

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT

F.G. JACOBS

fremsat den 23. oktober 2003¹

1. I henhold til artikel 5, stk. 8, og artikel 6, stk. 5, i Rådets sjette momsdirektiv² kan medlemsstaterne anlægge den betragtning, at der »ved hel eller delvis overdragelse af en samlet formuemasse« ikke er sket nogen levering af goder, og at modtageren træder i overdragerens sted.

indgående moms, som (person)selskabet har betalt for ydelse leveret til selskabet i forbindelse med, at virksomheden blev etableret.

Relevante retsfor skrifter

2. Forbundsrepublikken Tyskland har udnyttet denne valgmulighed, og Bundesfinanzhof (Tyskland) anmoder i denne anmodning om præjudiciel afgørelse om en fortolkning af, hvorledes bestemmelsen finder anvendelse på en vis type selskab, som reguleres af borgerligretlige regler (Vorgründungsgesellschaft GbR), som oprettes med det ene formål at etablere — men ikke drive — den virksomhed, der skal udøves af et aktieselskab, som skal stiftes, og at overføre det som en virksomhed, der endnu ikke er i drift, eller aktieselskabets stiftelse. Spørgsmålet, som skal besvares, er hvorvidt — og i givet fald på hvilket grundlag — (person)selskabet selv eller aktieselskabet har ret til at fradrage den

Fællesskabsbestemmelser

3. Det princip, der ligger til grund for momssystemet, er beskrevet således i artikel 2 i første momsdirektiv³:

»Det fælles merværdiafgiftssystem bygger på den grundsætning, at der på ting og tjenesteydelser skal anvendes en generel forbrugsafgift, der er nøjagtig proportional med tingenes og tjenesteydelseernes pris,

1 — Originalsprog: engelsk.

2 — Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17.5.1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, EFT 1977 L 145, s. 1 (»sjette direktiv«).

3 — Rådets første direktiv 67/227/EØF af 11.4.1967 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter, EFT 1967, s. 12.

uanset antallet af omsætninger i de produktions- og fordelingsled, der ligger før beskatningsleddet.

Ved enhver omsætning svares en merværdi-afgift, der beregnes af tingens eller tjenesteydelsens pris, med anvendelse af den afgiftssats, som gælder for tingen eller tjenesteydelsen, med fradrag af det merværdiafgiftsbeløb, der umiddelbart har belastet de forskellige omkostningselementer.«

4. Man forestiller sig altså, at der opstår en transaktionskæde, hvor det nettobeløb, der skal erlægges i hvert led i kæden, udgør en bestemt andel af merværdien på dette stadium. Når man når frem til sidste led i kæden, vil det samlede opkrævede beløb udgøre den tilsvarende andel af den endelige pris. Sjette direktiv indeholder nærmere bestemmelser herom.

5. I henhold til artikel 2 i sjette direktiv skal levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab, pålægges moms. I henhold til artikel 4, stk. 1, anses for afgiftspligtig person enhver, der selvstændigt udøver en økonomisk virksomhed, uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed. Økonomiske aktiviteter er »alle former for virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder, herunder minedrift og landbrug, samt virksomhed inden for liberale og dermed sidestillede erhverv« sammen med »transaktioner, der omfatter udnyttelse af

materielle eller immaterielle goder med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter.« I henhold til artikel 5 til 7 er afgiftspligtige transaktioner levering af goder, tjenesteydelser eller indførsel.

6. I henhold til artikel 5, stk. 1, forstås der ved levering af goder overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode. Artikel 5, stk. 8, bestemmer dog:

»Medlemsstaterne kan anlægge den betragtning, at der, ved hel eller delvis overdragelse af en samlet formuemasse, mod eller uden vederlag, eller i form af indskud i et selskab, ikke er sket nogen levering af goder, og at modtageren træder i overdragerens sted. Medlemsstaterne kan i givet fald træffe de nødvendige forholdsregler for at undgå konkurrencefordrejning, når modtageren ikke er en fuldt afgiftspligtig person.«

7. I henhold til artikel 6, stk. 5, finder artikel 5, stk. 8, tilsvarende anvendelse på tjenesteydelser, som i artikel 6, stk. 1, er defineret som enhver transaktion, der ikke er en levering af et gode.

8. Hovedprincipperne i fradragsretten er fastsat i artikel 17 i sjette direktiv. Artikel 17, stk. 2, bestemmer: »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 [...]«. Fradragsretten indtræder i henhold til artikel 17, stk. 1, samtidig med at den fradragsberettigede afgift forfalder.

9. I henhold til artikel 13 til 16 er visse transaktioner dog fritaget for moms. Moms må ikke pålægges transaktioner, der er fritaget, og det følger endvidere af artikel 17, stk. 2, som begrænser fradragsretten til afgifter på leverancer, der anvendes i forbindelse med den afgiftspligtige persons transaktioner, at leverandøren er udelukket fra at fradrage indgående moms på leverancer, som anvendes i forbindelse med sådanne transaktioner, der foretages inden for Fællesskabet⁴.

