

DOMSTOLENS DOM (andra avdelningen)
av den 14 februari 1985*

I mål 268/83

har Hoge Raad der Nederlanden till domstolen gett in en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 177 i EEG-fördraget i det mål som pågår vid den nationella domstolen mellan

D. A. Rompelman och E. A. Rompelman-Van Deelen, Amsterdam,

och

Minister van Financiën.

Begäran avser tolkningen av artikel 4.2 andra meningen i rådets sjätte direktiv 77/388 av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT nr L 145, s. 1, fransk version; svensk specialutgåva, del 09, volym 01).

DOMSTOLEN (andra avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden O. Due samt domarna P. Pescatore och K. Bahlmann,

generaladvokat: Sir Gordon Slynn,

justitiesekreterare: avdelningsdirektören H. A. Rühl,

**

meddelar följande

* Rättegångsspråk: nederländska.

** som beaktat yttrandena från

- sökandena Rompelman genom advokaten I. Wolfsbergen,
- den nederländska regeringen genom I. Verkade, i egenskap av ombud,
- Europeiska gemenskapernas kommission genom J. F. Buhl, i egenskap av ombud, biträdd av advokaten F. W. G. M. van Brunschot,

och som hört generaladvokatens förslag till avgörande, framlagt vid sammanträde den 15 november 1984,

dom

DOMSKÄL

- 1 Genom dom av den 30 november 1983, som inkom till domstolen den 7 december 1983, har Hoge Raad der Nederlanden ställt en fråga enligt artikel 177 i EEG-fördraget om tolkningen av artikel 4.2 andra meningen i rådets sjätte direktiv 77/388 av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT nr L 145, s. 1), nedan kallat "sjätte direktivet".
- 2 Frågan har uppkommit inom ramen för ett mål som pågår vid Hoge Raad mellan makarna Rompelman, Amsterdam, och Minister van Financiën (finansministern) om rätt till återbetalning av den mervärdesskatt som erlagts under de första tre kvartalen 1979.
- 3 Genom två skriftliga avtal av den 25 november 1978 förvärvade makarna Rompelman, sökande i målet vid den nationella domstolen, en fordringsrätt angående framtida samäganderätt till två andelar i en byggnad som började uppföras den 1 september 1978, och till en tomträtt till den tillhörande marken. På byggnadsritningen var ifrågavarande två andelar betecknade som "utställningslokaler".
- 4 I skrivelse till skattemyndigheten av den 26 juni 1979 förklarade sökandena i målet vid den nationella domstolen att dessa utställningslokaler skulle hyras ut till företagare och att hyresvärden och hyresgästen i sinom tid enligt artikel 11.1 b nr 5 i 1978 års lag om omsättningsskatt ("Wet op de omzetbelasting" av den 28 december 1978, Staatsblad 677), nedan kallad "lagen", skulle ansöka om undantag från den befrielse från omsättningsskatt som föreskrivs för uthyrning. Sökandena ansökte dessutom med stöd av artikel 15.3 i lagen om att få dra av ingående mervärdesskatt på de delbetalningar som förföll till betalning allteftersom byggnadsarbetena fortskred.
- 5 Den 18 oktober 1979 avgav sökandena i målet vid den nationella domstolen en deklARATION för omsättningsskatt för de tre första kvartalen 1979, i vilken de begärde återbetalning av ingående skatt med 14 186:46 HFL. Eftersom notariehandlingen om överlåtelse av äganderätten inte upprättades förrän den 31 oktober 1979 hade ifrågavarande lokaler ännu inte hyrts ut när deklARATIONEN avgavs.

