

DOMSTOLENS DOM (sjätte avdelningen)
den 8 juni 2000 *

I mål C-396/98,

angående en begäran enligt artikel 177 i EG-fördraget (nu artikel 234 EG), från Bundesfinanzhof (Tyskland), att domstolen skall meddela ett förhandsavgörande i det vid den nationella domstolen anhängiga målet mellan

Grundstückgemeinschaft Schloßstraße GbR

och

Finanzamt Paderborn,

angående tolkningen av artikel 17 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande

* Rättegångsspråk: tyska.

omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28),

meddelar

DOMSTOLEN (sjätte avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden J.C. Moitinho de Almeida (referent) samt domarna R. Schintgen, G. Hirsch, V. Skouris och F. Macken,

generaladvokat: D. Ruiz-Jarabo Colomer,

justitiesekreterare: biträdande justitiesekreteraren H. von Holstein,

med beaktande av de skriftliga yttranden som har inkommit från:

- Tysklands regering, genom W.-D. Plessing, Ministerialrat, förbundsekonominministeriet, och C.-D. Quassowski, Regierungsdirektor, samma ministerium, båda i egenskap av ombud,
- Europeiska gemenskapernas kommission, genom juridiske rådgivaren E. Traversa, och A. Buschmann, nationell tjänsteman med förordnande vid rätts-tjänsten, båda i egenskap av ombud,

med hänsyn till förhandlingsrapporten,

efter att muntliga yttranden har avgivits vid förhandlingen den 2 december 1999 av: Grundstückgemeinschaft Schloßstraße GbR, företrätt av skatterådgivaren B. Westermann, Paderborn, Tysklands regering, företrädd av C.-D. Quassowski,

och kommissionen, företrädd av juridiske rådgivaren J. Grunwald, i egenskap av ombud,

och efter att den 16 december 1999 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

- 1 Bundesfinanzhof har genom beslut av den 27 augusti 1998, som inkom till domstolen den 6 november samma år, i enlighet med artikel 177 i EG-fördraget (nu artikel 234 EG) ställt två frågor om tolkningen av artikel 17 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1, svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28, nedan kallat sjätte direktivet).
- 2 Dessa frågor har uppkommit i en tvist mellan Grundstücksgemeinschaft Schloßstraße GbR (nedan kallat Schloßstraße) och Finanzamt Paderborn angående ett avdrag för mervärdesskatt som Schloßstraße hade betalat för de varor eller tjänster som det tillhandahållits för att utföra vissa transaktioner, beträffande vilka det till följd av en lagändring efter mottagandet av dessa varor eller tjänster inte längre förelåg någon rätt att avstå från skattebefrielse.

Sjätte direktivet

- 3 I artikel 13 i sjätte direktivet föreskrivs följande:

”...

B. Övriga undantag från skatteplikt

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...

Medlemsstaterna kan besluta om ytterligare begränsningar av detta undantag.

...

C. Valfrihet

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.”

4 I artikel 17 i sjätte direktivet föreskrivs följande:

”1. Avdragsrätten inträder samtidigt med skattskyldigheten för avdragsbeloppet.

2. I den mån varorna och tjänsterna används i samband med den skattskyldiga personens skattepliktiga transaktioner, skall han ha rätt att dra av följande från den skatt som han är skyldig att betala:

- a) Mervärdesskatt som skall betalas eller har betalats med avseende på varor eller tjänster som har tillhandahållits eller kommer att tillhandahållas honom av någon annan skattskyldig person.

...

3. Medlemsstaterna skall också medge varje skattskyldig person rätt till avdrag eller återbetalning av den mervärdesskatt som avses i punkt 2 i den mån varorna och tjänsterna används för:

- a) Transaktioner som avser de näringsgrenar som anges i artikel 4.2 och som bedrivs i något annat land och som skulle uppfylla villkoren för avdrag av skatt om de hade ägt rum inom landets territorium.
- b) Transaktioner som är undantagna enligt artiklarna 14.1 i, 15 och 16.1 B-D eller enligt punkt 16.2.
- c) Någon av de transaktioner som är undantagna enligt artikel 13 B a och 13 B d punkterna 1—5, då kunden är etablerad utanför gemenskapen eller då

dessas transaktioner är direkt kopplade till varor avsedda att exporteras till ett land utanför gemenskapen.

...”

