transaktion henhoerende under de i stk. 2 omhandlede former for virksomhed og isaer en enkelt af foelgende transaktioner:

a) levering af en bygning eller en del af en bygning med tilhoerende jord inden foerste indflytning; medlemsstaterne kan fastlaegge de naermere betingelser for anvendelsen af dette kriterium paa ombygninger og definere begrebet 'tilhoerende jord'

medlemsstaterne kan anvende andre kriterier end foerste indflytning, saaledes perioden mellem dagen for bygningens faerdiggoerelse og dagen for foerste levering, eller perioden mellem dagen for foerste indflytning og dagen for senere levering, saafremt disse perioder ikke overstiger henholdsvis fem og to aar

ved 'bygning' forstaas enhver grundfast konstruktion

b) levering af en byggegrund

ved 'byggegrunde' forstaas grunde, hvad enten de er byggemodnet eller ikke, naar de af medlemsstaterne betragtes som saadanne.

...«

4 Artikel 13 i sjette direktiv bestemmer foelgende:

»...

B. Andre fritagelser

Med forbehold af andre faelleskabsbestemmelser fritager medlemsstaterne paa betingelser, som de fastsaetter for at sikre en korrekt og enkel anvendelse af nedennaevnte fritagelser, og med henblik paa at forhindre enhver mulig form for svig, unddragelse og misbrug:

...

g) levering af bygninger eller dele heraf med tilhoerende jord, med undtagelse af de i artikel 4, stk. 3, litra a), naevnte

...

C. Valgmulighed

Medlemsstaterne kan indroemme afgiftspligtige personer ret til at vaelge at erlaegge afgift i tilfaelde af:

...

b) transaktioner omhandlet under punkt B, litra d), g) og h).

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

5 Direktivets artikel 17 har følgende ordlyd:

»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

...«

6 Artikel 20 i sjette direktiv indeholder følgende bestemmelser:

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

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

b) naar 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 odelæggelse, 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.

...«

7 Artikel 28, stk. 3, i sjette direktiv bestemmer følgende:

»I den i stk. 4 omhandlede overgangsperiode kan medlemsstaterne:

...

b) fortsat fritage de transaktioner, der er opregnet i bilag F, paa de i medlemsstaten gældende betingelser

c) give afgiftspligtige personer mulighed for at vælge, at de transaktioner, som er fritaget for afgift paa de i bilag G fastlagte betingelser, paalaegges afgift

...«

8 Punkt 16 i bilag F til sjette direktiv, som bærer overskriften »Liste over transaktioner omhandlet i artikel 28, stk. 3, litra b)«, har følgende ordlyd:

»Levering af bygninger og jord, omhandlet i artikel 4, stk. 3«.

9 Bilag G til sjette direktiv, som bærer overskriften »Valgmulighed«, indeholder følgende bestemmelse:

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

...

b) ved de i bilag F omhandlede transaktioner:

...«

Den nationale momslovgivning

10 Artikel 2, stk. 1, i Umsatzsteuergesetz af 1980 (den tyske lov om omsætningsafgift, herefter »UStG«) bestemmer følgende:

»Erhvervsdrivende er enhver, der udoever selvstaendig erhvervsmaessig virksomhed.

Virksomheden omfatter hele den erhvervsdrivendes erhvervsmaessige virksomhed.

Erhvervsmaessig er enhver varig virksomhed, som sigter mod opnaaelse af indtaegter, selv om den ikke drives med overskud for oeje eller en personsammenslutning af personer kun udoever virksomhed over for sine medlemmer«.

11 Det bestemmes i UStG § 4:

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

...

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

12 Det bestemmes dog i UStG § 9, stk. 1:

»Den erhvervsdrivende kan behandle en transaktion, der er afgiftsfri i medfør af § 4, nr. ... 9, som afgiftspligtig, naar den udfoeres for en anden erhvervsdrivende til brug for dennes virksomhed«.