- 6 Skattemyndigheten avslog denna begäran med hänvisning till att det faktiska utnyttjandet av de förvärvade andelarna ännu inte påbörjats. Sökandena i målet vid den nationella domstolen överklagade beslutet till Gerechthshof i Amsterdam.
- 7 Gerechthshof fastställde skattemyndighetens beslut. Makarna Rompelman överklagade genom kassationstalan Gerechthshofs dom till Hoge Raad.
- 8 Vid Hoge Raad gjorde sökandena i målet vid den nationella domstolen gällande att en företagare med stöd av artikel 15.1 i lagen kan dra av den omsättningsskatt som andra företagare hade fakturerat honom under den period som omfattas av skattedeklarationen och att enligt lagen den som blir företagare först vid ett senare datum inte kan dra av den omsättningsskatt som han fakturerats innan han blev företagare. I detta fall stred det således inte mot lagen att den ingående skatten drogs av, förutsatt att det förklarades att egenskapen av företagare förvärvades genom den första handling som utfördes i avsikt att utnyttja tillgången.
- 9 Hoge Raad konstaterade att Gerechthshof funnit att sökandena i målet vid den nationella domstolen inte kunde betraktas som företagare eftersom, även om företagarverksamhet förvisso omfattar utnyttjandet av tillgångar, med utnyttjande av tillgångar enligt artikel 7.2 b i lagen måste förstås det faktiska utnyttjandet av dessa tillgångar i samhället, vilket förutsätter att tillgångarna existerar. I det här fallet hade sökandena i målet vid den nationella domstolen endast förvärvat en fordringsrätt och inte en sakrätt.
- 10 Hoge Raad slog slutligen fast att frågan om innehållet i begreppet utnyttjande av tillgångar i den mening som avses i artikel 7.2 b i lagen är beroende av tolkningen av bestämmelsen i artikel 4.2 andra meningen i sjätte direktivet och beslöt att förklara målet vilande och att ställa följande tolkningsfråga till domstolen:
- ”Föreligger utnyttjande i den mening som avses i artikel 4.2 andra meningen i sjätte direktivet redan från den tidpunkt då en person köper framtida tillgångar i avsikt att i sinom tid hyra ut dem?”
- 11 Enligt sökandena i målet vid den nationella domstolen föreligger utnyttjande av tillgångar redan från förvärvet av en rätt till dessa tillgångar. En sådan förberedande handling måste anses som en del av utövandet av den ekonomiska verksamheten eftersom den är nödvändig för genomförandet av denna verksamhet.

- 12 Den nederländska regeringen har hävdad att tidpunkten från vilken en ekonomisk verksamhet skall anses påbörjad ligger före den tidpunkt då tillgångarna börjar ge regelbundna intäkter. Detta skulle i det här fallet innebära att den som hyr ut fast egendom påbörjade utnyttjandet av egendomen vid den tidpunkt då han köpte den såsom framtida tillgång. I den mån en investering kan men inte absolut måste leda till utnyttjande av tillgångar, är det emellertid bara när avsikten hos den som gör investeringen dessutom bekräftas av objektiva omständigheter som det kan anses att utnyttjande av tillgångar föreligger. En avsiktsförklaring måste enligt den nederländska regeringen konkretiseras genom andra faktiska omständigheter och förhållanden.
- 13 Enligt kommissionen följer det av artikel 17.1 i sjätte direktivet att utnyttjandet av en fastighet i regel börjar med den första förberedande handlingen, dvs. den första transaktion på vilken ingående skatt kan tas ut. De första handlingar som utförs inom ramen för en ekonomisk verksamhet består i förvärv av medel för utnyttjande, och följaktligen i köp av tillgångar. Varje annan uppfattning strider mot mervärdesskattesystemets anda, eftersom en ekonomisk belastning på tillgångarna uppkommer under tiden mellan betalningen av den mervärdesskatt som skall erläggas för den första transaktionen och återbetalningen av denna mervärdesskatt. Systemet för mervärdesskatt syftar ju till att helt befria näringsidkaren från en sådan belastning.
- 14 Frågan från den nationella domstolen går i huvudsak ut på om förvärv av en fordringsrätt angående en framtida överlåtelse av äganderätten till en del av en byggnad som ännu inte uppförts, i avsikt att i sinom tid hyra ut egendomen, kan betraktas som ekonomisk verksamhet i den mening som avses i artikel 4.1 i sjätte direktivet.
- 15 Innan frågan besvaras är det lämpligt att i korthet erinra om de beståndsdelar och kännetecken avseende systemet för mervärdesskatt som är relevanta i det här fallet när det gäller systemets principer, avdragsbestämmelserna och begreppet skattskyldig person.
- 16 Som domstolen anfört i sin dom av den 5 maj 1982 (Schul, 15/81, Rec. s. 1409) är det en grundläggande princip i systemet för mervärdesskatt att på varje transaktion mervärdesskatt skall tas ut endast efter avdrag av det mervärdesskattebelopp som direkt har belastat de olika kostnadskomponenterna som ingår i priset för varor och tjänster samt att avdragsrätten är utformad på så sätt att endast en skattskyldig person skall ha rätt att dra av