5 Artikel 20 i sjätte direktivet har följande lydelse:

”1. Det ursprungliga avdraget skall jämkas enligt de förfaranden som fastställs av medlemsstaterna, särskilt

- a) när det ursprungliga avdraget var högre eller lägre än vad den skattskyldiga personen hade rätt till,
- b) när det efter det att deklarationen är gjord, inträffar någon förändring i de faktorer som använts för att bestämma avdragsbeloppet, i synnerhet att köp hävs eller prisnedsättningar erhålls. Jämkning skall dock inte ske i fall då transaktioner förblir helt eller delvis obetalda eller då det har visats eller bekräftats att egendom förstörts, gått förlorad eller stulits...

2. När det gäller anläggningstillgångar, skall jämkningen fördelas över fem år inklusive det år då varorna förvärvades eller tillverkades. Den årliga jämkningen skall endast ske med avseende på en femtedel av den skatt som belastar varorna. Jämkningen skall göras på grundval av variationerna i avdragsrätt under de

följande åren jämfört med den som gällde det år då varorna förvärvades eller tillverkades.

...

3. Vid tillhandahållande under jämkningsperioden skall anläggningstillgångar betraktas som om de fortfarande användes i den skattskyldiga personens rörelse till utgången av jämkningsperioden. Sådan affärsverksamhet antas vara helt skattepliktig om leveransen av de nämnda varorna är skattepliktig; den antas vara helt undantagen om leveransen är undantagen. Jämkningsperioden skall ske endast en gång för hela den jämkningsperiod som återstår.

...

4. Vid tillämpning av bestämmelserna i punkterna 2 och 3 får medlemsstaterna

— definiera begreppet anläggningstillgångar,

— ange det belopp av skatten som skall beaktas vid jämkningen,

- införa lämpliga åtgärder i syfte att säkerställa att jämkningen inte innebär några omotiverade fördelar,
- tillåta administrativa förenklingar.

...”

Den nationella lagstiftningen om mervärdesskatt

- 6 I 4 § punkt 12 a i 1993 års Umsatzsteuergesetz (lag om omsättningsskatt, nedan kallad UStG) föreskrivs följande:

”I fråga om de transaktioner som omfattas av 1 § första stycket punkterna 1—3 skall följande verksamheter undantas från skatteplikt:

...

12. a) uthyrning och utarrendering av fastigheter...”

7 I 9 § UStG preciseras emellertid följande:

”1. En näringsidkare får redovisa en transaktion som med stöd av 4 § punkt... 12 har undantagits från skatteplikt som en skattepliktig transaktion, om den utförs åt en annan näringsidkare för dennes verksamhet.

2. 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.”

8 Valmöjligheten i fråga om beskattning av uthyrning av fastigheter begränsades, med verkan från och med den 1 januari 1994, genom Mißbrauchsbekämpfungsgesetz (lag om förenkling av skattelagstiftningen och bekämpning av skatteundandragande, nedan kallad StMBG) av den 21 december 1993 (*BGBI* I 1993, s. 2310). I 9 § andra stycket UStG, i dess lydelse enligt StMBG, 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.”

9 Enligt 18 § tredje stycket UStG skall en omsättningsskattedeklaration upprättas och inges i enlighet med vad som är tillämpligt i fråga om beskattning.

10 I 27 § andra stycket UStG, i dess lydelse enligt StMBG, finns följande övergångsbestämmelse:

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

1. används eller avses att användas som bostad och har färdigställts före den 1 april 1985,
2. används eller avses att användas för andra icke företagsanknutna ändamål och har färdigställts före den 1 januari 1986,
3. används eller avses att användas för andra ändamål än de som anges i punkterna 1 och 2 [bostadsändamål eller andra icke företagsanknutna ändamål] 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.”

11 Av 164 och 168 §§ i Abgabenordnung (lagen om skatter, nedan kallad AO) följer att en skyndsam fastställelse av skatten kan ske enbart på grundval av den

skattskyldiges uppgifter, men att skattemyndigheten har rätt att korrigera fastställelsen i alla hänseenden, såväl faktiska som rättsliga.

12 I 164 § AO föreskrivs nämligen följande:

”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...”

13 I 168 § AO anges att en skattedeklaration jämföras med ett beskattningsbeslut som är förenat med ett förbehåll om omprövning. I enlighet med 18 § tredje stycket UStG utmynnar omsättningsskattedeklarationen, på grund av gällande

lagbestämmelser och med förbehåll för omprövning, följaktligen i sig i ett beskattningsbeslut som vid varje tillfälle kan ändras utan att andra villkor behöver vara uppfyllda.