13 UStG § 15, stk. 1, har følgende ordlyd:

»Den erhvervsdrivende kan fradrage følgende afgifter:

indgaaende afgift paa varer og andre ydelser til brug for virksomheden, som er leveret af andre erhvervsdrivende, og som er saerskilt angivet i en faktura, jf. § 14 ...«

Twisten i hovedsagen og de praejudicielle spoergsmaal

14 I 1989 soegte Brigitte Breitsohl at faa en forhandleraftale i stand med en bilproducent, som ved skrivelse af 14. april 1989 meddelte hende, at ansoegningen kunne imoedekomes paa visse betingelser.

15 I februar 1990 indgav Brigitte Breitsohl anmeldelse om en erhvervsvirksomhed inden for salg og reparation af motorkoeretoer til den paagaeldende kommune, og hun koebte for 62 670 DEM (momsfrit) en ubebygget grund, som skulle anvendes som driftssted for den anmeldte virksomhed. I april 1990 anmodede hun et byggefirma om at opfoere et automobilvaerksted paa grunden. Gravearbejdet paabegyndtes samme maaned. I midten af maj 1990 var gravearbejdet faerdigt, fundamentet lagt, og gulvkonstruktionen delvis udfoert. Omkostningerne ved disse arbejder beloeb sig til 173 655,50 DEM.

16 Efter at det var blevet klart, at de samlede omkostninger ved byggearbejdet ville stige med ca. 230 000 DEM, naegtede banken at finansiere disse meromkostninger. Den 22. maj 1990 indstillede byggefirmaet arbejdet som foelge af usikkerheden med hensyn til finansieringen.

17 Da Brigitte Breitsohl hverken saa sig i stand til at faerdiggooere byggearbejdet paa grunden eller at paabegynde sin virksomhed, forpligtede hun sig ved forlig af 22. november 1990 til at betale byggefirmaet et samlet beloeb paa 100 000 DEM for dets ydelser og at overdrage de allerede opfoerte bygninger til en tredjemand til en pris paa 50 000 DEM, dvs. 43 859,65 DEM med tillæg af 6 140,35 DEM i moms. Den 21. december 1990 solgte hun grunden til samme person for 61 905 DEM uden angivelse om momsen.

18 I den aarlige momsangivelse opgav Brigitte Breitsohl for 1990 som afgiftspligtig transaktion 43 859 DEM, som hidroerte fra salget af bygningsdelene, og som fradragsberettiget beloeb anfoerte hun 13 900,11 DEM, som vedroerte honorarer til notar og revisor samt afregninger i forbindelse med byggearbejderne. Herved fremkom et overskud i hendes favoer paa 7 759,90 DEM. I forskudsopgoerelsen havde Brigitte Breitsohl ikke gjort disse beloeb gaeldende.

19 I afgiftsansaettelsen for 1990 af 15. juli 1992 lagde Finanzamt Goslar kun et beloeb paa 95,20 DEM til grund som fradragsberettiget med henvisning til, at de paagaeldende ydelser havde vaeret anvendt til gennemfoerelse af en afgiftsfri afhaendelse af ejendommen. Den skyldige moms blev saaledes opgjort til 6 045 DEM.

20 Den 14. august 1992 indgav Brigitte Breitsohl en klage over afgiftsansaettelsen. Ved afgoerelse af 11. januar 1995 fandt Finanzamt, at Brigitte Breitsohl ikke var blevet erhvervsdrivende, idet hun ikke havde foretaget transaktioner af en vis varig karakter, og at hun dermed ikke havde fradragsret. Derimod fandt Finanzamt, at Brigitte Breitsohl skulle betale den afgift, der klart var angivet i den faktura, der vedroerte salget af bygningerne til tredjemand, svarende til et beloeb paa 6 140,35 DEM.

21 Den 13. februar 1995 anlagde Brigitte Breitsohl sag ved Niedersaechsiches Finanzgericht til proeveelse af denne afgoerelse. Ved dom af 5. december 1996 fik hun i det vaesentligste medhold i

sit soegsmaal. Finanzgericht udtalte med henvisning til Domstolens dom af 29. februar 1996 (sag C-110/94, INZO, Sml. I, s. 857), at Brigitte Breitsohl's erhvervsmaessige virksomhed allerede var paabegyndt ved hendes forberedelseshandlinger, og at hun saaledes havde ret til at fradrage de momsbeløb, som vedroerte regningerne for byggearbejdet. Endvidere fastslog Finanzgericht, at Brigitte Breitsohl med rette kunne give afkald paa afgiftsfrihed for leveringen af ejendommen og begrænse afkaldet til de opførte dele af bygningen, og dermed holde den tilhørende grund uden for. Ifølge Finanzgericht var det kun fradraget for momsen af det notarhonorar, som vedroerte afhaendelsen af ejendommen, som skulle afvises.