10. Når den fritagne transaktion udgør det sidste led i kæden (privat forbrug), hvilket ofte er tilfældet, medfører dette ganske enkelt, at momsbelastningen reduceres med det beløb, som ville være blevet opkrævet på grundlag af den sidst tillagte

merværdi. Hindringen for at foretage fradraget under disse omstændigheder består dog fortsat, selv om en fritaget transaktion udgør en omkostningskomponent i en efterfølgende afgiftspligtig leverance. Indgående moms kan derfor i visse situationer blive »låst« i leverancens værdi med det resultat, at værdien, på grundlag af hvilken moms pålægges i senere led, i modsætning til systemets normale funktion, inkluderer den andel af afgiften, som allerede er pålagt i tidligere led. Man kan sige, at kæden af transaktioner brydes, og at en ny kæde med en højere nettoværdi påbegyndes. En lignende situation kan opstå, når en afgiftspligtig person i sin egenskab af privatperson (ikke en afgiftspligtig person, der »optræder i denne egenskab« som omhandlet i artikel 2 og artikel 4, stk. 1) køber varer, som siden overføres til dennes økonomiske virksomhed⁵.

Domstolens fortolkning af fællesskabsbestemmelserne

11. Domstolen har ved flere lejligheder taget stilling til, under hvilke omstændigheder leverancer anvendes »i forbindelse med« udgående afgiftspligtige transaktioner, og derved giver ret til fradrag i henhold til artikel 17, stk. 2, i sjette direktiv.

4 — Der skal sondres mellem denne situation og den, hvor der foreligger fritagelse med tilbagebetaling af indgående moms eller nulsats.

5 — Jf. dom af 11.7.1991, sag C-97/90, Lennartz, Sml. I, s. 3795 præmis 8 og 9.

12. Af relevans for nærværende sag er dommene i sagerne *Rompelman*⁶, *INZO*⁷, *Ghent Coal Terminal*⁸, *Gabalfrisa*⁹, *Schloßstraße*¹⁰ og *Breitsohl*¹¹, i henhold til hvilke en person, hvis hensigt — der bestyrkes af objektive forhold — er at påbegynde en selvstændig økonomisk virksomhed, og som modtager de første afgiftspligtige leverancer med dette formål, skal betragtes som afgiftspligtig person. Når han handler som sådan, har han ret til straks at fradrage moms på leverancer, som er modtaget med henblik på den påtænkte afgiftspligtige virksomhed, uden at han skal afvente påbegyndelsen af virksomhedens faktiske drift. Dette gælder også, selv om driften faktisk aldrig påbegyndes.

13. Domstolen er dog kun i to tidligere sager, *Abbey National*¹² og *Zita Modes*¹³, blevet anmodet om at tage stilling til fradragsretten for indgående moms vedrørende »en hel eller delvis overdragelse af en samlet formuemasse«, hvor en medlemsstat har benyttet sig af valgmuligheden fastsat i artikel 5, stk. 8.

6 — Jf. dom af 14.2.1985, sag 268/83, Sml. s. 655.

7 — Jf. dom af 29.2.1996, sag C-110/94, Sml. I, s. 857.

8 — Jf. dom af 15.1.1998, sag C-37/95, Sml. I, s. 1.

9 — Jf. dom af 21.3.2000, forenede sager C-110/98 — C-147/98, Sml. I, s. 1577.

10 — Jf. dom af 8.6.2000, sag C-396/98, Sml. I, s. 4279.

11 — Jf. dom af 8.6.2000, sag C-400/98, Sml. I, s. 4321.

12 — Jf. dom af 22.2.2001, sag C-408/98, Sml. I, s. 1361.

13 — Jf. mit forslag til afgørelse af 26.9.2002, sag C-497/01, dom af 27.11.2003, Sml. I, s. 14393 og s. 14395.

14. *Abbey National* vedrørte et salg mellem to af hinanden uafhængige virksomheder af en ejendom, som blev drevet som en afgiftspligtig udlejningsvirksomhed. Virksomheden, som blev solgt som en virksomhed i drift («as a going concern»), var en del af overdragerens generelle erhvervsvirksomhed. Et centralt spørgsmål i denne sag var, om overdrageren kunne fradrage indgående moms på (hovedsageligt retslige) tjenesteydelser, som overdrageren havde købt med henblik på at gennemføre overdragelsen.

15. Domstolen bemærkede, at fradragsordningen tilsigter helt at aflaste den afgiftspligtige for den moms, denne skylder eller har erlagt i forbindelse med al økonomisk virksomhed. Det fælles momssystem sikrer således, at afgiftsbyrden er fuldstændig neutral over for enhver økonomisk virksomhed, uanset denne virksomheds formål eller resultater, forudsat sådan virksomhed i sig selv er momspligtig. En forudsætning for retten til fradrag er dog, at de erhvervede goder eller tjenesteydelser har en direkte og umiddelbar tilknytning til de udgående transaktioner, der giver ret til fradrag — de skal udgøre en del af omkostningerne ved denne transaktion¹⁴.