den mervärdesskatt som redan har betalats för varor och tjänster från den mervärdesskatt som han är skyldig att betala.

- 17 Inom denna allmänna ram ingår artikel 4.1 i direktivet som med skattskyldig person avser "varje person som självständigt någonstans bedriver någon form av ekonomisk verksamhet som anges i punkt 2, oberoende av syfte eller resultat". I artikel 4.2 anges följande: "De former av ekonomisk verksamhet som avses i punkt 1 skall omfatta alla verksamheter av producenter, återförsäljare och personer som tillhandahåller tjänster... Utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav skall likaså betraktas som ekonomisk verksamhet."
- 18 I artikel 17 i sjätte direktivet föreskrivs i punkt 1 att "avdragsrätten inträder samtidigt som skattskyldigheten för avdragsbeloppet" och i punkt 2 att den skattskyldiga personen, i den mån varorna och tjänsterna används i samband med hans skattepliktiga transaktioner, skall 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".
- 19 Av de angivna kännetecknen kan man sluta sig till att avdragssystemet syftar till att helt befria företagaren från belastningen av den mervärdesskatt som han är skyldig att betala eller har betalat inom ramen för sin ekonomiska verksamhet. Det gemensamma systemet för mervärdesskatt säkerställer följaktligen att all ekonomisk verksamhet beskattas på ett fullständigt neutralt sätt, oberoende av verksamhetens mål eller resultat, förutsatt att verksamheten i sig själv är föremål för mervärdesskatt.
- 20 På grundval av dessa beståndsdelar i det gemensamma systemet skall det prövas om redan ett förvärv av en fordringsrätt angående en överlåtelse av den framtida äganderätten till en byggnad som ännu inte uppförts, mot delbetalningar av inköpspriset allteftersom byggnadsarbetena fortskrider, skall anses som början till utnyttjande av materiella tillgångar och följaktligen som vara eller tjänst som används i samband med skattepliktiga transaktioner, dvs. uthyrning.
- 21 Beträffande beskattningen av uthyrning av fast egendom skall det erinras om att artikel 13 B b i sjätte direktivet i princip föreskriver undantag från mervärdesskatt i sådana fall. Eftersom sökandena i målet vid den nationella domstolen tydligt utnyttjat den rätt till valfrihet för beskattning vid uthyrning av fast tillgångar som föreskrivs i artikel 13 C skall emellertid

uthyrningen av fast egendom i förevarande fall betraktas som en skattepliktig transaktion.