22 Den 4. marts 1997 indgav Finanzamt Goslar en revisionsanke til Bundesfinanzhof, til prøvelse af den af Finanzgericht afsagte dom. I den forbindelse gjorde Finanzamt i det væsentlige gældende, at det efter UStG's § 9, stk. 1, ikke var tilladt at begrænse et afkald paa afgiftsfritagelse ved levering af fast ejendom til kun at omfatte bygninger. Ifølge den seneste praksis fra Bundesfinanzhof, som er baseret paa Domstolens praksis, kan det i UStG's § 9 omhandlede afkald paa afgiftsfritagelse begrænses til visse bygningsdele, forudsat at overdragelsen af disse bygningsdele ledsages af en overdragelse af de tilhørende dele af grunden. Samme fortolkning kan udledes af artikel 13, punkt B, litra g), sammenholdt med punkt C, stk. 1, i sjette direktiv, som omhandler levering af bygninger eller en del af en bygning med tilhørende jord, men som ikke indeholder nogen saerskilt valgmulighed for saa vidt angaar paa den ene side bygningerne og paa den anden side jorden.

23 Bundesfinanzhof finder det tvivlsomt, om de principper, der er opstillet i den ovennaevnte INZO-dom, kun finder anvendelse i tilfaelde, hvor afgiftsmyndighederne allerede i en afgiftsansaettelse har anerkendt den afgiftspligtiges fradragsret for indgaaende afgift paa baggrund af den erhvervsdrivendes erklærede hensigt om at ville foretage afgiftspligtige transaktioner, eller om afgiftsmyndighederne i alle tilfaelde skal lægge hensigten til at foretage afgiftspligtige transaktioner til grund, selv i tilfaelde, hvor det allerede fra det tidspunkt, hvor sagen behandles for første gang, staar klart, at den paataenkte økonomiske virksomhed ikke udoeves.

24 Bundesfinanzhof har for det første anført, at naar der i overensstemmelse med INZO-dommens præmis 23 skal stilles krav om, at den erklærede hensigt om at paabegynde afgiftspligtige transaktioner er bestyrket af objektive momenter, men det allerede paa tidspunktet for afgørelsen om fradragsretten staar fast, at den paataenkte afgiftspligtige virksomhed faktisk ikke udoeves, vil afgiftsmyndighederne afgiftsmaessigt set skulle behandle den blotte hensigt som en »virksomhed« og i givet fald tage hensyn til denne i forbindelse med den berigtigelsesprocedure, som er foreskrevet i artikel 20 i sjette direktiv. Den forelæggende ret er ogsaa i tvivl om, hvorvidt overdragelsen i 1990 af byggegrunden og de paabegyndte bygninger kan betragtes som levering af et investeringsgode i berigtigelsesperioden og dermed stadig kan føre til en berigtigelse af fradraget paa de betingelser, som er fastsat i artikel 20, stk. 3, i sjette direktiv.

25 Bundesfinanzhof har endvidere anført, at en fritagelse eller i givet fald et valg af afgiftspligt efter tysk ret skal vedroere hovedbestanddelene af en ejendom, dvs. ikke blot jorden, men ogsaa de dele, som er fast forbundet med jorden, herunder navnlig bygningerne. Den er i tvivl om, hvorvidt det efter fællesskabsretten - i tilfaelde, hvor der leveres en bebygget grund - er tilladt at vælge, at kun bygningerne er afgiftspligtige. Den har i den forbindelse anført, at medlemsstaterne i henhold til bestemmelserne i artikel 28, stk. 3, litra c), i sjette direktiv, sammenholdt med bilag G, punkt 1, litra b), og bilag F, punkt 16, i en overgangsperiode kan give afgiftspligtige personer mulighed for at vælge, at levering af bygninger og jord er afgiftspligtig. Eftersom den tyske lovgiver ikke har udelukket, at levering af bebyggede ejendomme fritages, er det saaledes ogsaa muligt at give afkald paa fritagelsen.