16. Hvis en medlemsstat har valgt ikke at betragte en hel eller delvis overdragelse af en samlet formuemasse som levering af et

14 — Jf. dommens præmis 24-29, nævnt i fodnote 12, i hvilke der henvises til *Rompelman*-dommen, jf. fodnote 6, præmis 19; *Ghent Coal Terminal*-dommen, jf. fodnote 8, præmis 15; *Gabalfrisa*-dommen, jf. fodnote 9, præmis 44; og dom af 8.6.2000, sag C-98/98, *Midland Bank*, Sml. I, s. 4177, præmis 19, 20, 24, 29 og 30.

gode, er en sådan overdragelse i henhold til artikel 2 i sjette direktiv ikke afgiftspligtig og kan ikke udgøre en afgiftspligtig transaktion som omhandlet i artikel 17, stk. 2. At det ville have været en afgiftspligtig transaktion, såfremt valgmuligheden ikke var blevet udnyttet, er irrelevant. Der foreligger heller ikke nogen direkte og umiddelbar tilknytning til overdragerens afgiftspligtige udgående transaktioner. Fradrag er kun muligt, når de udgående transaktioner udføres af den afgiftspligtige person, som ønsker at foretage fradraget. Under alle omstændigheder belaster omkostningerne, som vedrører gennemførelsen af overdragelsen, ikke umiddelbart omkostningselementerne i erhververens afgiftspligtige transaktioner, som det kræves i henhold til første direktivs artikel 2¹⁵.

vende momsomkostningerne i forbindelse med sin økonomiske virksomhed, uden at der gives ham mulighed for at fradrage disse. Dermed ville der blive foretaget en vilkårlig sondring mellem, på den ene side, udgifter til brug for en virksomhed før påbegyndelsen af dennes faktiske virksomhed og udgifter afholdt under dens drift og, på den anden side, udgifter, som påløber i forbindelse med afslutningen af denne virksomhed. De forskellige tjenesteydelser, som overdrageren har erhvervet med henblik på en hel eller delvis overdragelse af en samlet formuemasse, bevarer således i princippet en direkte og umiddelbar tilknytning til den afgiftspligtige persons samlede økonomiske virksomhed¹⁶.

17. Omkostningerne udgør imidlertid en del af overdragerens almindelige omkostninger og er således omkostningselementer i virksomhedens produktpriser. Hvis en afgiftspligtig person overdrager en samlet formuemasse og derefter ikke længere gennemfører transaktioner, skal udgifterne til de tjenesteydelser, der var nødvendige for overdragelsen, anses for at udgøre dele af virksomhedens samlede økonomiske virksomhed før overdragelsen. En hvilken som helst anden fortolkning af sjette direktivs artikel 17 vil være i strid med det princip, der kræver, at momssystemet med hensyn til en virksomheds samlede økonomiske virksomhed — for så vidt som denne er pålagt moms — skal være fuldstændig neutralt, og vil pålægge den erhvervsdri-

18. I Zita Modes-dommen drejer spørgsmålene sig om, hvorledes »overdragelsen af en samlet formuemasse« defineres, og om der består et krav om, at den virksomhed, som overdrageren udøvede, fortsættes af erhververen. Der er endnu ikke afsagt dom i denne sag.

Tysk ret

19. Ovennævnte fællesskabsretlige bestemmelser er gennemført i tysk lovgivning ved Umsatzsteuergesetz (lov om omsætningsafgift, herefter »UStG«) af 1993.

15 — Jf. samme doms præmis 30-34.

16 — Jf. samme doms præmis 35 og 36.

20. Lovens § 1, stk. 1a, bestemmer, at »transaktioner som led i en overdragelse af en virksomhed («Geschäft») til en anden erhvervsdrivende («Unternehmer») til brug for dennes erhverv («Unternehmen») ikke er afgiftspligtige. En virksomhedsoverdragelse foreligger, når en virksomhed eller en bedrift, der drives separat inden for virksomhedens organisation, fuldt ud enten mod vederlag eller vederlagsfrit overdrages eller indskydes i et selskab. Erhververen træder i overdragerens sted.«

21. Med henblik herpå defineres »erhvervsdrivende« og »erhverv« i § 2: »Enhver person, som udøver selvstændig nærings- eller erhvervmæssig virksomhed, er erhvervsdrivende. Et erhverv omfatter hele den erhvervsdrivendes nærings- eller erhvervmæssige virksomhed. Nærings- eller erhvervmæssig virksomhed omfatter enhver vedvarende aktivitet, som har til formål at skabe en indtægt, også selv om der ikke måtte foreligge nogen hensigt om fortjeneste, eller en forening kun udfører sin virksomhed for sine medlemmer.«

22. Lovens § 15 vedrører fradragsretten. I henhold til § 15, stk. 2, nr. 1, er det ikke tilladt at foretage fradrag for afgifter på leverancer, som den erhvervsdrivende bruger til at udføre afgiftsfrie transaktioner.