Twisten vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

- 14 Schloßstraße är ett civilrättsligt bolag vars verksamhetsföremål är att uppföra och med äganderätt inneha en byggnad med kontor och bostäder på annans fastighet och att exploatera denna fastighet på lång sikt.
- 15 Den 8 mars 1991 ingick Schloßstraße arrendeavtal avseende nämnda fastighet, och det ansökte om bygglov den 16 mars 1991. Eftersom det ifrågasattes att Schloßstraßes projekt var förenligt med stadsplanen, beviljades det inte bygglovet förrän den 27 maj 1993.
- 16 Av ett beslut som bolagsmännen i Schloßstraße fattade den 11 juni 1993 framgår att de var eniga om att överlåta bygglovet åt tredje man omedelbart efter det att det hade beviljats. Detta beslut kunde emellertid inte genomföras på grund av att intressenter saknades. Schloßstraße ingick den 10 oktober 1993 ett avtal med en arkitekt om uppförande av byggnaden. Arbetena påbörjades i januari 1994 och avslutades i december samma år.
- 17 Av byggnadens totalyta, som delades in i tre delar, uthyrdes 39,38 procent för bostadsändamål och av den resterande ytan uthyrdes 13,96 procent som kontor till en arkitekt och 46,49 procent till ett aktiebolag (nedan kallat finansierings-

bolaget), vars verksamhet till 90 procent bestod i att tillhandahålla finansiella tjänster som var befriade från mervärdesskatt.

- 18 Schloßstraße avstod i sina mervärdesskattedeklarationer för räkenskapsåren 1992—1994, i enlighet med 9 § UStG, från skattebefrielse för den uthyrning som var planerad eller som hade ägt rum, och gjorde gällande avdragsrätt beträffande de fakturor som hängde samman med uppförandet av byggnaden. Till en början beviljades Schloßstraße denna avdragsrätt.
- 19 De respektive beskattningsbesluten fattades emellertid med förbehåll för omprövning enligt 164 och 168 §§ AO.
- 20 Finanzamt Paderborn gjorde en sådan omprövning, varefter den ändrade nämnda beskattningsbeslut för räkenskapsåren 1992 och 1993 och fattade ett första beskattningsbeslut för räkenskapsåret 1994. I detta beslut godkände Finanzamt avdraget för betald ingående mervärdesskatt endast för 13,96 procent av de deklarerade beloppen, eftersom den ansåg att enbart arkitektkontorets användning av byggnaden var skattepliktig. Enligt Finanzamt var det inte längre möjligt att bevilja avdraget för mervärdesskatt för de 46,49 procent av byggnadsytan som finansieringsbolaget 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 den genom StMBG införda ändringen av 9 § andra stycket UStG. 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 det enligt bestämmelsen var möjligt att avstå från skattebefrielse.

- 21 Finanzamt avslag det av Schloßstraße ingivna överklagandet av beskattningsbesluten för räkenskapsåren 1992—1994.
- 22 Den 8 december 1995 väckte Schloßstraße talan vid Finanzgericht Münster mot Finanzamts avslagsbeslut. Finanzgericht ogillade talan genom dom av den 8 oktober 1996.
- 23 Den 27 november 1996 väckte Schloßstraße talan om revision vid Bundesfinanzhof. Schloßstraße har i denna talan gjort gällande att den genom StMBG införda begränsningen av möjligheten att välja beskattningsalternativet inte är tillämplig på bolaget, eftersom uppförandet av byggnaden skall anses ha påbörjats när det ingav sin ansökan om bygglov eller i vart fall då bygglovet beviljades. Av domen av den 29 februari 1996 i mål C-110/94, INZO (REG 1996, s. I-857) har Schloßstraße vidare dragit slutsatsen att skyddet för berättigade förväntningar utgör hinder mot att i efterhand frånta bolaget rätten att dra av den mervärdesskatt som har betalats för räkenskapsåren 1992 och 1993, särskilt i fråga om kostnaderna för arkitekt och notarius publicus.
- 24 Bundesfinanzhof har uttryckt tvivel i frågan huruvida en talan om revision med framgång kan grundas på UStG och de förfaranderegler som finns i AO. Den anser för det första att Schloßstraße inte kan åberopa övergångsbestämmelserna i 27 § andra stycket UStG, eftersom uppförandet av byggnaden inte påbörjades förrän i januari månad 1994. De tjänster som tillhandahölls redan åren 1992 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 när byggnaden uppfördes och därmed till den genom StMBG införda begränsningen. 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.