26 I henhold til bestemmelserne i sjette direktiv og efter Domstolens praksis udgør bygninger eller bygningsdele og den tilhørende jord en samlet levering. I overensstemmelse med dommen af 4. oktober 1995 (sag C-291/92, Armbrrecht, Sml. I, s. 2775, præmis 21), kan afgiftsordningen for

en bebygget ejendom kun vaere forskellig, alt efter om den hoerer til virksomheden eller ej, hvilket goer det muligt for den afgiftspligtige at vaelge afgiftspligt for den del af ejendommen, der benyttes erhvervsmaessigt, og ikke at vaelge afgiftspligt for den del, der benyttes privat. Fordelingen mellem disse to dele skal foretages paa grundlag af forholdet mellem erhvervsmaessig og privat brug i anskaffelsesaaret, og ikke paa baggrund af en arealfordeling. En fordeling, som foretages paa grundlag af en fast arealfordeling paa den bebyggede ejendom, kan saaledes foere til dobbeltbeskatning, saafremt rumanvendelsen aendres.

27 Bundesfinanzhof har endelig anfoert, at en behandling under ét af jorden og de herpaa opfoerte bygninger kan foere til overbeskatning, eftersom den ubebyggede grund blev erhvervet efter reglerne om afgiftsfritagelse, og der senere er tilfoejet bygningsdele, hvoraf der er betalt moms. Saaledes skal overdragelsen af den bebyggede grund enten fritages i sin helhed, hvorefter der ikke - og heller ikke for byggearbejderne - vil foreligge nogen fradragsret, idet de ikke er udfoert til brug for afgiftspligtige transaktioner, eller ogsaa skal overdragelsen af den bebyggede grund vaere omfattet af et afkald paa afgiftsfritagelse, hvilket indebaerer, at Brigitte Breitsohl kan opnaa fradrag for byggearbejderne, men vil vaere momspligtig af hele overdragelsen, selv om hun ikke kunne fratraekke afgift, da hun erhvervede den ubebyggede grund.

28 Herefter har Bundesfinanzhof, som finder det tvivlsomt, hvordan de bestemmelser i sjette direktiv, som er relevante for sagens afgoerelse, skal fortolkes, besluttet at udsaette sagen og at forelaegge Domstolen foelgende praejudicielle spoergsmaal:

»1. I henhold til EF-Domstolens praksis (dom af 29.2.1996, sag C-110/94, INZO, Sml. I, s. 857) kan ogsaa de foerste investeringsomkostninger, der afholdes til brug for en virksomhed, anses for at udgoere oekonomisk virksomhed i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i artikel 4 i direktiv 77/388/EOEF. Afgiftsmyndighederne skal herved tage virksomhedens erklærede hensigt i betragtning. Naar myndighederne herefter har accepteret, at der bestaar en afgiftspligtig person, kan dette principielt ikke senere aendres paa grund af, at bestemte begivenheder indtraeffe eller ikke indtraeffe (retssikkerhedsprincippet). Dette gaelder ogsaa fradraget for indgaaende moms af investeringsforanstaltninger.

Foerer disse principper til, at fradragsretten (efter artikel 17 i direktiv 77/388/EOEF) ogsaa gaelder for saakaldte etableringsinvesteringer paa grundlag af en hensigt til at udoeve oekonomisk virksomhed, som er forbundet med afgiftspligtige transaktioner, naar afgiftsmyndighederne allerede fra den foerste afgiftsansaettelse er bekendt med, at den afgiftspligtige persons paataenkte oekonomiske virksomhed forbundet med afgiftspligtige transaktioner, reelt ikke er paabegyndt?

Saafermt det foerste spoergsmaal besvares bekræftende:

2. Er det ved levering af bygninger eller bygningsdele og den hertil hoerende jord muligt at begraense valget af afgiftspligt til bygninger eller bygningsdele?»