23. Visse aspekter af tysk lovgivning er også relevante i denne sag. Den forelæggende ret forklarer dem på følgende måde:

24. Et Aktiengesellschaft (et aktieselskab efter tysk ret) opnår først status som juridisk person, når det registreres i handelsregistret. Et nødvendigt forstadium til et aktieselskab er et såkaldt Vorgesellschaft (et præliminært selskab) — en sui generis-sammenslutning af personer, hvis stiftelse altid opstår, når selskabets vedtægter vedtages. Forud for stiftelsen af et Vorgesellschaft kan der stiftes et Vorgründungsgesellschaft, som bygger på en aftale mellem stifterne af selskabet om at samarbejde om stiftelsen af et Aktiengesellschaft, normalt i form af et selskab, der reguleres af borgerlige regler (Gesellschaft bürgerlichen Rechts — herefter »GbR«), hvis formål det er at regulere de berørte personers ansvar. Hvis et Vorgründungsgesellschaft er stiftet for at forberede et selskabs efterfølgende virksomhed, overføres dets aktiver, rettigheder og pligter ikke automatisk til Vorgesellschaft, og senere til selskabet, når det stiftes. En sådan overdragelse skal ske ved en særskilt retshandel.

Hovedsagen

25. Faxworld Vorgründungsgesellschaft Peter Hünninghausen und Wolfgang Klein

GbR (herefter »Faxworld GbR«) blev stiftet den 1. oktober 1996 med det ene selskabsformål at forberede stiftelsen af Faxworld Telefonmarketing AG (herefter »Faxworld AG«). Med henblik herpå lejede Faxworld GbR kontorlokaler, købte udstyr og foretog indretning af kontorlokalerne. Det udsendte endvidere informationsskrivelser og reklamerede for Faxworld AG, som skulle stiftes. Efter stiftelsen af Faxworld AG ved notarialdokument af 28. november 1996 indstillede Faxworld GbR sin virksomhed og overdrog samtlige aktiver, som det forinden havde erhvervet, til det netop stiftede Faxworld AG mod vederlag med virkning fra den 1. december 1996. Faxworld AG kunne således uden videre påbegynde sin virksomhed i de kontorlokaler, som var blevet lejet og indrettet af Faxworld GbR.

26. Overdragelsessummen på 87 495,29 DEM svarede til de erhvervede aktivers bogførte værdi, det vil sige deres købspris ekskl. moms. Det momsbeløb, som blev betalt af Faxworld GbR ved erhvervelsen, blev altså ikke videregivet til Faxworld AG i overdragelsesprisen.

27. Faxworld GbR forsøgte siden at fradrage, hvilket under nærværende omstændigheder vil sige opnå tilbagebetaling af den indgående moms, som var pålagt de leverancer, som det havde erhvervet og overdraget. Skattemyndighederne afviste fradraget med den begrundelse, at sagsøgerens eneste udgående transaktion var overdragelse af en virksomhed, som ikke skal behandles som en afgiftspligtig transaktion,

hvorfor Faxworld GbR ikke var en erhvervsdrivende (afgiftspligtig person). Faxworld GbR anlagde sag ved den kompetente skatteret til prøvelse af afslaget, som gav selskabet medhold på grundlag af princippet om merværdiafgiftens neutralitet. Indgående moms kunne fradrages, selv om sagsøgeren aldrig havde haft til hensigt at anvende de indgående leverancer til selv at gennemføre afgiftspligtige leverancer, eftersom leverancerne blev erhvervet i forbindelse med den virksomhed, som skulle drives af Faxworld AG.

28. Skattemyndighederne har iværksat revisionsanke til prøvelse af denne dom ved Bundesfinanzhof, som har besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Er et (person)selskab, der kun er oprettet med henblik på at stifte et kapitalselskab, berettiget til fradrag for indgående moms for køb af tjenesteydelser og goder, når det efter stiftelsen af kapitalselskabet ved en retshandel overdrager de købte ydelser til det senere stiftede kapitalselskab mod vederlag, og der ikke oprindeligt var påtænkt andre transaktioner i senere led, og overdragelse af den samlede formue-masse i den pågældende medlemsstat betragtes, som om der ikke er sket nogen levering af goder eller tjenesteydelser (artikel 5, stk. 8, første punktum, og artikel 6, stk. 5 [i sjette direktiv])?«

29. Bundesfinanzhof anfører også, at hvis (person)selskabet ikke har ret til at foretage fradrag under disse omstændigheder, kan et eventuelt behov for fremtidige præjudicielle spørgsmål imødegås, hvis Domstolen vil træffe afgørelse om, hvorvidt aktieselskabet i stedet kan tillægges en sådan ret.

De forskellige fremførte opfattelser

30. Bundesfinanzhof hælder til den opfattelse, at Faxworld GbR bør inddrages i fradragsretten. Fradragsretten indtræder, samtidig med at den fradragsberettigede afgift forfalder, det vil sige ved erhvervelsen af de indgående ydelser. I denne sag blev disse ydelser erhvervet alene med henblik på udgående afgiftspligtige transaktioner. Hvis Faxworld GbR selv havde gennemført disse transaktioner, ville den indgående moms have været fradragsberettiget. Det fremgår af Abbey National-dommen, at overdrageren ved overdragelse af en samlet formue-masse kun har ret til at fradrage indgående moms fra afgiften på sine egne udgående transaktioner. Der består i nærværende sag imidlertid kun en forskel i identiteten mellem den person, der erhverver de indgående ydelser, og den person, der gennemfører de udgående afgiftspligtige transaktioner på grund af den tyske selskabsrets formforskrifter. Princippet om momsens

neutralitet må indebære, at retten til at foretage fradrag ikke afgøres af nationale forskelle i formforskrifter.