- 25 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.
- 26 Den nationella domstolen har härefter påpekat att en retroaktiv tillämpning av 9 § andra stycket UStG, i dess lydelse enligt StMBG, på de tjänster som tillhandahölls åren 1992 och 1993 inte strider mot den grundlagsenliga principen om förbud mot retroaktiv lagstiftning. När den nya lydelsen av 9 § andra stycket UStG trädde i kraft var avdragsrätten i fråga om anläggningstillgångar nämligen inte slutgiltig, eftersom dessa tillgångars slutliga användning inte hade fastställts, vilket är avgörande för att ett beslut om avdragsrätt skall kunna fattas.
- 27 Slutligen anser Bundesfinanzhof att Schloßstraße inte kan göra gällande berättigade förväntningar och åberopa att det hade bibringats uppfattningen att det skulle kunna få utnyttja valmöjligheten enligt 9 § andra stycket UStG beträffande dess planerade uthyrning av fastigheten, eftersom uppförandet av byggnaden inte påbörjades förrän efter det att de nya föreskrifterna hade trätt i kraft. Bundesfinanzhof har dessutom påpekat att det av Finanzgerichts konstateranden framgår att Schloßstraße den 11 juni 1993 även avsåg att överlåta bygglovet åt tredje man och att arkitektens uppdrag inte var förenat med någon bindande beställning om uppförande av byggnaden. Enligt den nationella domstolen hade mervärdesskatten för de omtvistade åren dessutom fastställts med förbehåll för omprövning. Schloßstraße kunde därför inte med fog förvänta sig att nämnda fastställelse inte skulle ändras.

- 28 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:

”1) 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?

2) 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?”

- 29 Den nationella domstolen har ställt sina två frågor, som skall undersökas tillsammans, för att få klarhet i huruvida artikel 17 i sjätte direktivet skall tolkas så, att en skattskyldig persons rätt att dra av den mervärdesskatt som har betalats

för varor eller tjänster som han har tillhandahållits för att utföra vissa uthyrningstransaktioner består, när den skattskyldige till följd av en lagändring efter det att dessa varor eller tjänster har tillhandahållits men innan uthyrningen påbörjas inte längre har rätt att avstå från skattebefrielse för dessa transaktioner, även om mervärdesskatten har fastställts med förbehåll för omprövning.

- 30 Den tyska regeringen har hävdad att det i artikel 17.1 i sjätte direktivet endast fastställs när rätten att dra av den ingående mervärdesskatten inträder. De materiella och rättsliga villkoren för att utöva avdragsrätten fastställs i artikel 17.2, däribland villkoret att de varor och tjänster för vilka mervärdesskatt har betalats skall ha använts för att utföra skattepliktiga transaktioner. Den tyska regeringen anser följaktligen att ett slutgiltigt beslut om avdragsrätten inte kan fattas förrän de transaktioner för vilka dessa varor och tjänster faktiskt har använts är kända och att det i beslutet skall tas hänsyn till de lagändringar som har skett innan de skattepliktiga transaktionerna påbörjades.
- 31 Enligt den tyska regeringen har en skattskyldig följaktligen ingen rätt att dra av den mervärdesskatt som har betalats för varor eller tjänster som han har tillhandahållits för att utföra vissa uthyrningstransaktioner, när den skattskyldige till följd av en lagändring, efter det att dessa varor eller tjänster har tillhandahållits men innan uthyrningen påbörjas, inte längre har rätt att avstå från skattebefrielse för dessa transaktioner.
- 32 Den tyska regeringen har tillagt att den omständigheten att varorna eller tjänsterna i målet vid den nationella domstolen användes för att utföra transaktioner som slutligen har undantagits från skatteplikt skiljer förevarande mål från de fall som föranledde domen i det ovannämnda målet INZO och dom av den 15 januari 1998 i mål C-37/95, Ghent Coal Terminal (REG 1998, s. I-1), i vilka varorna eller tjänsterna var avsedda att användas för skattepliktiga transaktioner som slutligen inte utfördes.