Foerste spoergsmaal

29 Med det foerste spoergsmaal oensker den forelaeggende ret naermere bestemt oplyst, om artikel 4 og 17 i sjette direktiv skal fortolkes saaledes, at fradragsretten for moms, som er betalt for transaktioner, der er foretaget med henblik paa at udoeve en paataenkt oekonomisk virksomhed, fortsat bestaar, selv om afgiftsmyndighederne allerede fra det tidspunkt, hvor den foerste afgiftsansaettelse finder sted, er vidende om, at den paataenkte oekonomiske virksomhed, som er forbundet med afgiftspligtige transaktioner, ikke vil blive udoevet.

30 Den tyske og den graeske regering har gjort gaeldende, at princippet om beskyttelse af den berettigede forventning og retssikkerhedsprincippet, som har dannet grundlag for INZO-dommen, ikke kan finde anvendelse paa tvisten i hovedsagen. Saaledes havde afgiftsmyndighederne i

naervaerende sag - i modsætning til, hvad der var tilfældet i INZO-sagen - endnu ikke anerkendt Brigitte Breitsohl som afgiftspligtig person på det tidspunkt, hvor hun indgav sin momsangivelse. På denne baggrund kan Brigitte Breitsohl ikke påberåbe sig princippet om beskyttelse af den berettigede forventning, og at hun var overbevist om, at hun kunne trække moms fra.

31 Disse regeringer har tilføjet, at princippet om momsens neutralitet ikke er tilsidesat i naervaerende sag, idet Brigitte Breitsohl ikke har drevet afgiftspligtig økonomisk virksomhed, og idet det ikke er blevet fastslået, at hun var en afgiftspligtig person.

32 Den tyske regering har anført, at det følger af artikel 4, stk. 1, og artikel 17, stk. 2, i sjette direktiv, at en afgiftspligtig person kun har ret til fradrag af moms, såfremt de goder og tjenesteydelser, der er erlagt moms for, benyttes til afgiftspligtige transaktioner. På denne baggrund kan der først træffes endelig afgørelse om fradragsretten, når det er fastslået, hvilke transaktioner, goderne eller tjenesteydelserne reelt er blevet anvendt til. En person, som foretager forberedelseshandlinger, betragtes kun som erhvervsdrivende og tildes kun midlertidig fradragsret, indtil den suspensive betingelse om, at de skal være forbundet med afgiftspligtige transaktioner, er opfyldt. Såfremt disse forberedelseshandlinger ikke fører til sådanne transaktioner, og transaktionerne ikke længere kan forventes at blive gennemført, skal afgiftsmyndighederne uden videre nægte at betragte den pågældende som erhvervsdrivende og dermed at indrømme ham fradrag for moms.

33 Den tyske regering har gjort gældende, at såfremt alene en »erhvervsdrivendes« hensigt til at foretage afgiftspligtige transaktioner var tilstrækkelig til, at han opnåede en ret til at blive betragtet som afgiftspligtig - og dermed at opnå fradragsret - skulle afgiftsmyndighederne træffe afgørelse alene på baggrund af en rent subjektiv hensigtserklæring i stedet for på grundlag af objektive og kontrollerbare oplysninger. En sådan situation ville indebaere en direkte tilskyndelse til misbrug.

34 I denne forbindelse bemærkes, at en person, hvis hensigt - der bestyrkes af objektive forhold - er at påbegynde en selvstændig økonomisk virksomhed i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i artikel 4 i sjette direktiv, og som afholder de første investeringsomkostninger i dette øjemed, skal betragtes som afgiftspligtig person. Når han handler som 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 i forbindelse med 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 (dom af 15.1.1998, sag C-37/95, Ghent Coal Terminal, Sml. I, s. 1, præmis 17, og dom af 21.3.2000, forenede sager C-110/98 - C-147/98, Gabalfrija m.fl., endnu ikke trykt i Samling af Afgørelser, præmis 47).

35 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 varerne 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 artikel 17 i sjette direktiv, 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).

36 Denne fortolkning bekræftes af ordlyden af artikel 17, stk. 1, i sjette direktiv, hvorefter fradragsretten indtræder samtidig med, at den fradragsberettigede afgift forfalder. I overensstemmelse med direktivets artikel 10, stk. 2, sker dette på det tidspunkt, hvor leveringen af goderne eller tjenesteydelserne finder sted til den fradragsberettigede afgiftspligtige.