31. I sine indlæg for Domstolen har Faxworld GbR i hovedsagen anført, at selskabet og Faxworld AG udgør én økonomisk enhed (i overensstemmelse med den såkaldte Fußstapfentheorie, som efter alt at dømme er anvendt af Bundesfinanzhof, og som følger af arveretten og er udtryk for den idé, at modtageren følger i overdragerens fodspor — hvilket svarer til det engelske begreb »stepping into the transferor's shoes«). De goder og tjenesteydelser, som Faxworld GbR erhvervede, skulle anvendes i forbindelse med Faxworld AG's afgiftspligtige transaktioner, og Faxworld GbR havde derfor ret til at fradrage indgående moms på disse goder og tjenesteydelser. Endvidere har selskabet anført, at Domstolen i Breitsohl-dommen¹⁷ fastslog, 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. Denne regel gælder så meget desto mere, når den økonomiske virksomhed er blevet udøvet, således som det er tilfældet i denne sag.

32. Den opfattelse, som er fremført af skattemyndighederne ved Bundesfinanzhof og af den tyske regering ved Domstolen,

17 — Jf. fodnote 11.

indebærer derimod, at Faxworld GbR og Faxworld AG er to separate personer, og at Faxworld GbR ikke er en afgiftspligtig person, idet selskabet aldrig har udført eller har haft til hensigt at udføre økonomisk virksomhed i artikel 4 i sjette direktivs forstand eller at gennemføre afgiftspligtige transaktioner i artikel 5's eller 6's forstand. Der kan således ikke foreligge noget spørgsmål om fradragsret, idet der i princippet ikke findes nogen person, som kunne nyde en sådan ret, og ingen transaktion inden for rammerne af merværdiafgiftssystemet, fra hvilken fradraget kunne ske. Den tyske regering støtter sig i denne henseende hovedsagelig på Abbey National-dommen.

tionen af økonomisk virksomhed og således inden for merværdiafgiftssystemets anvendelsesområde. Da disse goder og tjenesteydelser imidlertid ikke blev anvendt af selskabet til nogen af dets egne udgående afgiftspligtige transaktioner — og ikke kan have nogen direkte og umiddelbar tilknytning til disse — har Faxworld GbR ikke ret til at fradrage den indgående moms på disse. Efter Kommissionens opfattelse har Faxworld AG derimod en fradragsret, idet selskabet som modtager »træder i overdragerens sted« i artikel 5, stk. 8, i sjette direktivs forstand og har anvendt de samme goder og tjenesteydelser til sine udgående transaktioner. En sådan løsning strider ikke imod dommen, som blev afsagt i Abbey National-sagen, som kun behandlede overdragerens og ikke erhververens fradragsret.

33. På retsmødet gjorde den tyske regering indsigelse mod det subsidiære spørgsmål, som Bundesfinanzhof har stillet, nemlig om Faxworld AG og ikke Faxworld GbR skulle kunne nyde fradragsretten. Dette spørgsmål anser den for at være rent hypotetisk og uden betydning for afgørelsen af den sag, som er anlagt af Faxworld GbR. Nationale domstole kan ikke rejse sådanne spørgsmål inden for rammerne af den ordning, som er indført ved artikel 234 EF.

Vurdering

34. Kommissionen er af den opfattelse, at Faxworld GbR's erhvervelse af goder og tjenesteydelser klart falder inden for defini-

35. Indledningsvis er jeg ikke enig i den tyske regerings indsigelse mod Bundesfinanzhofs subsidiære spørgsmål. Bundesfinanzhof har udtrykkeligt givet afkald på at forelægge dette spørgsmål, men har inkluderet det i forelæggelseskendelsen med henblik på at rejse et spørgsmål, som Domstolen måtte finde relevant for sin vurdering. Jeg mener under alle omstændigheder ikke, at det i en situation, som er omfattet af artikel 5, stk. 8, i sjette direktiv, er muligt at betragte overdrageren uafhængigt af erhververen.

36. Dernæst vil jeg bemærke, at det resultat, som de tyske myndigheder er fortalere for, efter min mening heller ikke stemmer overens med merværdiafgiftens neutralitet, idet såvel Faxworld GbR som Faxworld AG herved nægtes ret til at fradrage den aktuelle indgående moms.

37. Set ud fra et økonomisk synspunkt er det klart, at der er blevet stiftet en enkelt virksomhed, som har gået igennem forskellige forberedende faser, før den blev sat i drift. Der synes ikke at være tvivl om virksomhedens kontinuitet, det vil sige kontinuiteten i dens identitet som en virksomhed, i forløbet fra den forberedende til den driftsmæssige fase. I overensstemmelse med merværdiafgiftssystemet, som det normalt fungerer, kan en virksomhed fradrage indgående moms på ydelser, som erhverves såvel i den forberedende som i den driftsmæssige fase, fra virksomhedens udgående moms¹⁸.