- 33 Domstolen erinrar inledningsvis om att det i avdelning x (artiklarna 13—16) i sjätte direktivet har införts ett system med undantag från skyldigheten att erlägga mervärdesskatt för vissa transaktioner. Bland dessa undantagsfall förekommer, enligt artikel 13 B b, utarrendering och uthyrning av fast egendom. Beträffande dessa transaktioner får medlemsstaterna emellertid, med stöd av artikel 13 C första stycket a, återinföra beskattning genom att medge sina skattskyldiga en rätt till valfrihet. Enligt artikel 13 C andra stycket får medlemsstaterna inskränka denna rätt till valfrihet och närmare bestämma om dess användning.
- 34 Domstolen har i detta hänseende fastslagit att 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 i fråga om beskattning av viss uthyrning av fast egendom, får upphäva nämnda rätt till valfrihet genom en senare lag och därmed återinföra undantaget (dom av den 3 december 1998 i mål C-381/97, Belgocodex, REG 1998, s. I-8153, punkt 27).
- 35 Det är i detta sammanhang som det skall undersökas om en skattskyldig, som har betalat mervärdesskatt för varor eller tjänster som han har tillhandahållits för att utföra vissa uthyrningstransaktioner, har förvärvat en rätt att dra av denna skatt, även om det till följd av en lagändring efter det att dessa varor eller tjänster har tillhandahållits men innan uthyrningen påbörjas inte längre föreligger någon rätt att avstå från skattebefrielse för dessa transaktioner.
- 36 I detta avseende erinrar domstolen om att den som styrker sin uppgift om att han har för avsikt att självständigt bedriva ekonomisk verksamhet, i den mening som avses i artikel 4 i sjätte direktivet, och som har sina första investeringsutgifter för detta ändamål, skall anses som en skattskyldig person. Den som anses som en skattskyldig person skall härvid i enlighet med artikel 17 och följande artiklar i sjätte direktivet ha rätt att omedelbart — redan innan verksamheten faktiskt har inletts — göra avdrag för mervärdesskatt som skall betalas eller har betalats för investeringsutgifter som har samband med de transaktioner som han har för

avsikt att genomföra och som ger rätt till avdrag (domen i det ovannämnda målet Ghent Coal Terminal, punkt 17, och dom av den 21 mars 2000 i de förenade målen C-110/98—C-147/98, Gabalfrisa m.fl., REG 2000, s. I-1577, punkt 47).

- 37 Det skall framhållas att det är en skattskyldig persons förvärv av varor eller tjänster, när han uppträder i egenskap av skattskyldig, som bestämmer när mervärdesskattesystemet och därmed också avdragsbestämmelserna skall tillämpas. Det bruk som görs av varorna eller tjänsterna, eller som planeras för dessa, bestämmer endast omfattningen av det ursprungliga avdrag som den skattskyldiga personen har rätt till enligt artikel 17 i sjätte direktivet samt omfattningen av eventuella jämkningar under påföljande perioder, vilka skall ske i enlighet med villkoren i artikel 20 i detta direktiv (dom av den 11 juli 1991 i mål C-97/90, Lennartz, REG 1991, s. I-3795, punkt 15; svensk specialutgåva, volym 11, s. 299).
- 38 Denna tolkning bekräftas av lydelsen av artikel 17.1 i sjätte direktivet, enligt vilken avdragsrätten inträder samtidigt med skattskyldigheten för avdragsbeloppet. Enligt artikel 10.2 i direktivet är detta fallet när den skattskyldige som har rätt till avdrag tillhandahåller varorna eller tjänsterna.
- 39 Varje annan tolkning av artikel 4 i sjätte direktivet skulle dessutom strida mot principen om mervärdesskattens neutralitet, eftersom det skulle medföra att näringsidkarna påfördes kostnader för mervärdesskatt inom ramen för sin ekonomiska verksamhet, utan möjlighet till avdrag enligt artikel 17, och innebära en godtycklig skillnad mellan investeringsutgifter som uppkommit innan en verksamhet faktiskt inleds och investeringsutgifter som uppkommer därefter (dom av den 14 februari 1985 i mål 268/83, Rompelman, REG 1985, s. 655, punkt 23, svensk specialutgåva, volym 8, s. 83, samt domarna i det ovannämnda målet INZO, punkt 16, och i de ovannämnda förenade målen Gabalfrisa m.fl., punkt 45).
- 40 Artikel 4 i sjätte direktivet hindrar emellertid inte skatteförvaltningen från att kräva att en näringsidkare styrker sin uppgift om att han avser att inleda