37 I øvrigt ville enhver anden fortolkning af artikel 4 i sjette direktiv være i strid med princippet om momsens neutralitet, for saa vidt som den ville medføre, at den erhvervsdrivende måtte

baere momsomkostningen i forbindelse med sin økonomiske virksomhed, uden at der gives ham mulighed for at fradrage denne i overensstemmelse med artikel 17, og paa vilkaarlig maade ville goere forskel paa investeringsomkostninger, der er afholdt foer den faktiske drift af en virksomhed, og dem, der afholdes under driften (dom af 14.2.1985, sag 268/83, Rompelman, Sml. s. 655, praemis 23, INZO-dommen, praemis 16, og Gabalfrisa-dommen, praemis 45).

38 Det er saaledes ikke en forudsætning for, at fradragsretten for moms, som er betalt for de foerste investeringsomkostninger, indtraeder, at afgiftsmyndighederne formelt har anerkendt den paagaeldende som afgiftspligtig. Denne anerkendelse medfoerer udelukkende, at egenskaben, naar den én gang er tildelt, ikke kan tilbagekaldes med tilbagevirkende gyldighed, bortset fra tilfaelde af svig eller misbrug, uden at der vil ske en tilsidesaettelse af princippet om beskyttelse af den berettigede forventning og retssikkerhedsprincippet.

39 Med hensyn til den risiko for misbrug, som den tyske regering har paaberaabt sig, bemaerkes, at artikel 4 i sjette direktiv ikke er til hinder for, at afgiftsmyndighederne kraever, at den erklærede hensigt om at paabegynde økonomisk virksomhed, som er forbundet med afgiftspligtige transaktioner, bestyrkes af objektive forhold. Det skal i denne forbindelse fremhaeves, at en person kun endeligt kan anses for afgiftspligtig, saafremt den paagaeldende i god tro har erklæret at have til hensigt at paabegynde en bestemt økonomisk virksomhed. I tilfaelde af svig eller misbrug, f.eks. hvor den paagaeldende har foregivet at ville udoeve en bestemt økonomisk virksomhed, mens han i virkeligheden har soegt at inddrage fradragsberettigede goder i sin private formue, kan afgiftsmyndighederne med tilbagevirkende gyldighed kraeve de fratrunkne beløb godtgjort, da fradragene er blevet godkendt paa baggrund af falske oplysninger (Rompelman-dommen, praemis 24, INZO-dommen, praemis 23 og 24, og Gabalfrisa-dommen, praemis 46).

40 Paa denne baggrund paahviler det den nationale ret at tage stilling til, om erklæringen om hensigten til at paabegynde økonomisk virksomhed, som var forbundet med afgiftspligtige transaktioner - under hensyn til omstaendighederne i hovedsagen, herunder navnlig hvor vidt byggeriet var skredet frem i midten af maj 1990 - blev afgivet i god tro og var bestyrket af objektive forhold.

41 Saafremt der ikke foreligger svig eller misbrug og med forbehold for eventuelle berigtigelser i overensstemmelse med de betingelser, som er opstillet i artikel 20 i sjette direktiv, kraeves det i overensstemmelse med princippet om momsens neutralitet, som anfoert ovenfor i praemis 36, at fradragsretten, naar den foerst er indtraadt, bevares, ogsaa selv om afgiftsmyndighederne allerede naar den foerste afgiftsansaettelse finder sted, er vidende om, at den paataenkte erhvervsvirksomhed, som er forbundet med afgiftspligtige transaktioner, ikke vil blive udoevet.

42 Paa denne baggrund skal det foerste spoergsmaal besvares med, at artikel 4 og 17 i sjette direktiv skal fortolkes saaledes, at fradragsretten for moms, som er betalt for transaktioner, der er foretaget med henblik paa at udoeve en paataenkt økonomisk virksomhed, fortsat bestaar, selv om afgiftsmyndighederne allerede fra det tidspunkt, hvor den foerste afgiftsansaettelse finder sted, er vidende om, at den paataenkte økonomiske virksomhed, som er forbundet med afgiftspligtige transaktioner, ikke vil blive udoevet.