38. Enhver afvigelse fra denne normale funktionsmåde, og derfor fra princippet om neutralitet, kan efter min mening kun accepteres, såfremt den er en klar følge af lovgivningen, hvor denne finder anvendelse i henhold til Domstolens fortolkning.

39. I denne sag blev den forberedende og den driftsmæssige fase set ud fra et retligt synspunkt udført af to adskilte enheder, et

(person)selskab og et aktieselskab¹⁹. Det er denne adskillelse, der ligger til grund for de tyske myndigheders påstande.

40. (Person)selskabet blev ikke stiftet med det formål at gennemføre udgående afgiftspligtige transaktioner, det har ikke gennemført sådanne og havde på intet tidspunkt nogen hensigt om, at sådanne skulle finde sted. Dets eneste faktiske eller tilsigtede udgående transaktion var at sælge selskabsembryoet, som endnu ikke var i drift, til aktieselskabet. I henhold til den tyske lovgivning, der har til formål at gennemføre artikel 5, stk. 8, i sjette direktiv, var denne transaktion ikke afgiftspligtig²⁰.

41. Jeg er ikke desto mindre enig med Kommissionen i, at Faxworld GbR omfattes af definitionen af en afgiftspligtig person i sjette direktivs artikel 4, stk. 1. Dets virksomhed var utvivlsomt af økonomisk karakter, og hverken formålet med eller resultatet af denne virksomhed er relevant. På den baggrund mener jeg, at den tyske regering gør sig skyldig i en fejl ved at henvise til Lennartz-dommen²¹, som omhandlede goder erhvervet til privat formål, og som senere blev anvendt til afgifts-

18 — Jf. navnlig den retspraksis, der henvises til i fodnote 12 ovenfor.

19 — Selv om det virker plausibelt, at de to ejere i (person)selskabet også er de to (eneste) aktionærer i selskabet.

20 — Det bemærkes, at sådanne transaktioner i henhold til tysk lovgivning »ikke er omsætningsafgiftspligtige«, mens artikel 5, stk. 8, giver medlemsstaterne ret til at anlægge den betragtning, at der »ikke er sket nogen levering af goder«. Det er imidlertid vigtigt at sondre mellem fritagne ydelser og ydelser, som anses for ikke at være sket (se punkt 10 ovenfor og punkt 49 nedenfor).

21 — Jf. fodnote 5.

pligtige transaktioner. Det er i denne sag ikke bestridt, at de indgående ydelser blev erhvervet til erhvervsmæssige og ikke private formål.

følger«. I de tyske gennemførelsesbestemmelser tales der om »an die Stelle treten« (træde i stedet for), og tysk lovgivning anerkender også »Fußstapfentheorie«²⁴. I den franske og visse andre sprogversioner af artikel 5, stk. 8, tales der om at »fortsætte overdragerens personlighed«.

42. Endvidere fortæbes fradragsretten ikke, fordi der faktisk ikke skete nogen afgiftspligtige transaktioner — jf. INZO-dommen²² og Ghent Coal Terminal-dommen²³ — men det kræves i henhold til samme retspraksis, at der foreligger en hensigt om at foretage sådanne leverancer, og Faxworld GbR havde ikke en sådan hensigt.

45. Som jeg anførte i mit forslag til afgørelse i Zita Modes-sagen²⁵, bygger de forskellige formuleringer klart på begrebet universalsuccession, som indebærer, at en person overtager alle en anden persons rettigheder og forpligtelser (i denne sammenhæng begrænset til alle de rettigheder og forpligtelser i forbindelse med merværdiafgift, som knytter sig til den overdragne virksomhed), således at erhververen sammen med virksomheden erhverver pligten til at betale alle skyldige merværdiafgifter og retten til at foretage fradrag for al indgående moms, som ikke allerede er fratrukket udgående moms på afgiftspligtige transaktioner²⁶. I Abbey National-sagen²⁷ anførte jeg ved hjælp af den i forbindelse med moms alment kendte metafor om en kæde af transaktioner, at såfremt et led i kæden anses for ikke at være eksisterende, er dette »manglende led« ikke et brud og en ny begyndelse på kæden, som tilfældet ville have været i forbindelse med en fritaget transaktion, men indebærer snarere, at

43. Selv om (person)selskabet og aktieselskabet i denne sag er to forskellige juridiske personer, er der ikke kun en registrerbar økonomisk kontinuitet mellem dem, men også en grad af retlig kontinuitet.

44. I henhold til artikel 5, stk. 8, »træder modtageren i overdragerens sted«, hvis der ikke er sket nogen levering af goder. I den tyske version af artikel 5, stk. 8, anvendes det sammenlignelige begreb »Rechtsnach-

24 — Jf. punkt 31 ovenfor.

25 — Nævnt i fodnote 13, punkt 46 og 49.

26 — I visse medlemsstater kræver merværdiafgiftsreglerne dog, at overdrageren betaler alle skyldige momsbeløb for overdragelsen, således at »successionen« i sådanne sager begrænses til justeringer i henhold til artikel 20 i sjette direktiv.