ekonomisk verksamhet som ger upphov till skattepliktiga transaktioner. Det skall härvid framhållas att en näringsidkare endast kan anses vara skattskyldig i slutlig bemärkelse om avsiktsförklaringen om att inleda den planerade ekonomiska verksamheten har lämnats i god tro. I fall av bedrägeri eller missbruk, där en näringsidkare under föregivande av att vilja utveckla viss ekonomisk verksamhet i verkligheten för egen del söker skaffa tillgångar som kan omfattas av avdragsrätten, kan skatteförvaltningen retroaktivt kräva återbetalning av de belopp för vilka avdrag har medgivits med hänvisning till att beslutet grundats på falska uppgifter (domarna i de ovannämnda målen *Rompelman*, punkt 24, och *INZO*, punkterna 23 och 24, samt *Gabalfrisa m.fl.*, punkt 46).

- 41 Det ankommer mot denna bakgrund på den nationella domstolen att, med hänsyn till omständigheterna i målet vid den nationella domstolen och i synnerhet till det faktum att bolagsmännen i *Schloßstraße* den 11 juni 1993 alltjämt avsåg att överlåta bygglovet åt tredje man omedelbart efter det att det hade beviljats, pröva huruvida avsiktsförklaringen om att inleda ekonomisk verksamhet som ger upphov till skattepliktiga transaktioner har lämnats i god tro och har styrkts.
- 42 Om det inte föreligger omständigheter som utgör bedrägeri eller missbruk, och med förbehåll för eventuella jämkningar i enlighet med villkoren i artikel 20 i sjätte direktivet, består avdragsrätten när den väl har uppkommit, även 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. I ett sådant fall föreligger nämligen ingen risk för bedrägeri eller missbruk som kan motivera en senare återbetalning av avdragsbeloppen (domen i det ovannämnda målet *Ghent Coal Terminal*, punkterna 20 och 22).
- 43 En lagändring som, i likhet med i målet vid den nationella domstolen, har skett efter det att varor eller tjänster har tillhandahållits för utförandet av vissa ekonomiska transaktioner men innan dessa transaktioner påbörjas, och som med retroaktiv verkan innebär att den skattskyldige inte längre har rätt att avstå från ett undantag från skyldigheten att erlagga mervärdesskatt för dessa transaktioner, utgör en orsak som denne inte kan råda över.

- 44 Det skall i detta hänseende erinras om att domstolen i punkt 26 i domen i det ovannämnda målet Belgocodex, angående ett retroaktivt upphävande av rätten till valfrihet i fråga om beskattning och av avdragsrätten, vilka redan hade uppkommit i enlighet med sjätte direktivet, fastslog att principerna om skydd för berättigade förväntningar och om rättssäkerhet utgör en del av gemenskapens rättsordning och skall iakttas av medlemsstaterna då de utövar sina befogenheter enligt gemenskapsdirektiven.
- 45 Domstolen konstaterade i punkt 26 i domen i det ovannämnda målet Belgocodex att det, under de specifika omständigheter som föranledde domen, ankom på den nationella domstolen att avgöra om dessa principer hade åsidosatts till följd av att den lag genom vilken rätten till valfrihet hade införts upphävdes med retroaktiv verkan. Domstolen ansåg att det, med hänsyn till att det aldrig hade antagits några föreskrifter om verkställigheten av denna lag, inte direkt kunde fastslås att nämnda lag hade kunnat ge den skattskyldige berättigade förväntningar som skulle skyddas.
- 46 Såsom generaladvokaten har påpekat i punkterna 40—43 i sitt förslag till avgörande föreligger inga sådana specifika omständigheter i målet vid den nationella domstolen. Av handlingarna i målet framgår nämligen att Schloßstraße valde beskattningsalternativet för de varor och tjänster som förvärvades under åren 1992 och 1993 i enlighet med den nationella lagstiftning som var i kraft när bolaget utövade sin rätt till valfrihet och att skattemyndigheten nekade detsamma rätten att dra av den mervärdesskatt som hade betalats för dessa varor och tjänster med den enda motiveringen att rätten att välja beskattningsalternativet hade upphävts genom StMBG.
- 47 När den nationella domstolen konstaterar att en avsiktsförklaring om att inleda ekonomisk verksamhet som ger upphov till skattepliktiga transaktioner har lämnats i god tro och har styrkts, har den skattskyldige således under sådana omständigheter rätt att omedelbart dra av den mervärdesskatt som skall betalas eller som har betalats för de varor eller tjänster som har tillhandahållits för den ekonomiska verksamhet som han avser att bedriva och principerna om skydd för berättigade förväntningar och om rättssäkerhet utgör hinder för att tillämpa en

lagändring som har skett efter det att dessa varor eller tjänster har tillhandahållits och som innebär att den skattskyldige frångår denna rätt med retroaktiv verkan.