Andet spoergsmaal

43 Med det andet spoergsmaal oensker den forelaeggende ret naermere bestemt oplyst, om artikel 4, stk. 3, litra a), i sjette direktiv skal fortolkes saaledes, at det valg af afgiftspligt, som traeffes paa tidspunktet for levering af en bygning eller en del af en bygning med tilhoerende jord, skal omfatte bygningen eller bygningsdelen og, uden mulighed for adskillelse, den tilhoerende jord, eller om det kan begrænses til bygninger eller dele af bygninger.

44 Den tyske regering har gjort gaeldende, at Forbundsrepublikken Tyskland har gjort brug af muligheden i henhold til artikel 13, punkt C, i sjette direktiv for at indroemme sine afgiftspligtige

borgere en ret til at vælge afgiftspligt i tilfælde af, at de leverer bygninger med tilhørende jord.

45 Det er denne regerings opfattelse, at eftersom det udtrykkeligt fremgaar af artikel 13, punkt C, i sjette direktiv, at medlemsstaterne kan begrænse omfanget af denne valgfrihed og fastsætte bestemmelser for dens udøvelse, henholder spørgsmålet om, hvorvidt den afgiftspligtige kan anvende sin valgfrihed til kun at omfatte bygningerne og ikke den tilhørende jord, under national ret. Denne bestemmelse er hverken til hinder for en national lovgivning, hvorefter valgfriheden enten udelukkende kan gælde bygningerne eller udelukkende grunden, eller for en national lovgivning, hvorefter valgfriheden skal omfatte hele den bebyggede grund.

46 Indledningsvis bemærkes, at der i hovedsagen er tale om levering af en bygning eller en del af en bygning med tilhørende jord »inden første indflytning«, som omhandlet i artikel 4, stk. 3, litra a), i sjette direktiv, og at den fritagelse, som indrømmes i henhold til tysk ret, hverken kan støttes på artikel 13, punkt B, litra g), i sjette direktiv, eller på retten til at vælge afgiftspligt i henhold til direktivets artikel 13, punkt C.

47 Som anført af den forelæggende ret og af Kommissionen har såvel fritagelsen som valgfriheden i henhold til bestemmelserne i den i hovedsagen omhandlede UStG hjemmel i artikel 28, stk. 3, litra b), og c), i sjette direktiv, sammenholdt med bilag F, punkt 16, og bilag G, punkt 1, litra c), hvorefter medlemsstaterne i en overgangsperiode, som endnu ikke er udløbet, fortsat kan fritage levering af en bygning eller af en del af en bygning med tilhørende jord inden første indflytning eller indrømme de afgiftspligtige en mulighed for at vælge at lade en sådan levering være afgiftspligtig.

48 Endvidere bemærkes, at udtrykket »levering af en bygning eller en del af en bygning med tilhørende jord« - uanset medlemsstaternes mulighed for efter artikel 4, stk. 3, litra a), første punktum, at definere begrebet »tilhørende jord« - ikke kan defineres under henvisning til den nationale ret, som finder anvendelse i hovedsagen, som følge af formålet med sjette direktiv, som er at fastsætte et ensartet beregningsgrundlag for momsen efter fællesskabsregler. Et sådant udtryk, som bidrager til afgrænsningen af, hvilke personer medlemsstaterne kan betragte som afgiftspligtige i henhold til direktivets artikel 4, stk. 3, litra a), skal således fortolkes ens i alle medlemsstater.

49 I den forbindelse må det konstateres, at der i artikel 4, stk. 3, i sjette direktiv sondres mellem på den ene side levering af byggegrunde, der defineres som »grunde, hvad enten de er byggemodnet eller ikke, naar de af medlemsstaterne betragtes som saadanne«, og på den anden side levering af bygninger eller dele af bygninger med tilhørende jord inden første indflytning, idet enhver grundfast konstruktion betragtes som bygning i henhold til denne bestemmelse.

50 Det følger af denne sontring samt af ordlyden af artikel 4, stk. 3, litra a), i sjette direktiv, som vedrører »levering af en bygning eller en del af en bygning med tilhørende jord«, at en bygning eller en del af en bygning med tilhørende jord ikke kan adskilles i relation til momsen.