27 — Nævnt i fodnote 12, forslagens punkt 38.

22 — Jf. fodnote 7, dommens præmis 19 og 20.

23 — Jf. fodnote 14, dommens præmis 17 og 24.

leddene på begge sider af det kommer til at følge efter hinanden.

sondres skarpt mellem den situation, som virksomheden påberåber sig, og andre mere almindelige situationer.

46. Er det i lyset heraf muligt også at tilskrive Faxworld GbR Faxworld AG's hensigt om at foretage afgiftspligtige leverancer, således at betingelserne for at Faxworld GbR kan nyde en fradragsret er opfyldt?

47. Visse bestemmelser i lovgivningen og indikationer i retspraksis kan tale herimod. I henhold til artikel 17, stk. 1, i sjette direktiv indtræder fradragsretten samtidig med, at den fradragsberettigede afgift forfalder, det vil sige, når den indgående leverance erhverves. Domstolen fastslog i Lennartz-dommen²⁸, at det »kun [er] den egenskab, i hvilken en privat handler på dette tidspunkt, der er afgørende for, om der består en fradragsret«. På tidspunktet for erhvervelsen handlede Faxworld GbR som en afgiftspligtig person²⁹, men leverancerne blev ikke gennemført med virksomhedens egne udgående transaktioner for øje.

48. Jeg mener ikke desto mindre, at successionsbestemmelsen i artikel 5, stk. 8, ikke kun begrundes, men også kræver, at der

49. Man må gøre sig klart, at en anvendelse af valgmuligheden i artikel 5, stk. 8, i sjette direktiv ikke kan bevirke, at der skabes en fritaget transaktion³⁰. Hvis dette havde været lovgivers hensigt, ville bestemmelsen have været anført i direktivets afsnit X, som vedrører afgiftsfritagelser, og ikke i afsnit V, som vedrører afgiftspligtige transaktioner. Der gives en indikation af det faktiske formål i Kommissionens betragtninger til dens forslag til sjette direktiv³¹, i hvilket valgmuligheden blev beskrevet som foreliggende »for enkeltheds skyld og for ikke yderligere at belaste virksomhedens ressourcer«. Formålet er således at undgå, at ofte store afgiftsbeløb debiteres, indbetales til staten og siden tilbagebetales i form af fradrag af indgående moms. En anden fordel er, at skattemyndighederne beskyttes mod manglende indbetalinger af afgifter, hvis overdrageren er insolvent³².

50. Hvis indgående moms på den overdragne virksomheds aktiver ikke kunne fradrages, ville der foreligge en ikke ubetydelig konkurrencefordrejning i forhold til

28 — Jf. fodnote 5, dommens præmis 8.

29 — Jf. punkt 41 ovenfor.

30 — Jeg har i punkt 10 angivet, hvilke uønskede følger sådanne transaktioner kan indebære.

31 — *Bulletin for De Europæiske Fællesskaber*, Supplement nr. 11/73, s. 10. Det, som nu er første punktum i artikel 5, stk. 8, var artikel 5, stk. 4, i det oprindelige forslag.

32 — Jf. punkt 19-32 i mit forslag til afgørelse i Zita Modesagen for en mere indgående behandling.

andre virksomheder. Og formålet med fradragsordningen er, som fastslået i Abbey National-dommen³³, helt at aflaste den afgiftspligtige for den moms, denne skylder eller har erlagt i forbindelse med al økonomisk virksomhed, hvilket sikrer, at afgiftsbyrden er fuldstændig neutral over for enhver økonomisk virksomhed, uanset denne virksomheds formål eller resultater, forudsat sådan virksomhed i sig selv er momspligtig.

51. I denne sag blev de overdragne aktier erhvervet af Faxworld GbR med det formål at anvendes i forbindelse med fremtidige udgående afgiftspligtige transaktioner, som skulle foretages af Faxworld AG, og de udgør således omkostningselementer i disse transaktioner. Der består endvidere en direkte og umiddelbar tilknytning mellem de indgående ydelser og de udgående afgiftspligtige transaktioner, som giver ret til fradrag³⁴, idet der i henhold til artikel 5, stk. 8, ikke er foretaget nogen mellem-liggende transaktion mellem erhvervelsen af disse ydelser og brugen af dem i forbindelse med de udgående transaktioner. Faxworld AG er successor — eller »fortsætter [Faxworld GbR's] person«. På tidspunktet, hvor fradragsretten opstod, det vil sige, da afgiften forfaldt, handlede Faxworld GbR som en afgiftspligtig person som omhandlet i artikel 4, stk. 1, i sjette direktiv. Følgelig er betingelserne for fradrag efter min opfattelse opfyldt.

52. Under disse omstændigheder forekommer det mig åbenbart, at den bedste fremgangsmåde set ud fra et praktisk synspunkt, og såfremt national ret tillader det, er, at vederlaget for overdragelsen under sådanne omstændigheder altid skal dække de overdragne aktivers fulde værdi, herunder eventuel indgående moms, som endnu ikke er blevet fratrukket. I de fleste tilfælde vil det faktisk være svært, hvis ikke ligefrem umuligt, at udskille forekomsten (eller fraværet) af et sådant element fra prisen.