- 48 Denna slutsats kan, till skillnad från vad den tyska regeringen har hävdat, inte ifrågasättas av det skälet att det i målet vid den nationella domstolen aktuella förbehållet om omprövning innebär att skattemyndigheten kunde korrigera ett beslut om fastställelse av mervärdesskatt i alla hänseenden, såväl faktiska som rättsliga.
- 49 Domstolen konstaterar i detta hänseende, i likhet med vad generaladvokaten har anfört i punkterna 46—50 i sitt förslag till avgörande, att skattemyndighetens möjlighet att ompröva och ändra de preliminära beskattningsbeslut som den meddelar de skattskyldiga obestriddigen är ändamålsenlig vid förvaltningen av skatter i allmänhet och av mervärdesskatt i synnerhet.
- 50 Denna möjlighet innebär nämligen att skattemyndigheten med retroaktiv verkan kan begära återbetalning av avdragsbeloppen, när den skattskyldige genom bedrägeri eller missbruk under föregivande av att vilja utveckla viss ekonomisk verksamhet i verkligheten för egen del söker skaffa tillgångar som kan omfattas av avdragsrätten.
- 51 Att fastställa mervärdesskatt med förbehåll för omprövning gör det dessutom möjligt att, i enlighet med villkoren i artikel 20 i sjätte direktivet, jämkna den mervärdesskatt som den skattskyldige har dragit av vid förvärv av anläggningstillgångar, bland annat när han ändrar fastighetens planerade användning, exempelvis genom att öka den del som är avsedd för bostadsändamål.

- 52 Bortsett från de fall som anges i de två föregående punkterna kan, såsom framgår av punkterna 45 och 46 i denna dom, ett beslut om fastställelse av mervärdesskatt med förbehåll för omprövning emellertid inte ge skattemyndigheten möjlighet att frånta en skattskyldig den rätt till avdrag som denne har förvärvat i enlighet med artikel 17 i sjätte direktivet.
- 53 De frågor som har ställts skall följaktligen besvaras på så sätt att artikel 17 i sjätte direktivet skall tolkas så, att en skattskyldig persons rätt att dra av den mervärdesskatt som har betalats för varor eller tjänster som han har tillhandahållits för att utföra vissa uthyrningstransaktioner består när den skattskyldige, till följd av en lagändring efter det att dessa varor eller tjänster har tillhandahållits men innan uthyrningen påbörjas, inte längre har rätt att avstå från skattebefrielse för dessa transaktioner, även om mervärdesskatten har fastställts med förbehåll för omprövning.

Rättegångskostnader

- 54 De kostnader som har förorsakats den tyska regeringen samt kommissionen, vilka har inkommit med yttranden till domstolen, är inte ersättningsgilla. Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna.

På dessa grunder beslutar

DOMSTOLEN (sjätte avdelningen)

— angående de frågor som genom beslut av den 27 augusti 1998 har ställts av Bundesfinanzhof — följande dom:

Artikel 17 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund skall tolkas så, att en skattskyldig persons rätt att dra av den mervärdesskatt som har betalats för varor eller tjänster som han har tillhandahållits för att utföra vissa uthyrnings-transaktioner består när den skattskyldige, till följd av en lagändring efter det att dessa varor eller tjänster har tillhandahållits men innan uthyrningen påbörjas, inte längre har rätt att avstå från skattebefrielse för dessa transaktioner, även om mervärdesskatten har fastställts med förbehåll för omprövning.

Moitinho de Almeida

Schintgen

Hirsch

Skouris

Macken

Avkunnad vid offentligt sammanträde i Luxemburg den 8 juni 2000.

R. Grass

J.C. Moitinho de Almeida

Justitiesekreterare

Ordförande på sjätte avdelningen