51 Under disse omstændigheder skal såvel fritagelsen som valgfriheden, som er omhandlet i artikel 28, stk. 3, litra b), og c), i sjette direktiv, sammenholdt med bilag F, punkt 16, og bilag G, punkt 1, litra c), omfatte en bygning eller en del af en bygning og, uden mulighed for adskillelse, den tilhørende jord.

52 Den afgiftspligtige, som leverer bygninger med tilhørende jord, kan saaledes enten paaberaabe sig momsfrigtagelsen for saavel bygningerne som jorden som helhed, eller vaelge afgiftspligt af helheden. I foerstnaevnte tilfaelde skal sagsoegte i hovedsagen foretage en berigtigelse af sine fradrag i henhold til artikel 20, stk. 3, i sjette direktiv. I det andet tilfaelde kan hun fratraekke moms for de byggearbejder, for hvilke hun har paaberaabt sig fradragsretten, men skal til gengæld ogsaa svare moms af salgsprovenuet af den paagaeldende grund.

53 Ganske vist kan det forhold, at det - hvad angaar fritagelsen eller udoevelsen af retten til at vaelge afgiftspligt - ikke er muligt at adskille bygningerne fra den tilhørende jord, foere til en overbeskatning af disse komponenter, saaledes som det anfoeres af den forelaeggende ret. Som generaladvokaten imidlertid har anfoert i punkt 107 og 108 i sit forslag til afgoerelse, er en saadan risiko et led i et system som det, der er indfoert som en overgangsforanstaltning i henhold til artikel 28, stk. 3, litra b), og c), i sjette direktiv, hvorefter der gives tilladelse til momsfrigtagelse paa et stadium, der ligger forud for den endelige forbruger, og systemet gaelder kun i en overgangsperiode, efter udloebet af hvilken medlemsstaterne skal ophoere med at fritage levering af bygninger eller dele af bygninger med tilhørende jord.

54 Endvidere bemaerkes, at eftersom de i hovedsagen omhandlede bygningsdele med tilhørende jord - som det fremgaar af forelaeggelseskendelsen og til forskel fra den situation, som blev beskrevet i praemis 21 i Ambrecht-dommen - var bestemt til at blive anvendt erhvervsmaessigt, er det for saa vidt angaar valgfriheden ufoerodent at foretage en fordeling mellem den del af bygningerne eller bygningsdelene med tilhørende jord, som anvendes erhvervsmaessigt, og den del, der benyttes privat af den afgiftspligtige.

55 Herefter skal det andet spoergsmaal besvares med, at artikel 4, stk. 3, litra a), i sjette direktiv skal fortolkes saaledes, at det valg af afgiftspligt, som traeffes paa tidspunktet for levering af en bygning eller en del af en bygning med tilhørende jord, skal omfatte bygningen eller bygningsdelen og, uden mulighed for adskillelse, den tilhørende jord.

Afgørelse om sagsomkostninger

Sagens omkostninger

56 De udgifter, der er afholdt af den tyske og den graeske regering samt af Kommissionen, som har afgivet indlaeg for Domstolen, kan ikke erstattes. Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgoer et led i den sag, der verserer for den nationale ret, tilkommer det denne at traeffe afgoerelse om sagens omkostninger.

Afgørelse

Paa grundlag af disse praemisser

kender

DOMSTOLEN

(Sjette Afdeling)

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

1) Artikel 4 og 17 i Raadets sjette direktiv 77/388/EOEF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsaetningsafgifter - Det faelles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, skal fortolkes saaledes, at fradragsretten for moms, som er betalt for transaktioner, der er foretaget med henblik paa at udoeve en paataenkt oekonomisk virksomhed, fortsat bestaar, selv om afgiftsmyndighederne allerede fra det tidspunkt, hvor den foerste afgiftsansaettelse finder sted, er vidende om, at den paataenkte oekonomiske virksomhed, som er forbundet med afgiftspligtige transaktioner, ikke vil blive udoevet.

2) Artikel 4, stk. 3, litra a), i sjette direktiv 77/388 skal fortolkes saaledes, at det valg af afgiftspligt, som traeffes paa tidspunktet for levering af en bygning eller en del af en bygning med tilhoerende jord, skal omfatte bygningen eller bygningsdelen og, uden mulighed for adskillelse, den tilhoerende jord.