53. I visse tilfælde kan den nationale ret imidlertid stille andre krav, f.eks. at al skyldig indgående moms skal fradrages før overdragelsen. I denne sag, hvor der ikke foreligger et sådant krav, kan det klart fastslås, at den indgående moms ikke er blevet overført.

54. Der må derfor sondres mellem overdrageren og erhververen. Princippet om merværdiafgiftens neutralitet ville ikke være opfyldt, hvis den betalte afgift kunne fradrages af en anden person end den, som bar den økonomiske byrde af afgiften. Selv om selskabsjeerne eller aktionærerne i begge enheder i dette tilfælde faktisk er de samme — så det dog er de samme »lommer«, der påvirkes — vil det ikke altid forholde sig således. Hvis virksomhedens salgspris udgøres af aktiverens bogførte værdi eksklusive moms, indebærer det — som den tyske regering har påpeget under retsmødet — at erhververen opnår en uberettiget finansiel fordel, hvis denne og ikke overdrageren tillægges fradragsretten. Det ville også indebære, at overdrageren

33 — Jf. fodnote 12 ovenfor, dommens præmis 24.

34 — Jf. Abbey National-dommen, præmis 25 og den deri nævnte retspraksis.

påføres en afgiftsbyrde, som det ikke er muligt at udligne. Men inkluderes derimod den indgående momsbyrde i salgsprisen, må fradragsretten tillægges erhververen. En anden fremgangsmåde ville også her indebære konkurrencefordrejning, som ikke kun strider mod principperne i momssystemet og den almindelige fællesskabsret, men også nævnes i artikel 5, stk. 8, som en situation, der bør undgås.

55. Det er i denne sag derfor Faxworld GbR og ikke Faxworld AG, som bør tillægges fradragsretten.

56. Det kan diskuteres, om min konklusion er fuldt ud forenelig med Domstolens dom i Abbey National-sagen. I dommens præmis 32-35 fastslog Domstolen, at en afgiftspligtig person alene kan fradrage momsen for de goder og tjenesteydelser, der anvendes med henblik på hans egne afgiftspligtige transaktioner, og at det momsbeløb, som overdrageren har betalt på grundlag af de udgifter, som er blevet afholdt til de tjenesteydelser, som er blevet erhvervet med henblik på at gennemføre en hel eller delvis overdragelse af en samlet formue-masse, ikke umiddelbart belaster de forskellige omkostningselementer i erhververens afgiftspligtige transaktioner. Sådanne omkostninger udgør ikke desto mindre en del af overdragerens almindelige omkost-

ninger og udgør således omkostningselementer i virksomhedens produkter. Overdrageren nyder således en fradragsret på denne baggrund.

57. Jeg anser dog denne begrundelse for at hænge sammen med de særlige omstændigheder i Abbey National-sagen. Afgiften, der var tale om i denne sag, skulle betales for tjenesteydelser, som var erhvervet for at gennemføre overdragelsen, og ikke for de aktiver, som faktisk blev overdraget. Sidstnævnte aktiver, som det drejer sig om i denne sag, udgør klart omkostningselementer i erhververens transaktioner, og det forhold, at modtageren, det vil sige erhververen, træder i overdragerens sted, berettiger til at lade den indgående moms ved erhvervelsen give ret til et fradrag.

58. For at respektere princippet om merværdiafgiftssystemets neutralitet og undgå enhver form for konkurrencefordrejning bør retten tillægges den person, uanset om det er overdrageren eller erhververen, som faktisk bærer den økonomiske afgiftsbyrde i de tilfælde, hvor artikel 5, stk. 8, i sjette direktiv finder anvendelse. Kun under helt ekstraordinære — og usandsynlige — omstændigheder ville disse formål fortsat kunne opfyldes, hvis fradragsretten blev tillagt den anden part i overdragelsesforretningen.

Forslag til afgørelse

59. Jeg er derfor af den opfattelse, at Domstolen bør besvare det spørgsmål, som er forelagt den af Bundesfinanzhof, således:

— »Hvis

— en medlemsstat har udnyttet valgmuligheden i artikel 5, stk. 8, og artikel 6, stk. 5, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, således at der ved overdragelse af en samlet formuemasse ikke er sket nogen levering af goder eller tjenesteydelser, og

— goder og/eller tjenesteydelser er erhvervet af en fysisk eller juridisk person (overdrageren) udelukkende med det formål at stifte, men ikke drive, en virksomhed og at overdrage denne virksomheds aktiver til en anden fysisk eller juridisk person (erhververen), som har til hensigt at anvende disse aktiver til at udføre afgiftspligtige transaktioner,

tillægges retten til at foretage fradrag for betalt eller skyldig moms for goderne og/eller tjenesteydelserne i princippet

— overdrageren, såfremt momsbyrden ikke er blevet videregivet til erhververen i salgsprisen, og

— erhververen, såfremt momsbyrden er blevet videregivet til ham i salgsprisen.«