- 22 Beträffande frågan om vid vilken tidpunkt utnyttjandet av fast egendom inleds skall det för det första understrykas att den ekonomiska verksamhet som avses i artikel 4.1 kan omfatta flera på varandra följande handlingar, såsom redan antyds i själva lydelsen av punkt 2 i denna artikel när den hänvisar till "alla verksamheter av producenter, återförsäljare och personer som tillhandahåller tjänster". Bland dessa handlingar skall redan förberedande verksamhet, såsom förvärv av medel för utnyttjande och således köp av fast egendom, betraktas som ekonomisk verksamhet.
- 23 I det avseendet finns det inte anledning att skilja mellan de olika rättsliga formerna för dessa förberedande handlingar, särskilt inte mellan å ena sidan en fordringsrätt avseende den framtida äganderätten och å andra sidan förvärvet av själva äganderätten. Principen om mervärdesskattens neutralitet när det gäller skattebelastningen på företaget kräver att de första investeringskostnaderna för ett företags behov och för att starta företaget skall anses som ekonomisk verksamhet. Det skulle strida mot denna princip om denna verksamhet inte inleddes förrän i det ögonblick fastigheten verkligen utnyttjades, dvs. när en skattepliktig intäkt uppstår. Varje annan tolkning av artikel 4 i sjätte direktivet skulle innebära att näringsidkaren inom ramen för sin ekonomiska verksamhet belastades med kostnaden för mervärdesskatten utan att enligt artikel 17 ha möjlighet att dra av den och skulle göra en godtycklig åtskillnad mellan investeringskostnaderna före och under det faktiska utnyttjandet av en fastighet. Även om det föreskrevs att den ingående skatt som erlagts för förberedande handlingar skulle återbetalas när det faktiska utnyttjandet av en fastighet inletts, skulle en finansiell börda belasta egendomen under den ibland ansenliga tiden mellan de första investeringskostnaderna och det faktiska utnyttjandet. Den som företar sådana investeringshandlingar som är nära knutna till och nödvändiga för det framtida utnyttjandet av en fastighet skall följaktligen anses som skattskyldig person i den mening som avses i artikel 4.
- 24 När det gäller frågan huruvida artikel 4 skall tolkas på så sätt att ett påstående om avsikten att hyra ut en framtida tillgång är tillräckligt för att anse att den förvärvade tillgången är avsedd att användas för en skattepliktig transaktion och att en person som gjort en sådan investering därför på denna grund skall anses som skattskyldig, skall det för det första slås fast att det är den person som begär avdrag för mervärdesskatt som skall styrka att villkoren för att åtnjuta avdragsrätten är uppfyllda och särskilt att han är en

skattskyldig person. Artikel 4 hindrar följaktligen inte att skattemyndigheten kräver att den påstådda avsikten styrks genom objektiva omständigheter, såsom de planerade lokalernas särskilda lämplighet för kommersiellt utnyttjande.

- 25 Svaret på frågan till domstolen skall därför bli att förvärv av en fordringsrätt angående en framtida överlåtelse av äganderätten till en del av en byggnad som ännu inte uppförts, i avsikt att i sinom tid hyra ut egendomen, kan betraktas som ekonomisk verksamhet i den mening som avses i artikel 4.1 i sjätte direktivet. Denna bestämmelse hindrar dock inte att skattemyndigheten kräver att den påstådda avsikten styrks genom objektiva omständigheter, såsom de planerade lokalernas särskilda lämplighet för kommersiellt utnyttjande.

Rättegångskostnader

- 26 De kostnader som har förorsakats den nederländska regeringen och Europeiska gemenskapernas kommission, som har inkommit med yttrande 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 domstolen att besluta om rättegångskostnaderna.

På dessa grunder beslutar

DOMSTOLEN (andra avdelningen)

– angående den fråga som genom dom av den 30 november 1983 förts vidare av Hoge Raad der Nederlanden – följande dom:

Förvärv av en fordringsrätt angående en framtida överlåtelse av äganderätten till en del av en byggnad som ännu inte uppförts, i avsikt att i sinom tid hyra ut egendomen, kan betraktas som ekonomisk verksamhet i den mening som avses i artikel 4.1 i sjätte direktivet. Denna bestämmelse hindrar dock inte att skattemyndigheten kräver att den påstådda avsikten styrks genom objektiva omständigheter, såsom de planerade lokalernas särskilda lämplighet för kommersiellt utnyttjande.

Due

Pescatore

Bahlmann

Avkunnad vid offentligt sammanträde i Luxemburg den 14 februari 1985.

P. Heim
Justitiesekreterare

O. Due
Ordförande på andra avdelningen